

EL CRÉDITO TRIBUTARIO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. UN ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO COMPARADO DE UNA MEDIDA UNILATERAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN*

JUAN DAVID BARBOSA-MARIÑO**

*“The United States says, in effect, to its citizens-go abroad and trade.
If you have to pay tax on your earnings in foreign countries, show me
your tax bill and I will give you relief....”*

Mitchell Carroll

RESUMEN

Desde hace unos años se ha podido presenciar un aumento de la inversión colombiana en el exterior. Para estas inversiones, las medidas unilaterales para evitar o reducir el fenómeno de la doble tributación en el impuesto sobre la renta, tales como el Crédito Tributario (CT) por impuestos pagados en el exterior, cobran relevancia. Sin embargo, en Colombia el mecanismo del CT ha sido objeto de poco estudio por la doctrina. Este texto presenta unas características generales del CT a partir de la doctrina y la legislación de otros países, y las compara con la regulación sobre la materia en Colombia.

Palabras clave autor: crédito tributario, doble tributación internacional, artículo 254 del Estatuto Tributario.

Palabras clave descriptor: política crediticia, crédito tributario, derecho comparado.

Clasificación JEL: E5, E51, K3.

Fecha de recepción: 21 de enero de 2009
Fecha de aceptación: 16 de febrero de 2009

* Artículo de revisión que elabora el autor en materia de derecho tributario e inversión extranjera producto de su tesis de grado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario, de conformidad con los lineamientos establecidos en el Centro de Estudios en Derecho y Economía (CEDE) perteneciente al grupo de investigación de Derecho Económico de la Pontificia Universidad Javeriana.

** Abogado y especialista en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Javeriana. Subdirector de Prácticas Comerciales del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Profesor de Tributación al Comercio Exterior, Derecho Aduanero, Inversión y Tratados de Libre Comercio de la Universidad de los Andes y la Pontificia Universidad Javeriana, respectivamente. Contacto: jbarbosa@mincomercio.gov.co

TAX CREDIT FOR TAXES PAID ABROAD. AN ANALYSIS FROM A COMPARATIVE LAW PERSPECTIVE OF AN ADOPTED UNILATERAL MEASURE TO AVOID DOUBLE TAXATION

ABSTRACT

For a few years now Colombia has witnessed an increase in its investments abroad. For these investments, unilateral measures to avoid or reduce double taxation on income tax such as the Tax Credit (TC) for taxes paid abroad are earning relevance. However, in Colombia the TC has been subject of modest tax study. This article introduces the general characteristics of TC taken from other countries' doctrine and legislation and compares them to Colombian TC regulations.

Key words author: Tax Credit, International Double Taxation, Section 254 of the Tax Code.

Key word plus: Credit Policy, Tax Credit, Comparative Law.

JEL Classification: E5, E51, K3.

**LE CRÉDIT FISCAL POUR DES IMPÔTS PAYÉS À L'ÉTRANGER.
UNE ANALYSE DU POINT DE VUE DU DROIT COMPARÉ D'UNE MESURE
UNILATÉRALE POUR ÉVITER LA DOUBLE CONTRIBUTION**

RÉSUMÉ

Depuis des années on a pu assister à une augmentation de l'investissement colombien à l'étranger. Pour ces investissements, les mesures unilatérales pour éviter ou réduire le phénomène de la double contribution dans l'impôt sur le revenu comme le Crédit Fiscal (CT) par des impôts payés à l'étranger, prennent de l'importance. Toutefois, en Colombie le mécanisme du CT a fait l'objet de peu d'études par la doctrine. Ce texte présente des caractéristiques générales du CT à partir de la doctrine et la législation d'autres pays et les compare avec le règlement en la matière en Colombie.

Mots clés auteur: Crédit fiscal, double contribution internationale, article 254 du statut fiscal.

Mots clés descripteur: Politique de crédit, crédit tributaire, droit comparé.

Classification JEL: E5, E51, K3.

Sumario: Introducción. 1. Origen y desarrollo en la legislación comparada. 2. La doble imposición internacional. 3. El CT según el monto del impuesto acreditable. 4. Elementos del crédito tributario. 5. El concepto de crédito tributario indirecto. 6. Finalidad del crédito tributario. 7. Características básicas del crédito tributario en Colombia. 8. El crédito tributario en los CDI. Conclusión. Bibliografía.

INTRODUCCIÓN¹

El Crédito Tributario (CT)² es un mecanismo mediante el cual se reconoce un derecho a determinados contribuyentes para que puedan descontar los impuestos que pagan en otro país contra el impuesto sobre la renta que les corresponde pagar en su país de residencia sobre esos ingresos³. El mismo, es usualmente implementado unilateralmente por un Estado en su legislación interna, pero también puede ser concedido bilateralmente en un Convenio de Doble Imposición (CDI)⁴.

El Estado que consagra el CT en su legislación reconoce que los impuestos a los que tendría derecho por los ingresos generados en el exterior son cedidos o reconocidos en su totalidad o en parte al otro Estado donde se generó el ingreso⁵.

- 1 “Los Estados Unidos dicen en efecto, a sus ciudadanos: ve al extranjero y negocia. Si tienes que pagar impuestos sobre tus ganancias en países extranjeros, muéstrame tu recibo y yo te daré un alivio...” (Traducción literal). Ver. National Foreign Trade Council, *The NFTC Foreign Income Project: International Tax Policy for the 21st Century Part Two Relief of International Double Taxation*, 155, [National Foreign Trade Council <http://www.nftc.org/>].
- 2 Dentro de la doctrina se conoce también en español el CT como método de imputación, crédito fiscal o crédito por impuestos pagados en el exterior contra impuestos nacionales. En inglés, el mismo se denomina “Foreign Tax Credit”. Este artículo hace sólo referencia al mecanismo del CT en Impuestos Directos, no es objeto de estudio el crédito tributario que se concede por ejemplo en el IVA.
- 3 Metodológicamente, las implicaciones y efectos que tiene un “descuento tributario” en Colombia es lo que para algunas legislaciones comparadas se denomina como una “deducción”. Es decir, que se pueda restar del impuesto determinado en virtud de la ley.
- 4 Ver. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 93 (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).
- 5 El CT implica la cesión de la soberanía tributaria del Estado de residencia en pos del Estado de la fuente, así como un reconocimiento unilateral a determinadas personas por los impuestos en el extranjero pagados por ese ingreso, con la intención de prevenir así la doble tributación. Por lo anterior, cuando se menciona el mecanismo del CT es necesario mencionar el concepto de soberanía. Ver. J. Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional*, 43 (Marcial Pons, Barcelona, 1998). Teijeiro cuando define la noción de soberanía establece que esta para entenderse debe ser abordada desde tres posiciones distintas: la soberanía personal, que es la soberanía que ejerce el Estado sobre sus propios nacionales o ciudadanos (personas físicas y jurídicas) y que comprende el derecho de aplicar su legislación para regular la conducta de aquellos y atribuirle consecuencias legales en cualquier lugar donde se encuentren, dentro o fuera del territorio del Estado soberano de que se trate, y la soberanía territorial, que es el poder del Estado para ejercitar su autoridad suprema sobre todas las personas localizadas dentro de su propio territorio. Ver. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 26 (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). En virtud a que el poder de imposición es un atributo de la soberanía y que el Derecho Internacional tiene una función esencial en la demarcación del alcance y de los límites de la jurisdicción fiscal de los Estados, el CT se debe entender a partir del ejercicio y cesión de esa soberanía.

En un sistema tributario el CT es una minoración estructural más que permite la exacta definición y cuantificación del tributo y la imprescindible aplicación práctica de los principios de tributación. Lo que busca es reconocer que un contribuyente, al generar en el exterior unos ingresos paga unos impuestos, los cuales de no poder acreditarse generarían una doble imposición. Es decir, una externalidad negativa al propio sistema tributario⁶.

1. ORIGEN Y DESARROLLO EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

El CT tiene su origen y desarrollo en el siglo XX, como respuesta a la decisión de muchos Estados de gravar los ingresos de las personas sobre sus ingresos de fuente mundial⁷.

El primer antecedente conocido de un CT se dio en Holanda en 1893. En el momento en que las colonias holandesas empezaron a tener autonomía tributaria surgió la necesidad de establecer una solución a la doble tributación que se generaba entre la metrópoli y éstas⁸. Como solución surgió la posibilidad de permitir imputar los impuestos pagados por las empresas holandesas en las colonias como crédito contra los tributos que debían pagar en la metrópoli⁹.

6 Para efectos del presente escrito, un beneficio tributario es aquella norma que coloca al contribuyente en una situación económica más ventajosa a través de la derogación del régimen ordinario del impuesto, o en virtud de otorgarle un tratamiento preferencial que incentive sus actividades. Cuando el legislador establece un beneficio tributario, es obvio que el Estado deja de percibir ingresos. Por esta razón, los beneficios serán sólo por determinado periodo de tiempo. De otro lado, las “minoraciones estructurales” son aquellas normas que tienen como finalidad lograr que el diseño del sistema tributario no haga de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia, reconociendo y haciendo efectivos los más elementales principios de tributación. Ver. M. Piñeros Perdomo, *Incentivos tributarios*, (Tomado del CD de la Especialización de Derecho Tributario de la Universidad Javeriana) y L. Cruz de Quiñones, *Tratamientos Tributarios Diferenciados: Una ardua cuestión teórica*, (Vigésimo séptimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario). En materia de derecho comparado un autor que define el CT como una minoración es J. Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional*, 119, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).

7 En países donde prevalece el sistema territorial no se aplica el CT: Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Hong Kong, Kenia, Malasia, Nicaragua, Panamá, Singapur y Uruguay.

8 Países como Inglaterra –importante exportador de capital– fueron renuentes a adoptar este mecanismo dado el alto contenido político de la figura, argumentando que implementar el CT significaba la pérdida de soberanía de la metrópoli. Sólo hasta la década de los cuarenta del siglo XX este país estableció este mecanismo para “foreign taxes paid within the British Empire and limited its credit to a maximum of one-half the British taxes on the foreign income”. No obstante, este país enfrentó los efectos de la doble imposición desde 1860, fecha en la que India aprobó su propio impuesto de renta. Independientemente de la sobrecarga tributaria que esto generaba, el Parlamento inglés consideraba inadmisibles que el impuesto de renta británico fuese alterado porque otro país adoptase el mismo sistema de tributación. Ver. M.J. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 1-2, (Brooklyn Law School, 2001). y A. Atchabahian, Adolfo, *Derecho Tributario Internacional. Tratado de Tributación*, Tomo I, 536, (Director Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003).

9 Ver. A. Atchabahian, Adolfo, *Derecho Tributario Internacional. Tratado de Tributación*, Tomo I, 536, (Director Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003).

Otro antecedente para entender el desarrollo del CT en el siglo XX es la posguerra de la Primera Guerra Mundial. Estados Unidos antes de la guerra ya había promulgado la primera ley que adoptaba un CT de forma generalizada a nivel mundial frente a los efectos de adoptar el principio de fuente mundial (1918)¹⁰, pero fue en la posguerra cuando se consolida el CT como la mejor alternativa de las empresas norteamericanas localizadas en Europa para disminuir las consecuencias de las altas tarifas de los impuestos que los países europeos establecieron para financiar la reconstrucción¹¹.

A nivel internacional el desarrollo del CT ha estado siempre íntimamente ligado con las iniciativas para reducir o eliminar la doble imposición mediante CDI. Desde la década de los veinte, cuando la Liga de las Naciones emitió un primer borrador de modelo CDI para aliviar la doble tributación en ingresos internacionales (1928), Estados Unidos señalaba la importancia de: *“obtener una mayor aceptación por la noción que la doble tributación para inversiones extranjeras se debe aliviar es bien a través de un crédito tributario o mediante la exención del ingreso de fuente extranjera”*.¹²

Finalmente, su inclusión tanto en el Modelo de Convenio (MC) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y en el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), como uno de los dos posibles métodos para evitar la doble imposición, ha contribuido a su difusión y adopción en las legislaciones internas de muchos países.

2. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El CT se origina como una respuesta frente al fenómeno de la doble imposición internacional, permitiendo que esta se disminuya en virtud de la decisión del Estado que lo

10 Michael Graetz señala al respecto: “Our nation’s system for taxing international income today is largely a creature of the period 1918-1928, a time when the income tax was itself in childhood. From the inception of the income tax (1913 for individuals, 1909 for corporations) until 1918, foreign taxes were deducted like any other business expense. In 1918, the foreign tax credit (FTC) was enacted”. Ver. M.J. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 1-2, (Brooklyn Law School. 2001).

11 Doctrinantes estadounidenses mencionan como: *“In 1918, we unilaterally took the first step toward relief from double taxation of international income by rejecting our prior policy of allowing only a deduction for foreign taxes and enacting a foreign tax credit.”* (Revenue Act of 1918, ch. 18, 40 Stat. 1057.) Ver. M.J. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 17, (Brooklyn Law School. 2001). Ver también, National Foreign Trade Council, *The NFTC Foreign Income Project: International Tax Policy for the 21st Century Part Two Relief of International Double Taxation*, (National Foreign Trade Council, Consultado en <http://www.nftc.org/>).

12 Traducción libre de la siguiente cita: *“obtain broad acceptance of the notion that double taxation of income from foreign investments should be alleviated either through foreign tax credits or exemption of foreign source income. n125”*. En: M.J. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 17, (Brooklyn Law School. 2001).

otorga de renunciar a una tributación previamente reconocida en su normativa interna¹³. El término doble imposición internacional –en un sentido general– corresponde a la aplicación por parte de dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe, y por un mismo periodo de tiempo. Cuando es sobre la misma persona, en virtud del principio de la identidad subjetiva, corresponde a lo que la doctrina denomina doble imposición jurídica¹⁴; si no se cumple esa identidad porque se presenta una pluralidad de los sujetos sobre quien recae el impuesto o si se trata de impuestos distintos pero que recaen sobre la misma materia imponible, estaremos ante lo que la doctrina denomina doble imposición económica¹⁵. Respecto de la doble imposición jurídica será aplicable el Crédito Tributario Directo (CT Directo), y frente a la doble imposición económica lo será la modalidad del Crédito Tributario Indirecto (CT Indirecto), como más adelante se expondrá en este artículo.

La aplicación del CT como mecanismo unilateral para corregir la doble imposición jurídica internacional soluciona la causa más significativa y frecuente, que es la que resulta del ejercicio simultáneo de la jurisdicción fiscal por parte de un Estado donde la ganancia se genera (Estado de la fuente) y del Estado de la residencia. Teóricamente, para poder aplicar el CT frente a otras causas de doble imposición jurídica como las que se señalan en la Tabla N° 1, sería necesario que este se aplicara en el marco de un CDI, ya que su solución requeriría de la concurrencia de voluntades propias de esta clase de convenio.

Por otra parte, la aplicación más frecuente del CT para corregir la doble imposición económica se da cuando los dividendos o participaciones obtenidas por una sociedad en el Estado de la fuente son gravados de nuevo, al ser objeto de distribución en el Estado de residencia del accionista perceptor del dividendo o participación. Sin embargo, siempre que la titularidad de los elementos patrimoniales o de los factores de producción de los que proceden las rentas gravadas se atribuya por la legislación interna de los Estados a personas distintas, se está ante un caso donde se podrá aplicar el CT¹⁶.

13 Ver. J. Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional*, 112, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).

14 La doble imposición jurídica internacional se produce cuando una renta obtenida por una empresa se afecta con impuestos tanto, por ejemplo, en Colombia como en otro Estado. Frente a esta dualidad, el inversionista colombiano o extranjero se enfrenta, como sujeto pasivo, a múltiples obligaciones tributarias que se generan en el ejercicio de la facultad impositiva de cada uno de los Estados.

15 La doble imposición económica internacional surge cuando en cabeza de dos contribuyentes distintos, cada uno en un Estado diferente, la misma ganancia, ingreso o transacción económica es gravada durante el mismo período.

16 Por ejemplo, será el caso en que un Estado reconozca la titularidad de un patrimonio en su titular legal, y en otro Estado se afirme esa titularidad en su poseedor o en quien ejerce el control económico. Ver. J.M, Vallejo Chamorro y M, Gutiérrez Lousa, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, 28, Doc. N°. 6 de 2002, (Instituto de Estudios Fiscales).

TABLA N° 1

Aplicación del CT frente a algunas de las causas de doble imposición jurídica

Causas de doble imposición jurídica*	CT	
	como mecanismo unilateral	en un CDI
Ejercicio simultáneo de la jurisdicción fiscal por parte del Estado donde la Ganancia se genera (Estado de la fuente) y el Estado de residencia o nacionalidad	Sí	Sí
Casos de doble o múltiple residencia y/o nacionalidad.	No	Sí
Casos de doble o múltiple fuente de la ganancia.	No	Sí
Diferencias entre los ordenamientos nacionales sobre la caracterización o naturaleza de la ganancia.	No	Sí
Divergencias en cuanto a la atribución de la ganancia al sujeto pasivo (personas físicas o jurídicas).	No	Sí
Diferencias en torno a la clasificación de los hechos.	No	Sí

* Ver entre otros autores, O. Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 44-47 (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968). O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 61 (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). C. Herrán Ocampo, *La doble tributación internacional, principios y realidades de los Convenios*, 22-31 (Tesis de Grado, Universidad Javeriana, Bogotá, 2000).

Fuente: elaboración propia con base en la bibliografía antes citada.

2.1. LAS MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Metodológicamente, el CT se ubica dentro de lo que la doctrina internacional señala como medidas unilaterales aplicadas por los países para eliminar la doble imposición internacional. Dentro de estas medidas se encuentra la exención o exoneración de las rentas obtenidas en el exterior¹⁷ y algunos autores también incluyen: 1) el método de

17 Por no ser objeto de este artículo, sólo se señalará que en el Método de Exención o Exoneración o “Exemption Method” el Estado de residencia del contribuyente considera exentas las rentas obtenidas en el extranjero, debido a que las mismas han sido sometidas a un gravamen en el Estado de la fuente. Como tal, el método de exención aplica es a la ganancia gravada e implica un reconocimiento del ejercicio exclusivo de la jurisdicción fiscal del país de la fuente. Ver entre otros, N, Campagnale., S, Catinot., A, Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, 23, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000); y G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 92-100, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

la deducción global¹⁸, y 2) el método de la deducción de los impuestos pagados en el exterior como un gasto^{19/20}.

La mayoría de la doctrina comparada, así como los MC de la OCDE y de la ONU, consagran los métodos del CT (artículo 23B) y de la exención de las rentas obtenidas en el exterior (artículo 23A), como los más apropiados y eficientes para evitar o atenuar la doble imposición internacional²¹. No obstante, en muchos países los otros métodos también se han incorporado en la legislación interna como una alternativa a los métodos tradicionales²².

El CT se diferencia del método de la exención en que este último recae directamente sobre la renta de fuente extranjera, mientras que el CT se refiere a los impuestos

-
- 18 Señala la doctrina que este método consiste en que “el Estado de residencia deduce del impuesto adeudado, computando las rentas nacionales y del exterior, el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos provenientes del extranjero”. Ver. R.E, Riveiro, *Paraísos Fiscales, Aspectos Tributarios y Societarios*, 114, (Integra Internacional, Argentina, 2001).
- 19 Este método se aplica en Estados Unidos para impuestos pagados en el exterior, diferente al impuesto de renta, por ejemplo a los *property taxes, excise taxes, payroll taxes, or value added taxes*, los cuales *are deducted in deriving the taxable foreign source income, rather than being credited against the U.S. tax*. Ver. D.J, Rousslang, *Foreign Tax Credit. Department of the Treasury*, 163.
- 20 Algunos doctrinantes consideran que estos últimos dos métodos no constituyen una medida unilateral para evitar la doble imposición, sino un simple atenuante de los efectos de la misma al permitir simplemente una reducción de la carga fiscal global sobre la base gravable del impuesto. Esta clasificación la desarrolla el profesor Heleno Taveira Torres en su ensayo “A pluritributacao Internacional e as medidas unilaterais de controle”. En: *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordinado por Víctor Uckmar, Tomo I, 213, (Editorial Temis, Bogotá, 2003). También sostiene esta posición: J.M, Vallejo Chamorro y M, Gutiérrez Lousa, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, DOC. N° 6 de 2002, 21, (Instituto de Estudios Fiscales, <http://www.ief.es/>).
- 21 El método de exención existía incluso antes de la implementación del CT en muchas legislaciones, en virtud a que simplemente lo que permitía era la deducción de los impuestos pagados en el exterior como cualquier otro costo o gasto, según fuera el caso. En Colombia, la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), vigente para nuestro país, consagra el método de exención entre los países miembros. En virtud de la supranacionalidad de las Decisiones sobre el ordenamiento interno, se aplica en Colombia sobre el artículo 254 del ET cuando los impuestos sean pagados en un país miembro de la CAN, así: “Artículo 3. Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el País Miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”.
- 22 En EE.UU. por ejemplo se establece de forma unilateral tanto el método del CT como la deducción de los impuestos (Foreign Tax Deduction) a elección del contribuyente, y este último método por ejemplo resulta más ventajoso cuando en la renta interna se han producido como total pérdidas y no se realiza pago de impuesto alguno sobre el que habría que computar el Crédito Tributario. O, Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 262, (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968). Por esta razón, las medidas unilaterales se deben analizar según las particularidades de cada país, ya que las mismas varían según la legislación de cada Estado. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 84, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). Como tal, la adopción unilateral en un país de uno u otro método dependerá *primarily on its general tax policy and the structure of its tax system*. Ver United Nations, *Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Tax Convention between develop and developing countries*, 288, United Nations.

pagados sobre esa renta de fuente extranjera²³. No obstante, tienen en común que ambos “son generalmente adoptadas por el Estado de la residencia en relación con los impuestos aplicados por el Estado de la fuente”²⁴.

Es tal la importancia de las medidas unilaterales, que un sector de la doctrina comparada sostiene teóricamente que con un CT bien estructurado en la legislación interna de cada país, en todo el mundo, se podría eliminar la doble tributación de una forma eficiente sin ser necesario un CDI, ya que en la mayoría de los casos el efecto de los CDI es casi nulo en reducir la carga total que enfrenta un inversor en el extranjero, dado que para muchos contribuyentes no se puede reducir aún más el nivel de doble imposición del que lograrían con las medidas unilaterales²⁵.

2.2. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD INTERNACIONAL

La doctrina en general señala que los sistemas fiscales no deben interferir (o hacerlo lo menos posible) en las decisiones económicas, y por el contrario deben coadyuvar a la eficiencia en la asignación de recursos –esto es lo que se conoce como el principio de neutralidad–. Sin embargo, dependiendo de si un Estado quiere garantizar la neutralidad en cuanto a la salida de capitales de sus fronteras –Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC)– la neutralidad en cuanto a la entrada de los mismos en otro país –Neutralidad en la Importación de Capitales (NIC)– deberá adoptar el principio de la residencia o el principio de la fuente, respectivamente, y segundo, deberá establecer las medidas unilaterales para evitar la doble tributación que estén acordes con lo que desea²⁶.

La NEC tiene como efecto para un inversionista el que su tributación sea indiferente de su decisión de invertir en su propio país o invertir en un país extranjero; inde-

23 Ver. OECD COMMENTARIES OF 1997 AND 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997 y 2000), Materials on International & EC Tax Law, selected and edited by Kees Van Raad, International Tax Center Leiden, 321, 2001.

24 G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 84, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

25 Ver. E.A, Owens, *United States Income Tax Treaties: Their Role in Relieving Double Taxation*, 17 RUTGERS L. REV. 428, 430 (1963). En: T, Dagan, *The tax treaties myth. International Law and Politics*. Vol. 32:939, 945, (New York University, New York, 2000). T, Dagan, *The tax treaties myth. International Law and Politics*, Vol. 32:939, 1, (New York University, New York, 2000).

26 Ver. P.G, Sanmartín Jaramillo, *La neutralidad de los métodos para evitar la doble imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales*, 5, (Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, Universidad de Alicante. pedro.sanmartin@ua.es 2004). P.B, Musgrave, *Panel II: Revisiting the theory of international income taxation: principal paper: sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation*, 26 Brooklyn Journal of International Law, 8, (Brooklyn J. Int'l L. 1335, Brooklyn Law School, 2001). C.N, Stephens, *A progressive analysis of the efficiencies of capital import neutrality*, Law and Policy in International Business, 2-3, (Law and Policy in International Business, Fall, 1998). K, Vogel, *Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary*, Ponencia General, 138, (International Fiscal Association, Kluwer Law, 1984).

pendientemente de donde se generen los ingresos por concepto de sus inversiones el inversionista pagará la misma tasa efectiva de impuestos—*same effective rate*²⁷. La misma supone que el Estado exportador de capital tenga un sistema de tributación basado en la residencia y en la renta de fuente mundial. Por esta razón, para garantizar la NEC los países utilizan el CT²⁸.

En cambio, en un sistema económico que privilegia la NIC todos los contribuyentes que desarrollen las mismas actividades en el Estado de la fuente son gravados a la misma alícuota, independientemente de si son o no residentes de ese Estado y de dónde se genera el ingreso; para esto el Estado de residencia del inversionista extranjero debe adoptar un sistema de tributación territorial basado sólo en la renta de fuente nacional y adoptar el método de exención en destino y no el CT, ya que este último distorsionaría la NIC al exigir que se grave al inversionista extranjero también en su país de residencia para efectos de que proceda²⁹.

En realidad, ninguna de estas formas de neutralidad se encuentra en la práctica en forma pura o simultánea en ningún país, teniendo en cuenta que no existen tarifas idénticas y bases de impuestos en todas las naciones³⁰.

-
- 27 Estados Unidos y el Reino Unido han sido los defensores históricos del sistema de la NEC, teniendo en cuenta que estos países son grandes exportadores de capital. No obstante, es posible encontrar varios debates en EE.UU. sobre si debería cambiarse a un sistema territorial de tributación, privilegiando la NIC, y así mejorando, en opinión de algunos, la competitividad de las empresas de EE.UU. Colombia también privilegia la NEC, con excepción respecto de los países de la CAN en donde se adoptó la corriente de la NIC al establecer la exención en destino (Decisión 578 de la CAN).
- 28 El mismo efecto también se podría dar en el caso hipotético que se adoptara la exención en origen, la cual implicaría que el país de origen de las rentas (Estado de la fuente) fuera quien declarará la exención. Ver. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 92-93, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). M.J, Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 5, (Brooklyn Law School, 2001). C.N, Stephens, *A progressive analysis of the efficiencies of capital import neutrality*, Law and Policy in International Business, 3-4, (Law and Policy in International Business, Fall, 1998).
- 29 Hipotéticamente, la NIC también “Can be achieved with the use of the foreign tax credit, with a refund if the foreign tax exceeds the resident country’s tax on the same income, and without deferral of tax until income is repatriated”. P.B, Musgrave, *Panel II: Revisiting the theory of international income taxation: principal paper: sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation*, 26 Brooklyn Journal of International Law, 8, (Brooklyn J. Int’l L. 1335, Brooklyn Law School, 2001).
- 30 Michael Graetz explica este punto en términos del irreconcilable conflicto que existe entre los siguientes tres principios: Primer Principio: *People should pay equal taxes on their income regardless of the country that is the source of that income*. Por ejemplo, los contribuyentes colombianos deberían ser tratados de igual forma independientemente de la fuente donde provengan sus ingresos. Segundo Principio: Todas las inversiones en Colombia deberán ser gravadas con la misma tarifa independientemente si quien realiza la inversión es un colombiano o un extranjero. Tercer Principio: *Sovereign countries should be free to set their own tax rates and to vary them as their domestic economic situations demand*. Los dos primeros principios, sólo podrían ser coexistentes si el ingreso fuera gravado en el mismo grado por todos los países, esto requeriría sistemas tributarios idénticos, “including identical tax rates, tax bases, and choices between source-and residence-based taxation”. Adicionalmente, mantener esta identidad en los sistemas tributarios implicaría el desconocimiento del Tercer Principio. Finalmente, señala Graetz “Principle 1 states a requirement of capital export neutrality. Principle 2 states a version of capital import neutrality, although it also expresses a desire for nondiscrimination

2.3. EL “TAX SPARING” Y EL “MATCHING CREDIT”

En los países receptores de inversión –importadores de capital– Estado de la fuente que otorgan beneficios tributarios a las sociedades filiales localizadas en su jurisdicción, el CT puede anular los efectos deseados por estos beneficios si el Estado de residencia no los reconoce dentro del cómputo del CT, eliminando así el fin perseguido por el Estado receptor de inversión al gravar el ingreso como si se hubiera generado dentro del Estado de residencia del inversionista³¹.

En respuesta a este fenómeno, en la década de los cincuenta del siglo XX la doctrina tributaria propuso la figura del Crédito Tributario Hipotético o “crédito de impuesto ficticio” (CTH)³², como un incentivo a las inversiones internacionales y al desarrollo

either in favor of or against foreign-owned businesses and investments”. Ver. M.J. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 5, (Brooklyn Law School, 2001). También, este tema es tratado C.N, Stephens, *A progressive analysis of the efficiencies of capital import neutrality*, Law and Policy in International Business, 2, (Law and Policy in International Business, Fall, 1998).

- 31 Cfr. D, Laurey, *Note: Reexamining U.S. tax sparing policy with developing countries: the merits of falling in line with international norms*. University of Virginia School of Law, 1-2, (Virginia Tax Review, Fall, 2000). United Nations. *Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Tax Convention between developed and developing countries*, 288-289, (United Nations). J, Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional*, 38, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).
- 32 La cláusula de TS aparece por primera vez en un CDI en el tratado EE.UU./ Pakistán en 1957. Sin embargo, esta fue la razón por la cual el Senado de EE.UU. rechazó la ratificación del mismo. Lo mismo ocurrió en el tratado que se negoció con Brasil en los años 60’s, el cual tampoco fue aprobado por el Senado de EE.UU. por contener una cláusula de esta naturaleza. Como tal, EE.UU. es el único país desarrollado que no ha aceptado expresamente la cláusula de TS en ninguno de sus CDI, ni siquiera con China, país en los que todos sus CDI con países desarrollados se ha celebrado con esta cláusula. EE.UU. argumenta que la misma va en contravía de la finalidad que se busca en un CDI. Como tal, el Senado de los EE.UU. ha rechazado todo los casos de TS que se le han presentado. La doctrina explica esto en virtud a que “*U.S. income tax treaties should only reduce the United States’ taxing jurisdiction over its citizens when necessary to mitigate double taxation. Since there is no double taxation under a tax holiday, the United States has deemed tax sparing inconsistent with U.S. tax policy*”. Esto es visto por algunos doctrinantes como un intento por frustrar los efectos de cualquier legislación de incentivos tributarios y por limitar el derecho soberano de gravar los ingresos generados dentro de sus fronteras. Sin embargo, actualmente varios doctrinantes norteamericanos propugnan por la adopción de la figura frente a países menos desarrollados, argumentando la desigualdad en las condiciones de competitividad de las empresas norteamericanas frente a otros países que sí aceptan este método y lo negocian en sus CDI. Esto es uno de los aspectos negativos a la hora de decidir negociar un CDI con EE.UU. La doctrina señala como *Many developing countries have concluded that a traditional bilateral tax treaty, which merely reduces the source country tax liability on foreign investment, provides little benefit to them since their businesses earn far less income from investment in the United States than U.S. businesses earn in developing countries*. Esto también explica porque EE.UU. tiene comparativamente frente a sus rivales comerciales una red relativamente pequeña de CDI con países en desarrollo. Esta posición de EE.UU. ha sido sostenida por otros países desarrollados, y es por esta razón que estos mecanismos son definidos por la misma doctrina como *perhaps the most contentious income tax treaty issue*. Ver, D, Laurey, *Note: Reexamining U.S. tax sparing policy with developing countries: the merits of falling in line with international norms*. University of Virginia School of Law, 1-3, (Virginia Tax Review, Fall, 2000). También, se puede consultar en United Nations, *Draft manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*, 7, (ST/ESA/ United Nations). S.C, Thompson, *The Steven I. Cantor International Tax Symposium: article: The case for tax sparing along with expanding and limiting the Subpart F regime*, George Washington International Law Review, (George Washington University, 2003). P, Mauge, *Tax incentives in the people’s republic of China: who benefits?*, Tulane Journal of International

de los países menos desarrollados –receptores de inversión extranjera–, desarrollando este concepto mediante dos alternativas: 1) la del impuesto exonerado o no pagado o “Tax Sparing”, y 2) la del “Matching Credit” o “credit for notional tax” o “Crédito Presumido”³³.

2.3.1. EL TAX SPARING (TS)³⁴

El TS es un CT Hipotético de impuestos otorgado por el Estado de residencia, que permite descontar el impuesto que se hubiera devengado en el Estado de la fuente sobre las rentas exentas, de no existir el beneficio que otorgó la exención³⁵. Su finalidad es permitir que los incentivos que eximen ese ingreso del impuesto en el Estado de la fuente se puedan considerar para efectos de un CT en el Estado de la residencia³⁶, y así lograr que el beneficiario final de los incentivos otorgados mediante los beneficios que aplica el Estado de la fuente sea el sujeto pasivo y no el Estado de residencia³⁷.

2.3.2. EL “MATCHING CREDIT” (MtC)

Es también un CTH. Sin embargo, en el MtC el importe está basado en un determinado tipo impositivo. Es decir, en este caso el Estado de residencia en vez de considerar el impuesto que debería haber sido pagado sin el beneficio fiscal, incluye la renta en la base imponible global, pero renuncia a la fracción del impuesto que correspondería a aquella renta³⁸. En el MtC se reconoce como CT Hipotético un porcentaje

and Comparative Law, 13, (Spring, 1997). R.E. Riveiro, *Paraísos Fiscales, Aspectos Tributarios y Societarios*, 113, (Integra Internacional, Argentina, 2001).

33 Cfr. H, Taveira Torres, *A pluritributacao Internacional e as medidas unilaterais de controle*, Curso de Derecho Tributario Internacional, 210-212, (Coordinado por Victor Uckmar, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 2003).

34 También denominado en francés *credit d'impôt fictif*, o en portugués *crédito ficticio propriamente dito*.

35 Ver. J, Arespachoga, *Planificación Fiscal Internacional*, 386, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).

36 Cfr. A, Schindel y A, Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90^o, 43-44, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005).

37 Es tal la importancia de estos, que en relación con el diseño de nuevos beneficios tributarios la doctrina comparada señala cómo es necesario establecer cuál es el real beneficiario de los incentivos concedidos en el país que los otorga. Definiendo si es el inversionista extranjero el beneficiado o es la autoridad tributaria del Estado de residencia de ese inversionista, para poder determinar el éxito de un incentivo. Y es que la relación entre beneficios tributarios (*tax holidays*) y el TS es tan importante, que la misma OCDE aprobó un reporte sobre este mecanismo (OECD, *Tax Sparing: A Reconsideration* 3, 41, 83 (1998)), en el que analiza la figura, definiendo las mejores prácticas para aplicar el mismo a través de un *more coherent position on the granting and design of tax sparing provisions*. Algunas de estas prácticas recomendadas son: 1) definir de forma clara y precisa la cláusula de TS; 2) limitar los beneficios del TS a aquellos impuestos exentos bajos la ley actual del país de la fuente; 3) limitar los beneficios del “tax sparing” a lo que la doctrina denomina “active business activities”; 4) establecer un techo a las tarifas que aplicarían para las provisiones del TS. 5) negar el TS para ingresos que se encuentran exentos en el país de residencia; 6) establecer un límite de tiempo a la duración del “tax sparing benefits”, y 7) establecer cláusulas que impidan el abuso de la figura. Ver. D, Laurey, *Note: Reexamining U.S. tax sparing policy with developing countries: the merits of falling in line with international norms*, University of Virginia School of Law Virginia Tax Review, 5-6, (Fall, 2000).

38 Ver. J, Arespachoga, *Planificación Fiscal Internacional*, 387, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).

previamente establecido sobre esa renta, mayor que el tipo tributario efectivo al cual se hubiera sometido la renta en el Estado de la fuente, pero renunciando el Estado de residencia a gravar un determinado porcentaje preestablecido de los ingresos provenientes del Estado de la fuente. La única diferencia de carácter técnico con el TS es que en el MtC, el CTH se establece sobre un determinado porcentaje previamente establecido en la misma cláusula que lo consagra³⁹.

Estas dos modalidades, si bien teóricamente podrían implementarse unilateralmente, sólo se han desarrollado en los CDI^{40/41}. Por esta razón, la doctrina afirma que son medidas de carácter bilateral⁴². Es usual que en los CDI en que se negocia un TS por lo general se definan los impuestos en los que se puede aplicar este⁴³, y se limita el mismo a determinados incentivos o beneficios tributarios⁴⁴. Incluso, en algunos CDI se ha negociado una cláusula que limita la posibilidad de utilizar el TS a ingresos generados solamente durante un determinado período de tiempo⁴⁵. (ej. CDI Reino Unido –China y CDI Australia– China⁴⁶).

39 Ver. H, Taveira Torres, *A pluritributacao Internacional e as medidas unilaterais de controle*. Curso de Derecho Tributario Internacional, 212, (Coordinado por Víctor Uckmar, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 2003).

40 En relación con el TS algunos autores lo califican como un sistema unilateral independiente del Crédito Fiscal, Ver. L.M, Gómez Sjöberg, *Tributación Internacional. Colombia un escenario por explorar*, XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, 116, ICDT. 1994. N, Campagnale., S, Catinot., A, Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, 26, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000), otro sector de la doctrina, Ver. A, Schindel., A, Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90^o, 43-44, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005) lo incluye dentro de la clasificación del CT, sector al que se acoge este artículo, en virtud que para entender estas figuras a plenitud será necesario tomar en consideración cómo las mismas se ven afectadas por las regulaciones generales que determinan los Estados en relación con el CT, por ejemplo en lo relacionado con el *tax deferral* o no gravamen de los beneficios hasta que hayan sido repatriados.

41 Por ejemplo, el cálculo del CT Indirecto puede verse afectado por la existencia de un “tax sparing credit”. Señala la doctrina cómo el CDI entre China y Reino Unido “requires that the Chinese tax payable by [*182] the subsidiary on the profits which generated the dividend must be taken into account when calculating the indirect foreign tax credit. In addition, such treaty also provides that the term «Chinese tax payable» is deemed to include certain taxes foregone by the Chinese government. n124 By increasing the amount of taxes deemed paid in China by the Chinese subsidiary, the tax sparing credit indirectly increases the amount of the indirect foreign tax credit. Ver. P, Mauge, *Tax incentives in the people’s republic of China: who benefits?*, Tulane Journal of International and Comparative Law, 13, (Spring, 1997).

42 Ver. N, Campagnale., S, Catinot., A, Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, 27, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000).

43 Ver. D, Laurey, *Note: Reexamining U.S. tax sparing policy with developing countries: the merits of falling in line with international norms*, University of Virginia School of Law Virginia Tax Review, 1-2, (Fall, 2000).

44 En algunos casos, por ejemplo, algunos países han reconocido un TS por impuestos ya exonerados en relación con incentivos relacionados con la inversión en áreas específicas, como es el caso en China con sus “Special Economic Zones”. Ver. P, Mauge, *Tax incentives in the people’s republic of China: who benefits?*, Tulane Journal of International and Comparative Law, 10, (Spring, 1997).

45 Los comentarios al MC ONU denominan este fenómeno como la inclusión de una *sunset* o *break clause* que implican un periodo de tiempo al cabo de cual expira la provisión y frente al cual, los mismos comentarios sugieren también la posibilidad que el Estado de la fuente adopte un llamado “soak -up tax” para corregir este fenómeno.

46 Cfr. P, Mauge, *Tax incentives in the people’s republic of China: who benefits?*, Tulane Journal of International and Comparative Law, 9, (Spring, 1997).

Finalmente, es importante señalar cómo los efectos de las medidas unilaterales deben ser analizados, tanto respecto del Estado de residencia que las concede como respecto del Estado de la fuente donde se genera el ingreso. Lo anterior se ilustra en la Tabla N° 2, con el fin de poder apreciar el verdadero grado de incentivo que éstas pueden representar para el inversionista extranjero.

TABLA N° 2

Posibles interacciones de las medidas unilaterales para evitar la doble tributación y su relevancia para atraer inversión*

Estado de residencia	Estado de la fuente**	Grado de incentivo para la inversión extranjera	¿Quién recauda?
TS/MtC	No impuesto	Alto	Ninguno
Exención***	No impuesto	Alto	Ninguno
CT	No impuesto	Moderado	Residencia
Exención	Impuesto	Moderado	Fuente
CT	Impuesto	Moderado	Fuente
Ninguna medida	Impuesto	Bajo	Ambos

* Este cuadro toma como presupuesto en relación con el recaudo un CT teórico, no tiene en cuenta las limitaciones de la medida que pueden generar recaudo por esos ingresos en el Estado de residencia.

** La primera y segunda fila de esta tabla muestra cómo para crear un alto nivel de incentivo para la inversión extranjera, no basta con que el país receptor/país de la fuente exceptúe esas inversiones (No impuesto), también será necesario que el país de residencia del inversor las exceptúe. Si esto no ocurre, pero se concede un CT, solo se concederá un incentivo de forma moderada, salvo que se conceda por parte del país de residencia un TS o un MtC.

*** Para algunos doctrinantes, el TS tiene efectos similares que el de método de exención, ya señalado. Por eso se incluyen en la presente tabla. Ver, Thompson, Jr., Samuel C. The Steven I. Cantor International Tax Symposium: article: The case for tax sparing along with expanding and limiting the Subpart F regime. *George Washington International Law Review*. George Washington University

Fuente: elaboración propia.

3. EL CT SEGÚN EL MONTO DEL IMPUESTO ACREDITABLE

El CT se puede clasificar desde la óptica del monto del impuesto acreditable en dos grandes tipos, a saber: 1) el CT Íntegro⁴⁷, y 2) el CT Ordinario (CTO)⁴⁸. Ambos tienen efectos económicos distintos, CT Íntegro (CTI) tal como se ilustra en la Tabla N° 3, y se analizan a continuación.

47 También conocido como imputación total o íntegra o en inglés *full tax credit* o *Credit Method with no Limitations*.

48 En inglés *ordinary foreign tax credit* o *Credit Method with Limitations*.

TABLA N° 3

Ejemplo de efectos según las posibilidades de CT

	CT Íntegro			CT Ordinario		
	Fuente Mundial	Fuente Nacional	Fuente Ext.	Fuente Mundial	Fuente Nacional	Fuente Ext.
Totalidad Ingreso Gravable País A	\$ 100.000	\$ 20.000	\$ 80.000	\$ 100.000	\$ 20.000	\$ 80.000
Impuestos en País A antes CT (Tarifa 35%)	\$ 35.000	\$ 7.000		\$ 35.000	\$ 7.000	
Impuestos Pagados en País B Estado de la Fuente (Tarifa 40%)			\$ 32.000			\$ 32.000
Monto Máximo CT	\$ 32.000			\$ 28.000		
Impuesto Pagado en País A después del CT	\$ 3.000			\$ 7.000		

Fuente: elaboración propia.

3.1. CT INTEGRO

El CTI permite que la totalidad del impuesto extranjero pueda ser acreditada contra la totalidad del impuesto en el Estado de residencia, incluso con la posibilidad de un exceso de impuesto abonado en el exterior. Sin embargo, esta modalidad difícilmente se encuentra en la práctica, teniendo en cuenta que para todos aquellos casos donde la tasa del Estado de la fuente fuera superior a la del Estado de residencia, se produciría un traslado de bases impositivas desde el Estado de la fuente hacia el Estado de residencia, con un efecto negativo para el recaudo en el Estado de la residencia, al permitir que impuestos de países con tarifas impositivas más altas reduzcan el derecho del Estado de residencia sobre ingresos de fuente nacional⁴⁹.

3.2. CT ORDINARIO

En el CTO, el Estado de residencia sólo permite que se descuenta como CT hasta el límite de la parte del impuesto de renta calculado antes del descuento, y que corresponda a las rentas que sean gravadas en el Estado de la fuente, sin afectar el monto del impuesto atribuible por concepto de rentas de fuente nacional en el Estado de

49 Si existiera un sistema puro de NEC, este exigiría un CTI, ya que se debería compensar los impuestos pagados en el extranjero del inversionista incluso mediante los impuestos del país de residencia generados por concepto de fuente en ese país. Sin embargo, esto ocasionaría que países extranjeros erosionaran la jurisdicción tributaria del país de residencia respecto del ingreso de fuente de ese país, constituyéndose en un subsidio que otorgaría el país de residencia frente a países con altas tasas impositivas, incentivando además que países extranjeros mantuvieran altas tasas impositivas respecto del país de residencia, al no tener las mismas consecuencias de una reducción de la inversión de personas del país residente en ese país extranjero. Cfr. R.J., Peroni, *Back to the Future: A Path to Progressive Reform of the U.S. International Income Tax Rules*, University of Miami Law Review University of Miami, 2, (July, 1997) o M.J., Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 16, (Brooklyn Law School, 2001).

residencia. Es decir, el CTO se otorga de lo que resulte menor respecto del monto del impuesto efectivamente pagado en el extranjero, o el que resulte de aplicar sobre la ganancia de fuente extranjera la alícuota vigente en el Estado de residencia⁵⁰. La forma de calcular el límite del CT ha variado desde su creación e implementación, siempre con la finalidad de proteger el ingreso de fuente nacional de una posible erosión⁵¹. Existen distintas modalidades de límites al CTO, las cuales varían según cada país, con efectos distintos sobre el monto acreditable por los contribuyentes, y que se ilustran a continuación.

3.2.1. MODALIDAD DE CÓMPUTO GLOBAL

En la modalidad de cómputo global u “overall limitation”, para efectos de establecer el límite deducible como CT, se computa la totalidad de los impuestos pagados en el extranjero, agrupando toda la ganancia neta generada en el exterior y se los compara con el impuesto doméstico correspondiente al cálculo global de las rentas de fuente extranjera⁵². Esta modalidad “*permite combinar ganancias de fuente extranjera gravadas a altas tasas, incluso mayores a las vigentes en el Estado de residencia (que de ser consideradas separadamente producirían un exceso de crédito no computable), con otras sujetas a un nivel de imposición más bajo, ampliando por lo tanto*

50 Su origen se ubica en la decisión del Congreso Norteamericano en 1921 de limitar el Crédito Tributario. Por esta época, la Primera Guerra Mundial había terminado y en EE.UU. se disminuyeron las tarifas del impuesto de renta, pero en Europa seguían siendo considerablemente más altas y dado que Europa era el principal mercado norteamericano fue necesario diseñar un método que evitara que impuestos de países con tarifas impositivas más altas redujeran el derecho de EE.UU. sobre ingresos de fuente estadounidense. Ver. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 93, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). N, Kaufman, *COMMENTARY: EQUITY CONSIDERATIONS IN INTERNATIONAL TAXATION*, Brooklyn Journal of International Law, 3, (Brooklyn Law School. 2001).

51 Michael Graetz señala cómo a través de la historia norteamericana podemos identificar las tres modalidades de limitación al Crédito Tributario Ordinario, las cuales en EE.UU. en determinado periodo de una u otra forma se han implementado: “Likewise, the method for determining the limitation on foreign tax credits has taken a variety of forms over the years, having been computed based on a taxpayer’s overall foreign source income when first enacted in 1921, n17 limited to the [*1360] lesser of an overall or per-country amount in the 1930’s, 1940’s, and early 1950’s, n18 and computed country by country in the latter half of the 1950’s. n19 Beginning in 1960, taxpayers were given the option of an overall or per country limitation n20 until 1976 when the per country limitation n21 was repealed and the law returned to its 1921 shape. n22 There it rested until 1986 when today’s system, which categorizes various types of income into so-called baskets for purposes of calculating the foreign tax limitation, came into effect. n23 Whenever the limitation has changed, Congress has expressed concern with protecting the U.S. tax on U.S. source income from erosion. n24” . Ver. M.J, Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 2, (Brooklyn Law School. 2001).

52 Ver. A, Schindel y A, Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90^o, 43, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005). J.M, Vallejo Chamorro y M, Gutiérrez Lousa, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, DOC. N° 6 de 2002, 31, (Instituto de Estudios Fiscales, <http://www.ief.es/>). R.E, Riveiro, *Paraísos Fiscales, Aspectos Tributarios y Societarios*, 111, (Integra Internacional, Argentina, 2001).

el crédito fiscal total disponible”⁵³. Es decir, se otorga un trato preferente a aquellos contribuyentes que tengan ingresos en más de un país extranjero.

3.2.2. MODALIDAD DE CÓMPUTO PAÍS POR PAÍS

En la modalidad de cómputo país por país o “*per country limitation*” se permite calcular el límite del CT. Esto se obtiene al establecer que la ganancia neta de fuente extranjera se pueda determinar separadamente para cada país extranjero donde el contribuyente obtiene ganancias. Lo anterior se ilustra en la siguiente fórmula donde en el numerador se incluye es las ganancias obtenidas en cada país (Rfuente) y se divide entre la ganancia neta total que se debe pagar en el Estado de la residencia (R res) para luego multiplicarse por el impuesto pagable en el Estado de la residencia sobre esa renta (Ires), dando como resultado el descuento máximo que se puede acreditar por cada país.

$$\text{Descuento máximo por país} = (\text{R fuente} / \text{R res.}) \times \text{I res.}$$

En este sistema, el límite se calcula separadamente en cada uno de los países en donde se genera el ingreso. Lo anterior, mediante la comparación del importe total de los impuestos satisfechos en ese país, con la porción del impuesto propio que corresponde al conjunto de las rentas obtenidas en ese Estado⁵⁴.

3.2.3. MODALIDAD DEL CÓMPUTO POR CATEGORÍAS DE RENTA

En la modalidad de cómputo por categorías de rentas o canastas o “*basket limitation*”, se permite calcular el límite del CTO mediante la fórmula según la cual las ganancias de fuente extranjera a ser considerada en el numerador se agrupan según el tipo de ingreso y/o nivel de la tarifa en diferentes canastas. Esta tercera modalidad se constituye en un punto intermedio entre las anteriormente señaladas y permite tener en cuenta la realidad de que determinados tipos de ganancias (v.gr. intereses, regalías u otras rentas pasivas), están usualmente sujetas a niveles de tributación distintos al aplicable a otras ganancias (v.gr. rentas operativas o activas), en el o los países donde se genera el ingreso⁵⁵.

53 G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 94, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

54 A. Schindel y A. Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90º, 43, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005).

55 En EE.UU. donde encontramos esta modalidad, la doctrina ha señalado como “The basket limit approach of current law is, of course, a compromise between an overall limit, which would place no limits on cross-crediting, and a per-item limit, which would place a separate limit on each item of foreign income receiving special tax treatment by a foreign country”. R.J. Peroni, *Back to the Future: A Path to Progressive Reform of the U.S. International Income Tax Rules*, University of Miami Law Review University of Miami, 14, (july, 1997), Ver. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el*

4. ELEMENTOS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

A continuación presentamos los principales elementos del CT Directo, sin perjuicio que la mayoría de estos sean aplicables al CT Indirecto, a saber: 1) sujeto activo; 2) objeto; 3) condiciones para computar el impuesto, y 4) periodo en que se imputa el pago.

4.1. SUJETO ACTIVO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

Para establecer cuál es el sujeto que tiene derecho a utilizar el CT Directo y que desee utilizarlo, debe cumplir con los siguientes requisitos:

1. *Pagar impuestos en el Estado de residencia.* Por lo general será el “contribuyente” quien como titular del hecho imponible tendrá derecho a utilizar el CT Directo, excluyendo a los otros titulares de la obligación tributaria de pago por hechos o cuenta ajenos (sustitutos, responsables, etc.)⁵⁶. Sin embargo, lo importante es señalar que es requisito esencial del CT el que sólo se pueda utilizar cuando sea obligatorio pagar un impuesto en el Estado de residencia⁵⁷.
2. *Ser persona natural o jurídica.* El CT Directo puede ser utilizado sin distinción tanto por personas naturales como por personas jurídicas⁵⁸. En relación con las personas naturales, lo común es que se utilice el criterio de residencia como requisito de legitimación y no la nacionalidad⁵⁹.

Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal, 94, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

- 56 Por contribuyente se entiende “aquella persona que de conformidad con la ley es la obligada al pago del crédito fiscal”. Ver. A, Leyva Zambrano., A, Múnera Cabas., A y A, de la Torre, *Elementos de la Obligación Tributaria*, 437, (Compilador ICDT, Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, Colombia, 1999).
- 57 En algunas legislaciones, como la argentina, las sociedades contribuyentes pueden atribuir en la medida que corresponda a sus socios o dueños, los impuestos efectivamente pagados sobre esas mismas rentas en el exterior a raíz de la obtención de ganancias de fuente extranjera. La finalidad de esto radica en que así como las sociedades distribuyen al cierre del ejercicio según la proporción que corresponda las utilidades, también debe poder distribuir el crédito tributario por impuestos pagados en el exterior para que cada uno calcule el pago a cuenta que le corresponde, evitando así la doble tributación. Ejemplo de esto es la Ley de Impuesto a las Ganancias en Argentina, la cual en su artículo 177 señala “—Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales a las que se refiere el artículo 150, atribuirán en la medida que corresponda a sus socios o dueños, los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior a raíz de la obtención de ganancias de fuente extranjera, incluidos los pagados por sus establecimientos estables instalados en el exterior, por su resultado impositivo de la misma fuente”.
- 58 En EE.UU. por ejemplo este puede ser utilizado por individuos con ingresos de fuente extranjera, incluyendo por concepto de esos ingresos las rentas laborales. Ver. D.J, Rousslang, *Foreign Tax Credit. Department of the Treasury*, pp. 163-164.
- 59 En EE.UU. el Internal Revenue Code al describir las categorías de contribuyentes que pueden ser elegibles para el Crédito Tributario incluye a los “residentes en Estados Unidos” o en Argentina, donde el artículo 168 de la Ley de Impuesto a las Sociedades establece el Derecho al Crédito Tributario para “los residentes en el país comprendidos en el artículo 119”, incluyendo a los extranjeros.

3. *Pagar el impuesto en el Estado de la fuente.* En muchas legislaciones, un impuesto se considera pagado para efectos del CT Directo sólo por el sujeto sobre quien la ley del país de la fuente impone la responsabilidad legal de pagar ese impuesto⁶⁰. Es decir, si un sujeto diferente al legalmente obligado en una transacción paga por los impuestos en el país de la fuente, para el país de residencia sólo quien estaba obligado podrá utilizar el CT⁶¹. Sin embargo, esta no es una característica esencial, ya que para algunas legislaciones esto no es relevante para efectos de conceder el derecho a utilizar el CT Directo⁶².

4.2. OBJETO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

El objeto sobre el cual recae el CT Directo es el impuesto pagado en un país extranjero sobre ingresos que se consideran en el Estado de residencia como de fuente extranjera. Por lo general, cumple con los siguientes requisitos:

1. *Corresponda a ganancias o rentas de fuente extranjera.* El CT está diseñado para que sólo se aplique a las ganancias de fuente extranjera, por esto siempre será necesario analizar las reglas de la fuente del ingreso –*income sourcing rules*– para determinar que ingreso califica como una renta de fuente extranjera para el CT⁶³.
2. *Se aplica sólo a impuestos y no a otros pagos que se le realicen a un gobierno extranjero.* Para identificar los impuestos que dan derecho a un CT en el país de residencia de los pagos o contribuciones que no pueden considerarse un impuesto para efectos de un CT se utiliza algunos de los siguientes criterios⁶⁴:

60 Un ejemplo de una legislación que expresamente consagra esto es la norteamericana (Section 901) que señala como “only the person legally liable for the tax, and not that other party, is entitled to a credit for such foreign taxes”.

61 P. R. West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 3, (University of Florida, 1996).

62 La doctrina se refiere a esto como “the economic burden of the tax is also irrelevant”. Ver. P. R. West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 3, (University of Florida, 1996).

63 Los problemas surgen por ejemplo cuando hay rentas que se consideran de fuente doméstica o nacional. Por ejemplo, en el caso de Estados Unidos se dan ciertas retenciones sobre rentas que el país de residencia (EE. UU.) considera de fuente doméstica (vgr. Pagos por asistencia técnica realizado en Estados Unidos). Ver. A. Rodríguez y C. Hernández, *Problemas prácticos que afectan la inversión y la competitividad en los países miembros de la Comunidad Andina*, (www.comunidadandina.org.. Consultado el 08 de septiembre de 2006).

64 La doctrina señala como “taxpayers are allowed credits for foreign income taxes, they may not claim credits for payments that are not taxes”, estableciendo como por ejemplo en EEUU “royalty or other payments for mineral deposits or other goods or services provided by the foreign government” no son acreditables. Ver. P. R. West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 3, (University of Florida, 1996).

- a) *Criterio de lista restringido*. Algunas legislaciones listan específicamente los impuestos extranjeros acreditables⁶⁵.
- b) *Criterio según sean impuestos o no*. Otras legislaciones, como la colombiana, permiten acreditar sólo los impuestos extranjeros similares o análogos al impuesto a la renta vigente en el Estado de residencia, sin demasiada preocupación por los detalles técnicos de la ley extranjera. No obstante, es importante señalar que la definición legal de lo que se considera un impuesto similar o análogo en otro país, muchas veces tiene un alto contenido local, político y cultural⁶⁶.
- c) *Criterio amplio*. Otro sector establece la necesidad de una concepción amplia del CT frente a las dificultades en la práctica para distinguir los impuestos extranjeros análogos de los otros pagos no *acreditables* a Gobiernos extranjeros, señalando que todos los pagos a Gobiernos extranjeros deberían ser *acreditables*⁶⁷.
3. *Impuestos extranjeros que dan derecho a CT*. En la mayoría de legislaciones uno de los temas más delicados pero a la vez uno de los más relevantes a la hora de estructurar y aplicar el mecanismo del CT, es el de determinar cuales impuestos que se paguen en el Estado de la fuente dan derecho a un CT. Por lo general, se considera sólo el impuesto sobre la renta, pero es potestativo de cada Estado el alcance que le de en su legislación interna o en un CDI⁶⁸.

65 Es el caso de la norteamericana donde “To address these concerns, the Treasury issued, after numerous iterations, detailed regulations distinguishing taxes from noncreditable payments to foreign governments and distinguishing creditable foreign taxes on income from other types of taxes. n57”. Ver. P, R, West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 9, (University of Florida, 1996).

66 La doctrina señala como “some foreign governments have made compelling cases that their taxes are excluded from U.S. creditability due to an overly narrow definition of what is a tax on income or a tax in lieu of a tax on income”. Estableciendo como “Foreign precepts of . . . tax administration, and notions of income differ notably from our own. How much a foreign tax system can differ from ours in its structure and practical effect and still give rise to creditable income taxes has been a matter of dispute virtually since the credit was introduced. n56”. Ver. P, R, West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 10, (University of Florida, 1996).

67 Expresamente los autores que defienden este criterio señalan que “in all but the most transparent cases, all foreign government levies should be creditable, whether or not they are taxes”. Sin embargo, otros autores lo critican argumentando como “The purpose of the foreign tax credit is to prevent double taxation. To achieve this purpose, the law must identify the fiscal burdens that would create double taxation and provide relief from those burdens. If the relief is not restricted to tax burdens, nontax expenditures will be elevated from deductible payments to creditable payments without any substantive policy reason for doing so”. Ver. P, R, West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 3, (University of Florida, 1996).

68 Puede darse el caso de CT que se concedan contra Impuestos al Patrimonio o por Impuestos a las Ventas pagados en el país de la fuente o sobre los denominados “war profits”, por lo cual un sector de la doctrina sostiene que restringir sólo a impuestos sobre la renta o ganancias el CT es irrelevante si lo que se busca es lograr una eficiente eliminación de la doble tributación, señalando como “Si el crédito no puede exceder la tasa efectiva impuesta por el país de residencia, es irrelevante que otros países puedan optar por adoptar una base imponible distinta que la renta”. Ver. G, Gotlib, *La adopción del criterio de renta mundial y el sistema de “tax credit”*. *Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.)*, Tomo XV, 1-2, (diciembre 1994). Sin embargo, la doctrina expresamente ha señalado como “The resident state is responsible for determining a methodology for defining which taxes

Por esta razón, la noción que el Estado de residencia tenga respecto del impuesto sobre la renta en su legislación tributaria es relevante para poder establecer los alcances de los impuestos extranjeros *acreditables*⁶⁹. Algunas legislaciones, definen específicamente las características que el impuesto extranjero debe poseer para resultar *acreditable* contra el impuesto a la renta nacional, como un método adicional para determinar el impuesto⁷⁰.

Cada país puede establecer en su legislación o bien un criterio amplio o un criterio restringido para definir cuáles impuestos son similares o análogos a su impuesto sobre la renta para efectos de computarlos como CT⁷¹.

De hecho, en varias jurisdicciones se ha presentado la inquietud sobre cuándo y cómo la ley del Estado de la fuente debe ser considerada en el Estado de residencia para efectos de la aplicación y consecuencias del CT. Por ejemplo, pensemos en un contribuyente que alega haber pagado un impuesto de conformidad con la ley tributaria del país donde se generó el ingreso, pago que no se considera con los mismos efectos para el país de residencia. En esos casos, la ley extranjera puede resultar relevante para efectos de dirimir controversias en su aplicación⁷².

paid to foreign governments are creditable and which ones are not". P. Mauge, *Tax incentives in the people's republic of China: who benefits?*, Tulane Journal of International and Comparative Law, 2, (Spring, 1997).

- 69 En EE.UU. el concepto de Impuesto Acreditable a la renta incluye "Foreign income tax, excess profits, and war profits taxes imposed by a foreign country [Sec. 901(b)]".
- 70 Cfr. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 94, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). Por ejemplo, en el caso de Estados Unidos para obtener el Crédito el impuesto extranjero debe ser "susceptible de aplicarse a ganancia neta" (Reg. 1-901-2(a)(1)(ii) and 3(i), existiendo tres requisitos: (i) que el impuesto se imponga cuando exista renta; (ii) que la imposición sea sobre la base de ingresos brutos y (iii) que la imposición sea sobre rentan neta (luego de las deducciones)" Ver. A. Rodríguez y C. Hernández, *Problemas prácticos que afectan la inversión y la competitividad en los países miembros de la Comunidad Andina*, (www.comunidadandina.org., Consultado el 08 de septiembre de 2006).
- 71 Algunas legislaciones como la argentina utilizan la expresión "impuesto análogo", por ejemplo el artículo 168 de la LIG prevé "un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieron tales ganancias". Se consideran impuestos análogos los que recaigan sobre las ganancias relacionadas en el artículo 2 de la ley. Otras como la norteamericana utilizan la expresión "creditable taxes" así como "foreign taxes imposed "in lieu of" income taxes. Ver. "Section 903. Credit for taxes in lieu of income, etc., taxes. For purposes of this part and of sections 114, 164(a), and 275(a), the term «income, war profits, and excess profits taxes» shall include a tax paid in lieu of a tax on income, war profits, or excess profits otherwise generally imposed by any foreign country or by any possession of the United States". Us Code. Title 26-- Internal Revenue Code.
- 72 Como tal "foreign law is relevant to U.S. tax consequences because inconsistent treatments of an item under the laws of different jurisdictions raise the tax policy question of whether a particular treatment of an item under foreign law should preclude an inconsistent treatment of that item under U.S. law". En EE.UU. la doctrina señala el caso *Biddle v. Commissioner* (1938) como ejemplo de la influencia de la ley extranjera en temas relacionados con el crédito tributario lo siguiente: "The question in the case was whether the U.K. taxes were «paid» by the taxpayer/shareholder, as required by the applicable U.S. statute. n21 In addressing this issue, the Court analyzed the requirements of British law regarding payment of the tax by the stockholders and evaluated whether the actions so required of the stockholders were the substantial equivalent of payment of the taxes in the U.S. sense". Sin embargo, la posición del caso fue "In *Biddle*, foreign law was proven as a fact tending to show that the stockholder was not the person who «paid» the tax, as that term is used in the U.S. sense. n27". Señalando como "Moreover, the regulations, while looking to foreign law, require only a factual use of foreign

4. *Se trate de un impuesto nacional, territorial o municipal.* En algunas legislaciones, para efectos del CT simplemente se menciona que sean impuestos sobre la renta, independientemente si son impuestos de carácter nacional o territorial o de una entidad local o municipal⁷³.
5. *Se trate de un impuesto global o cedular.* Es importante señalar que no es necesario que el impuesto extranjero sea un impuesto global, que abarque la totalidad de las rentas del sujeto, para que se genere un CT.
6. *La retención en la fuente como un impuesto extranjero.* Los impuestos pagados en el extranjero a través de retenciones también pueden generar un CT. Lo importante es que las mismas tengan un carácter de pago único y definitivo, y que se trate de impuestos que encuadren en la noción que consagra el país que concede el CT⁷⁴.

4.3. CONDICIONES PARA COMPUTAR EL IMPUESTO

Cada legislación establece unos requisitos y condiciones para determinar el monto computable como CT; por lo general los más comunes son los siguientes:

1. *Monto a imputar.* El monto a imputar en el CT corresponde a lo que se pagaría por lo general de impuesto sobre la renta en el país de la residencia sobre el ingreso. Para esto será necesario definir cómo se calcula la ganancia atribuible de fuente extranjera en el país de residencia, y adicionalmente será necesario considerar las distintas formas de calcular el límite del CTO, ya señaladas.
2. *Se trate de un impuesto efectivamente pagado.* Algunas legislaciones incluyen el adverbio “efectivamente”, otras simplemente hablan de un impuesto pagado, lo importante es señalar que ambos conceptos lo que buscan es que el CT se aplique sobre impuestos que hayan ingresado a los fiscos de los países extranjeros que los aplican.

law. They are quite detailed with respect to the standards to be used in determining whether a foreign levy is an income tax in the U.S. sense. Foreign law is only considered to determine whether these standards of U.S. tax law have been satisfied”. Ver. P, R, West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review, 3-4, (University of Florida, 1996).

73 Es el caso de EE.UU. donde se reconoce los impuestos percibidos por provincias o municipios o cualquier otra “political subdivisión”. Ver. O, Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 264, (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968).

74 En legislaciones como la Argentina el anticipo tributario también se acepta como acreditable, siempre que se apliquen como pago a cuenta a los respectivos impuestos, pero solo hasta el importe del impuesto extranjero finalmente determinado. Ver. H.M, D’ Agostino, *Reforma Tributaria y Pago a Cuenta*, Tomo XIX., 2, (Doctrina Tributaria Errepar, Argentina, Febrero 1999). En el caso de Estados Unidos por ejemplo las retenciones en la fuente generalmente califican como un impuesto a la renta (como un impuesto sustituto según lo dispuesto por el Internal Revenue Code 903). Ver. A, Rodríguez y C, Hernández, *Problemas prácticos que afectan la inversión y la competitividad en los países miembros de la Comunidad Andina*, (www.comunidadandina.org., Consultado el 08 de septiembre de 2006).

3. *La reciprocidad*. En algunos países una condición para computar el impuesto y poder utilizar el CT es que el mismo cumpla con el principio de reciprocidad.⁷⁵ El mismo se manifiesta por lo general en desarrollo de una reciprocidad positiva, es decir, que ambos Estados deben consagrar las mismas condiciones para su CT⁷⁶. Esto se explica en virtud que el CT, como medida unilateral, en muchas legislaciones todavía se caracteriza por un componente altamente político⁷⁷.

4.4. PERIODO EN QUE SE IMPUTA EL PAGO

Respecto al período de aplicación del CT existen dos tendencias: 1) la que establece que este debe ser aplicado en el ejercicio en el que nace la obligación del pago del impuesto, caso Colombia, o 2) la mayoritaria, que establece que este debe ser fijado con flexibilidad, caso EE.UU u Holanda. En estos dos países se permite que el contribuyente descuente los créditos en el año en el que los impuestos pagados en el exterior se acumulan⁷⁸. Para esta segunda tendencia la posibilidad de trasladar los excesos de

75 Como tal, este principio implica “la caracterizaciones de obligaciones mutuas, contraídas por dos o más sujetos de derecho internacional en cualquier esfera de las relaciones internacionales que, como efecto de una exigencia reforzada, no son consideradas como recíprocas sino a condición de procurarle a cada uno ventajas equivalentes”. Ver. E. Pastrana Buelvas, *Institucionalización de las Relaciones Económicas Internacionales*, 249-250, (Universidad Santiago de Cali, Cali, 2000).

76 En la legislación de Estados Unidos por ejemplo, se puede identificar cómo es potestativo del Presidente de ese país invocar el principio de reciprocidad para limitar la posibilidad de acreditar impuestos de determinado país si el mismo discrimina respecto de ciudadanos estadounidenses: “Subpart A--Foreign Tax Credit . Sec. 901. Taxes of foreign countries and of possessions of United States. (...): (c) Similar credit required for certain alien residents. Whenever the President finds that-- (1) a foreign country, in imposing income, war profits, and excess profits taxes, does not allow to citizens of the United States residing in such foreign country a credit for any such taxes paid or accrued to the United States or any foreign country, as the case may be, similar to the credit allowed under subsection (b)(3), (2) such foreign country, when requested by the United States to do so, has not acted to provide such a similar credit to citizens of the United States residing in such foreign country, and (3) it is in the public interest to allow the credit under subsection (b)(3) to citizens or subjects of such foreign country only if it allows such a similar credit to citizens of the United States residing in such foreign country, the President shall proclaim that, for taxable years beginning while the proclamation remains in effect, the credit under subsection (b)(3) shall be allowed to citizens or subjects of such foreign country only if such foreign country, in imposing income, war profits, and excess profits taxes, allows to citizens of the United States residing in such foreign country such a similar credit.”

77 Es el caso de EE.UU. donde por ejemplo el presidente de ese país puede negar el mismo para los impuestos pagados en una nación que considere como no cooperadora con los intereses de EE.UU. sin necesidad de ninguna autorización específica por parte del Congreso: históricamente esto ya ocurrió cuando “The income tax also has denied foreign tax credits for companies participating in a boycott of Israel n192 and investing in South Africa during apartheid. n193 The former was enacted to express our distaste for the boycott and to reaffirm this nation’s special relationship with Israel. In the latter case, humanitarian concerns of U.S. citizens provided a national interest in discouraging private investments in South Africa”. M.J. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 27, (Brooklyn Law School, 2001).

78 Un factor importante para determinar cuándo se computa el CT es la fecha de realización del ingreso, por lo general lo normal es que las imputaciones se hagan en el año del pago del impuesto interno. Es decir, cuando los ingresos se reciban efectivamente en dinero o en especie, momento en que se entenderán realizados para efectos de ser gravados con el impuesto sobre la renta y por tanto, en virtud de la causación se gravarán con el impuesto; sin embargo en los comerciantes que llevan contabilidad se entenderá que la imputación se deberá

crédito (*carryover mechanism*) o de aplicar en períodos subsiguientes o anteriores el CT (*carryback or carryforward of excess*) es esencial, al permitir que las pérdidas sufridas en el extranjero puedan compensarse con los beneficios obtenidos en el Estado de residencia, o puedan trasladarse a futuro si la base imponible del ejercicio resultase negativa⁷⁹.

La razón de ser de esta posibilidad surge cuando los impuestos abonados en el extranjero, cuya deducción se admite en principio, no pueden descontarse en su totalidad porque se rebasaría el límite máximo de la deducción, pero de no permitírsele acreditar esos impuestos se generaría una doble imposición al contribuyente⁸⁰.

Finalmente, algunas legislaciones definen expresamente el tratamiento en materia cambiaria que tendrán los impuestos análogos, ya que la Tasa Representativa del Mercado (TRM) que se utilice para efectos de convertir los mismos al momento de ser acreditados a la moneda del país de residencia puede tener efectos significativos en el monto acreditable⁸¹.

5. EL CONCEPTO DE CRÉDITO TRIBUTARIO INDIRECTO

El CT Indirecto o “*Indirect Foreign Tax Credit*”⁸², se otorga a una persona por los impuestos pagados en el extranjero por otra persona. Siendo necesario que a la persona a la que se otorga el CT Indirecto tenga algún tipo de interés económico⁸³.

Por lo general, el Estado de residencia reconoce un CT Indirecto en los casos de los impuestos pagados por las filiales extranjeras (*foreign subsidiary*) a favor de la matriz

hacer en el año del asiento contable. Ver. O, Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 264, (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968).

79 Ver. J, Arespachoga, *Planificación Fiscal Internacional*, 372, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).

80 El periodo en que se permite computar ese CT varía en cada país y es potestativo de estos otorgarlo o no. En los EE.UU. se permite su traslado hacia atrás (dos periodos fiscales anteriores) y hacia adelante (cinco periodos fiscales siguientes). En Canadá se puede trasladar tres años hacia atrás y siete hacia adelante para determinados impuestos (Business income tax) y en Gran Bretaña se permite trasladar el exceso de impuesto sobre dividendos (excess EUFT on dividends) hacia atrás tres años y indefinidamente hacia adelante. Colombia sin embargo no otorga esa posibilidad. Ver. K, Vogel, *Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary*, Ponencia General, 146, (International Fiscal Association, Kluwer Law, 1984).

81 En Argentina, por ejemplo, se toma el tipo de cambio utilizado por el comprador conforme a la Tasa Representativa del Mercado establecida por la autoridad del país, acreditada para esta función, al cierre del día en que se produzca su efectivo pago, de acuerdo con las normas y disposiciones que en materia de cambios rijan en su oportunidad en el país de residencia, computándose para determinar el CT del año fiscal en el que tenga lugar ese pago.

82 Algunos autores también se refieren a este CT como “deemed paid credit” (Dagan, Tsilly. National interests in the international tax game), como “Credit Method Underlying tax” o como imputación de los impuestos subyacentes.

83 Ver. A, Schindel y A, Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90^o, 41- 43, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005).

que se encuentra en su jurisdicción (*parent company*), por concepto de pagos efectuados por las primeras a favor de esta, o cuando se está ante grupos de sociedades o en aquellos casos especialmente autorizados en los CDI⁸⁴. Es decir, el CT Indirecto se aplica cuando el beneficio de la sociedad queda sometido a un doble gravamen respecto de dos personas diferentes⁸⁵.

5.1. OBJETIVOS ESPECÍFICOS DEL CT INDIRECTO

Dentro de los objetivos específicos del CT Indirecto se pueden señalar los siguientes:

1. Corrige la doble tributación económica a nivel internacional, específicamente en el caso de distribución de utilidades frente a la doble imposición de dividendos o participaciones⁸⁶.
2. Nivelada la posición entre las empresas que operan en el exterior a través de subsidiarias o filiales, con las que operan simplemente con sucursales extranjeras⁸⁷.
3. Permite a las compañías que operan como holding de otras calcular el impuesto pagado por sus subsidiarias y filiales, tal como si la holding misma fuera la que hubiera generado el ingreso extranjero.
4. Establece un incentivo a las inversiones estructuradas de mediano y largo plazo en el exterior de los nacionales de un país, en virtud a que solo tiene efecto en la repatriación de ingreso a través de dividendos o participaciones.
5. Ayuda en el recaudo por parte de la administración tributaria del Estado de residencia, al incrementar el flujo de dividendos que recibe el accionista final, al tener este el incentivo de la reducción de la carga tributaria.

84 Cfr. J. Arespachoga, *Planificación Fiscal Internacional*, 385, (Marcial Pons, Barcelona, 1998). T. Dagan, *National interests in the international tax game*, Virginia Tax Review, Nota de pie de pág. 126, (University of Virginia School of Law, Fall, 1998).

85 En el ámbito unilateral el mismo ha tenido su mayor desarrollo en EE.UU. Sin embargo, tanto en la legislación como en la doctrina comparada no existe consenso sobre lo que debe ser la estructura ideal del mismo, razón por la cual es posible encontrar como cada país establece ciertas particularidades en su diseño.

86 G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 94, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). T. Dagan, *National interests in the international tax game*, Virginia Tax Review, Nota de pie de pág. 126, (University of Virginia School of Law, Fall, 1998).

87 Es lo que la doctrina internacional denomina “multi-staged taxation on corporations” Ver. T. Dagan, *National interests in the international tax game*, Virginia Tax Review, Nota de pie de pág. 126, (University of Virginia School of Law, Fall, 1998).

5.2. ELEMENTOS ESPECÍFICOS DEL CT INDIRECTO

El CT Indirecto comparte muchas características comunes con el CT Directo. Sin embargo, para entenderlo es necesario precisar algunas características propias del mismo en relación con el 1) sujeto; 2) el objeto, y 3) las condiciones para computar el impuesto:

5.2.1. CARACTERÍSTICAS ESPECIALES DEL SUJETO ACTIVO EN EL CT INDIRECTO

1. *Ambas personas deben estar sujetas al impuesto de renta en la respectiva jurisdicción.* El CT Indirecto exige que ambas personas estén sujetas al impuesto de renta. Esto se explica en que si alguna de las sociedades, ya sea la matriz o la filial, está exenta de tributación, no se produce una doble imposición económica, por lo que no tiene objeto la aplicación del régimen⁸⁸. Sin embargo, pueden darse casos en que no se exige este requisito en virtud a que se otorgue un TS o un MtC.
2. *Forma jurídica del sujeto en el Estado de la residencia.* El CT Indirecto puede ser computado tanto por personas naturales como jurídicas⁸⁹.
3. *Forma jurídica del sujeto en el Estado de la fuente.* Algunas legislaciones exigen que el sujeto adopte determinadas formas jurídicas para que pueda acreditarse el impuesto pagado. Por ejemplo: sociedades anónimas, comanditarias por acciones o de responsabilidad limitada⁹⁰.

88 M.A. Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades*, 203, (Editorial La Ley, Madrid, 1995).

89 Como tal señala la doctrina como “if dividends are distributed directly from a foreign subsidiary to the resident shareholder, country R’s corporate tax should be interposed with a credit for foreign tax before the dividends are taxed to the individual shareholder. n27” La profesora Musgrave, igualmente señala como “allocation of international capital and international equity, there is no reason why individual taxpayer equity need be surrendered in the process”. Estableciendo que “This treatment for foreign source corporate income is not only necessary to secure a neutral tax treatment for investment, but also (taking the «international» equity approach) to preserve equity for individual shareholders by equalizing the underlying corporate tax on shareholders’ dividends”. Ver, P.B. Musgrave, *Panel II: Revisiting the theory of international income taxation: principal paper: sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation*, 8, Brooklyn Journal of International Law, 8, (Brooklyn J. Int’l L. 1335, Brooklyn Law School, 2001).

90 En la aplicación del CT Indirecto es común el problema de cómo considerar o clasificar frente a la ley del país de la fuente determinada forma jurídica, en virtud a que sobre esta el país de residencia reconozca o no los impuestos pagados por la sociedad para efectos de un CT Indirecto. Es lo que se conoce como la “clasificación de entidades” (Entity Classification) y puede tener efectos en la determinación del CT Indirecto cuando un Estado grava la ganancia de una sociedad, mientras otro Estado (i.e. el Estado de residencia de los accionistas controlantes) clasifica a dicha sociedad, por su tipo (e.g. partnership), como una entidad transparente (pass-through entity) y grava la ganancia directamente en cabeza de los accionistas, socios o participantes. Jurisprudencialmente encontramos en el derecho comparado casos como el de “Abbott Laboratories”, donde un accionista norteamericano con compañías en Argentina y Colombia incluyó las ganancias de estas compañías en su ingreso bruto y reclamó un CT Directo por impuestos pagados en esos países por esos ingresos. El problema consistió en que las compañías se clasificaban como “corporations” para efectos de la legislación interna de EE.UU. y fueron tratados para efectos de impuestos extranjeros en EE.UU. como “partnerships”. La Corte rechazó el Crédito, basándose entre otros argumentos en que si las compañías hubieran distribuido sus utilidades, “the U.S. owner would have been able to claim indirect credits for the foreign [*178] taxes under

4. *Participación mínima o significativa*. Para determinar si el sujeto en el Estado de residencia puede o no utilizar un CT Indirecto, muchas legislaciones exigen una participación accionaria mínima o significativa en la sociedad extranjera que distribuye el dividendo como condición de admisibilidad, y sólo sobre esa base conceden en particular determinados tratamientos fiscales relacionados con el CT Indirecto⁹¹. Por lo general, es entre un 10% y un 25% de las acciones con derecho a voto⁹².

Las legislaciones de algunos países expresamente regulan si dicha participación puede ser directa o indirecta, existiendo la discusión de si estos porcentajes se deben exigir sobre la participación de los derechos de voto, como proponen los países sajones, o si debe hacerse sobre el control del capital social. También, dependiendo del país existe diferencia entre el porcentaje que ha de considerarse suficiente y desde la fecha en que se ha debido mantener⁹³. Algunas legislaciones también exigen un tiempo mínimo de antigüedad en la tenencia accionaria del sujeto en el Estado de la fuente del contribuyente que quiera utilizar un CT Indirecto⁹⁴.

Otras legislaciones condicionan la utilización de CT Indirecto a requisitos finalísticos por parte del contribuyente, más allá de que se tenga un interés económico o una

the predecessor to section 902. n103". Ver. P. R. West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 15-16, Florida Tax Review, 3, (University of Florida, 1996). Cfr. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 71, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). P.B. Musgrave, *Panel II: Revisiting the theory of international income taxation: principal paper: sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation*, 8, Brooklyn Journal of International Law, 8, (Brooklyn J. Int'l L. 1335, Brooklyn Law School, 2001).

- 91 Cfr. K. Vogel, *Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary*, Ponencia General, 137, (International Fiscal Association, Kluwer Law, 1984).
- 92 Por ejemplo, en EE.UU. para ser elegible se estableció que "the U.S. parent must own at least 10 percent of the affiliate". La directiva europea señala "que una sociedad de un Estado miembro es matriz de otra, situada en un Estado miembro diferente, cuando posea en su capital una participación mínima del 25 por ciento". Ver. M.A. Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades*, 201, (Editorial La Ley, Madrid, 1995). Cfr. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 96, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).
- 93 Por ejemplo, en España las participaciones en el capital de la filial de segundo nivel y en el capital de la filial de tercer nivel deben ser directas. Ver. A. Maroto Sáez, *Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición Internacional en el impuesto sobre sociedades*, 6, Doc. N° 3/01. Cfr. M.A. Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades*, 202, (Editorial La Ley, Madrid, 1995).
- 94 En España por ejemplo, "La matriz debe haber poseído la participación en la filial de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye. Idéntico plazo se exige respecto de las participaciones de la filial de primer nivel en el capital de la filial de segundo nivel y de las participaciones de la filial de segundo nivel en el capital de la filial de tercer nivel". Ver. M.A. Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades*, 201, (Editorial La Ley, Madrid, 1995).

participación determinada sobre la sociedad⁹⁵. Sin embargo, existe una tendencia en la doctrina y en distintas legislaciones de poder utilizar el mecanismo del CT Indirecto en todas las empresas que pudieran ejercer actividades transfronterizas y que estén sujetas al impuesto de renta en un Estado miembro⁹⁶.

5. *Posibilidad de acreditar impuestos de una cadena de sociedades subsidiarias.* En varias legislaciones se permite un CT Indirecto cuando el dividendo o la participación se reciben a través de una cadena de sociedades subsidiarias, como por ejemplo el caso de sociedades holding. También, en otras legislaciones se permite que el impuesto subyacente que constituye el CT Indirecto abarque el impuesto sobre sociedades de las filiales de hasta un sexto nivel. Por lo general, lo anterior se supedita al cumplimiento de determinados porcentajes accionarios de las filiales, por ejemplo que cada eslabón en la cadena posea al menos el 10% del capital con derecho a voto.

5.2.2. CARACTERÍSTICAS ESPECIALES DEL OBJETO EN EL CT INDIRECTO

En el CT Indirecto, el impuesto debe tener las características de un impuesto sobre la renta⁹⁷. Por lo general, este impuesto debe gravar las utilidades de la sociedad filial o domiciliada en el Estado de la fuente o los dividendos y las participaciones⁹⁸.

5.2.3. CONDICIONES PARA COMPUTAR EL IMPUESTO

Como ya se señaló, cada país regula con ciertas particularidades su CT Indirecto, y esto incluye la fórmula para calcularlo. Por lo general, se permite acreditar el impuesto pagado por la sociedad extranjera que distribuye la utilidad, en la misma proporción

95 Finalmente, en algunas legislaciones (Directiva 90/435/CEE) el CT Indirecto ha tenido como objetivo el de crear “un verdadero mercado interior en el que se permita la ampliación de las sociedades mediante el establecimiento de filiales en cualquier país comunitario distinto al de la matriz, sin que por ellos se vea sometida la sociedad a desventaja alguna”. Este objetivo es plenamente aplicable para el caso colombiano, donde existió el antecedente de restringir la figura para con los países con los cuales Colombia tuviera un acuerdo o convenio de integración. Ver. La Directiva del Consejo del 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE), citada por M.A. Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades*, 201, (Editorial La Ley, Madrid, 1995).

96 En Europa esta propuesta se hizo en relación con la Directiva 90/435/CEE ya citada. Ver. M.A. Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades*, 202-203, (Editorial La Ley, Madrid, 1995).

97 Por ejemplo en EE.UU. se excluye los impuestos similares al “FICA tax”. Federal Insurance Contributions Act (FICA) tax, el cual es una especie de impuesto a la nómina. The Federal Insurance Contributions Act is codified as Chapter 21 of Subtitle C of the Internal Revenue Code.

98 Esto no excluye la posibilidad que se prevea un CT Indirecto por otros pagos entre filial y matriz, por ejemplo un impuesto sobre las regalías o que el mismo se puede aplicar aún cuando esa distribución de beneficios sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

existente entre el monto de la distribución y el monto de la utilidad societaria total⁹⁹. Por esta razón en la mayoría de los casos la fórmula tiene en consideración las siguientes variables¹⁰⁰:

$$\text{CT Indirecto} = [\text{D}/\text{U}(\text{f})] \times \text{I}(\text{f})$$

La “D” corresponde a los dividendos o participaciones efectivamente distribuidos a los accionistas o socios. La “U” a la utilidad neta después de impuestos de la sociedad en el Estado de la fuente, lo que en EE.UU. se denomina como “*Earnings & Profits*”, y la “I” que son los impuestos efectivamente pagados por la sociedad en el Estado de la fuente (f) sobre las utilidades.

5.2.4. MONTO GRAVABLE DEL DIVIDENDO O PARTICIPACIÓN PARA EFECTOS DEL PAÍS DE RESIDENCIA

En algunas legislaciones¹⁰¹ se establece que el cómputo de la ganancia de fuente extranjera en el país de residencia se incrementa por el impuesto soportado por la sociedad extranjera, lo que se conoce en la doctrina anglosajona como “*grossing-up*”¹⁰². Es decir, el impuesto subyacente que se pretende deducir se incluye en la base imponible del sujeto pasivo¹⁰³.

5.2.5. LÍMITES AL CRÉDITO TRIBUTARIO INDIRECTO

Los límites aplicables para el CT Directo también son aplicables para el CT Indirecto. En algunas legislaciones, al CT otorgado por el impuesto directo pagado sobre el dividendo en el Estado de la fuente, se le permite acreditar el impuesto pagado por la sociedad extranjera que distribuye la utilidad. Lo anterior, en la misma proporción existente entre el monto de la distribución y el monto de la utilidad societaria total, pero sin que la suma de la deducción por doble imposición jurídica y de la deducción

99 G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 94, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

100 Para elaborar esta sección se tuvo en consideración las legislaciones de EE.UU., la legislación argentina y la legislación chilena.

101 Es el caso de EE.UU. donde en la Sección 78 del Internal Revenue Code se establece esta disposición. Ver. R, Doernberg, *International Taxation*, 206-207, (5th Edition, West Group, 2001).

102 La doctrina extranjera define que “the indirect foreign tax credit actually treats the domestic parent corporation as if it directly paid the allocable portion of income taxes borne by the distribution”. R, Doernberg, *International Taxation*, 206, (5th Edition, West Group, 2001). Cfr. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 100, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

103 Ver. A, Maroto Sáez, *Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición Internacional en el impuesto sobre sociedades*, 6, Doc. N° 3/01.

por doble imposición económica exceda de la cuota íntegra que en el Estado de la residencia correspondería pagar por estas rentas si se hubiesen obtenido en su territorio.

5.2.6. MOMENTO DE LA IMPUTACIÓN

La mayoría de legislaciones permiten que el accionista pueda diferir el CT Indirecto hasta que se distribuyan los dividendos. Esto en la doctrina comparada se conoce como cláusulas de diferimiento de impuestos o “*tax deferral*”. Sin embargo algunas legislaciones, cuando se trate de un caso en que la sociedad se halle en una denominada jurisdicción de baja o nula tributación, no permiten este diferimiento.

5.2.7. POSIBILIDAD DE TRASLADO DE LOS CRÉDITOS NO DESCONTABLES

Algunas legislaciones permiten que los impuestos que cumplan con los requisitos para ser computados como un CT Indirecto, pero que superen los límites del máximo descuento por doble imposición internacional para un ejercicio fiscal, puedan ser imputados a otros ejercicios anteriores o posteriores en los cuales no se exceda el límite¹⁰⁴.

Otras legislaciones establecen un método anual o “*year-by-year*”, que es el aplicado por ejemplo en Colombia, donde cada año se toma como un compartimiento cerrado independiente de los otros años.

5.2.8. EL CRÉDITO TRIBUTARIO INDIRECTO NO EXCLUYE AL CT DIRECTO

Es importante señalar cómo el CT Indirecto no excluye la posibilidad de aplicar el CT Directo. En la mayoría de legislaciones en el caso de distribución de utilidades, adicional a tener derecho de acreditar el impuesto pagado por la sociedad extranjera que distribuye la utilidad, se permite un CT Directo en caso de que se grave con un impuesto directo los dividendos o participaciones en el Estado de la fuente¹⁰⁵. Incluso, el CT Indirecto es aplicable así la matriz tenga una sucursal y una filial en el mismo Estado de la fuente de donde se obtiene el mismo¹⁰⁶.

104 En España por ejemplo las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán trasladarse a ejercicios futuros. Algunas legislaciones conceden hasta 10 años. España. Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, que surte efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 25 de junio de 2000.

105 Ver. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 94, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002). R. Doernberg, *International Taxation*, 208-209, (5th Edition, West Group, 2001).

106 Ver. T. Dagan, *National interests in the international tax game*, Virginia Tax Review, Nota de pie de pág. 126 (University of Virginia School of Law, Fall, 1998).

6. FINALIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

Desde sus inicios, el CT se ha caracterizado por tener distintas motivaciones para que un país lo incorpore en su legislación o lo negocie en un CDI, siendo el objetivo principal evitar la doble tributación internacional¹⁰⁷.

Como tal, el CT también es una herramienta de competitividad para empresas que deciden incursionar a los mercados internacionales, ya no simplemente por medio de las importaciones-exportaciones de bienes y servicios, sino a través de la inversión “especulativa” o de portafolio como de las inversiones directas que realiza una empresa para lograr consolidarse en el mercado externo¹⁰⁸. Países como Colombia tienen la ventaja de permitir no sacrificar los propios recaudos del país que reconoce el CT, en la medida que mantienen en principio la imposición a la renta basada en los ingresos mundiales¹⁰⁹.

Finalmente, para las administraciones tributarias el CT puede tener un efecto directo e inmediato en el ingreso extranjero del país, al permitir que impuestos con tarifas más bajas en los países donde se generan los ingresos, causen un mayor traslado de recursos al país, obligando así a los contribuyentes a repatriar beneficios en un tiempo determinado para poder aplicar el CT¹¹⁰.

107 Desde el inicio mismo del CT en EE.UU. su objetivo principal era lograr que el ingreso internacional fuera sólo gravado una vez, incentivando así la expansión y competitividad de las empresas estadounidenses por el mundo. Ver. M.J, Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law, 17, (Brooklyn Law School, 2001).

108 El hecho que una empresa importe o exporte para efectos del mecanismo del CT y de la tributación directa, que tiene por finalidad el gravamen de los beneficios obtenidos por las sociedades, será irrelevante en la medida en que una empresa al estar localizada y operar en una misma soberanía fiscal (desde la cual realizará las exportaciones), los beneficios de estas operaciones se obtendrán en el lugar donde se está instalado y por tanto allí se gravarán (ya rija el principio de tributación en la fuente o de residencia). El CT es el reflejo de la intrínseca relación que existe entre tributación y comercio exterior, el mismo se constituye en una de las principales herramientas para incentivar el flujo de capitales y el aumento de las exportaciones de un país. Cfr. L.M, Gómez Sjoberg, *Tributación Internacional. Colombia un escenario por explorar*, XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, 96 (ICDT, 1994). Ejemplo claro de este finalidad, es que cuando el CT se introdujo en EE.UU., una de las motivaciones de los congresistas para incorporarlo en la legislación interna, fue considerarlo “*as a method to encourage foreign trade and to prevent revenue loss through incorporation of foreign subsidiaries or expatriation*”. Ver, National Foreign Trade Council, *The NFTC Foreign Income Project: International Tax Policy for the 21st Century Part Two Relief of International Double Taxation*, 154, (National Foreign Trade Council <http://www.nftc.org/>).

109 Ver. K, Vogel, *Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary*, Ponencia General, 167, (International Fiscal Association, Kluwer Law, 1984). L.M, Gómez Sjoberg, *Tributación Internacional. Colombia un escenario por explorar*, XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, 116, (ICDT, 1994).

110 Ver. A, Schindel, A, Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90^o, 41, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005).

7. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

7.1. ORIGEN DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

El CT en Colombia se incorporó al sistema tributario en 1974 en el artículo 100 del Decreto 2053¹¹¹. Sin embargo, desde 1968 a través de la Comisión Colombiana de Reforma Tributaria, dirigida por el profesor Richard Musgrave, se venía proponiendo la necesidad de incorporar un CT en la legislación interna con el objetivo de integrar a Colombia a las tendencias de la tributación internacional¹¹². Con posterioridad a 1974 el CI Directo fue incorporado en el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) en el inciso primero del artículo 254¹¹³.

Los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano sobre la renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar aquí el contribuyente por esas mismas rentas.

111 Colombia fue el primer país del hemisferio en gravar a sus residentes y/o nacionales sobre la base del criterio de la renta mundial (worldwide income taxation principle), incluso antes que el mismo EE.UU. y antes de esta fecha es posible identificar antecedentes de medidas unilaterales para evitar la doble tributación que consagraban el método de exención, pero no un CT. En parte esto se explica en los argumentos del profesor Milton Taylor, director de una de las Misiones Fiscales y Económicas que visitaron a Colombia por esa época, que señalaba cómo el criterio de renta mundial se utilizó para desmotivar la inversión de nacionales en el exterior y evitar así la salida de capital, argumentando también que el mismo garantizaba la equidad en el trato de los residentes al gravar todas sus rentas, independientemente del origen. Incluso, Taylor señalaría cómo no era recomendable implementar el mecanismo del CT para el país, en virtud que “a tax credit would not deter the movement of capital abroad, and it would result in little income to tax in Colombia since foreign taxes (in capital-exporting countries) are generally high as compared to those in Colombia”. Dentro de las primeras medidas unilaterales identificadas en Colombia, el profesor Taylor señalaba como “the taxable amount of foreign income does not include foreign taxes paid” y la segunda, tal vez la más interesante, establecía mediante el principio de reciprocidad como “resident aliens are taxed only on income derived in Colombia if the country of which they are nationals grants the same tax treatment to Colombians”. Esta segunda opción nunca se aplicó. Ver. M.C, Taylor, *Fiscal Survey of Colombia, a report prepared under the direction of the joint tax program Fiscal Mission to Colombia*, 80, (John Hopkins Press, Baltimore, Maryland, 1965). Ver. M.C, Taylor, *Fiscal Survey of Colombia, a report prepared under the direction of the joint tax program Fiscal Mission to Colombia*, 80-81, (John Hopkins Press, Baltimore, Maryland, 1965).

112 La propuesta incorporada en el “Proyecto de Ley Reorgánica del Impuesto sobre la Renta y Complementarios” consagraba el siguiente tratamiento a los impuestos pagados en el exterior: “Artículo 50. Impuestos. (...) El Gobierno, previo concepto favorable del Consejo de Política Económica y Planeación, puede autorizar a los inversionistas colombianos en el exterior dentro de los programas de integración y complementación para deducir o abonar el impuesto sobre la renta pagado fuera del país, cuando las conveniencias nacionales lo aconsejen. Igualmente, propenderá el Gobierno por la celebración de acuerdos internacionales que eviten el gravamen múltiple”. Este artículo nunca sería aprobado por el Congreso. Ver. R, Musgrave, *Propuesta de una reforma Fiscal. Informe Final y Documentos de Trabajo de la Comisión de la Reforma Tributaria*, 381, (Versión Español, Traducción de Miguel Urrutia, Bogotá, 1971).

113 Artículo 100–D.L. 2053 de 1974. Tomado de J, Flórez Velandia, *Nueva Legislación Tributaria*, (Bogotá, D.E., 1975).

Pasarían otras dos décadas para que el CT Indirecto se incorporará en Colombia en la reforma tributaria de 1995 –artículo 168 de la Ley 223–¹¹⁴, que incorporó el segundo inciso al artículo 254 del ET.¹¹⁵ No obstante lo anterior, el CT Indirecto se estableció únicamente para

“(…)dividendos o participaciones recibidos de sociedades domiciliadas en cualquiera de los países con los cuales Colombia tenga suscrito un acuerdo o convenio de integración,”

Finalmente, en virtud del retiro de Venezuela de la CAN se radicó en el Congreso un Proyecto de Reforma Tributaria que incorporó modificaciones al artículo 254 del ET, así:

Artículo 50. Descuentos tributarios. El impuesto de renta se podrá disminuir con los siguientes descuentos:

1. Por impuestos pagados en el exterior. Los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Cuando se trate de dividendos o participaciones recibidos de sociedades domiciliadas en el exterior, tales dividendos o participaciones darán lugar a un descuento tributario en el impuesto de renta, equivalente al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones, por la tarifa del impuesto de renta a la que se hayan sometido las utilidades que los generaron en cabeza de la sociedad emisora. Cuando los dividendos hayan sido gravados en el país de origen, el descuento se incrementará en el monto de

114 La motivación económica que llevó a que Colombia incorporará el CT no es clara. Salvo por el café y por el petróleo, no tuvo durante buena parte del siglo XX verdaderamente ningún producto exportable y estos no permitían la expansión de empresas colombianas en el exterior, lo que puede explicar que sólo hasta 1974 se incorporará en nuestra legislación el mecanismo del CT en su modalidad de CT directo hasta finales del siglo XX el CT Indirecto.

115 Es interesante señalar cómo dentro de la investigación realizada no se encontró que este segundo inciso hubiera tenido mayor debate en el Congreso, ya que ni siquiera fue mencionado en la exposición de motivos del proyecto de ley ni en la ponencia para el primer debate. Esta adición a la norma, según la doctrina de la época, tenía como finalidad reconocer “como crédito tributario no solo el impuesto pagado por el socio sino también el impuesto pagado por la sociedad que genera los dividendos, con la limitación del impuesto generado en Colombia por los dividendos que conforme al sistema colombiano generalmente se paga en cabeza de la sociedad”. Ver. F. Zarama y J.R., Piza, *Nueva Reforma Tributaria*, Ley 223 del 20 de diciembre de 1995, 258, (Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá, 1996). Cfr. J.O. Corredor Alejo, *Doble Tributación Internacional: El Esfuerzo Colombiano*, (El Contador Público, Instituto Nacional de Contadores Públicos, 2005). Contrasta esto con la intensa discusión que su adopción generó en el Congreso de los EE.UU. casi ochenta años atrás y que quedó claramente expuesta por T.S. Adams, uno de los autores del proyecto de ley: “There is something in the legislative mind which recognizes that if one taxpayer is being taxed twice while the majority of men similarly situated are being taxed only once, by the same tax, something wrong or inequitable is being done which, other things being equal, the legislator should correct if he can”.

tal gravamen. En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta generado en Colombia por tales dividendos.

El único cambio que se introdujo fue en el CT Indirecto al eliminar el requisito de “sociedades domiciliadas en cualquiera de los países con los cuales Colombia tenga suscrito un acuerdo o convenio de integración” y modificándola a que se trate de “sociedades domiciliadas en el exterior”. Esto amplió la posibilidad de utilizar el CT Indirecto con cualquier país.

7.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN EL CRÉDITO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

El CT en Colombia se debe analizar desde la perspectiva de la legislación interna en virtud de su origen unilateral, estando supeditado a los principios generales que rigen la totalidad del sistema tributario. Es decir, los principios de legalidad, igualdad, equidad y progresividad, los cuales tienen consagración constitucional y son de obligatorio cumplimiento en todo lo relacionado con el sistema tributario, incluyendo el CT.

7.2.1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En Colombia el CT sólo puede ser regulado mediante una ley, dado el principio de legalidad, ordinales 11 y 12 de los artículos 150 y 338 de la Constitución Política de Colombia (CP de Col)¹¹⁶, por lo que cualquier disposición que regule el CT sólo puede ser establecida, modificada o suprimida mediante ley expedida por el Congreso de la República¹¹⁷.

En nuestro país la posición mayoritaria considera al CT como un beneficio tributario y no como una minoración estructural¹¹⁸. Sin embargo, en consistencia con el planteamiento de la propia Corte Constitucional es importante insistir que el CT es una minoración estructural, de conformidad con la doctrina internacional¹¹⁹.

116 El principio de legalidad implica fundamentalmente el que solo a través de ley se pueden crear o modificar los impuestos. En desarrollo de este principio, el Congreso debe contemplar en términos generales y abstractos toda disposición que implique disminución o exclusión del deber de contribuir, tales como los descuentos tributarios, incluyendo el Crédito Tributario. Ver. A, Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 20, (Universidad de Los Andes, Bogotá, Colombia, 2002).

117 En Colombia la Corte Constitucional ha afirmado respecto a las exenciones, pero con plena aplicación para el Crédito Tributario, que “es principio sobre la materia, correlativo al de legalidad del tributo, el de legalidad de la exención, de lo cual resulta que no puede concebirse la exención sin norma legal que la consagre”. Ver. Sentencia C-341/98. Magistrado Ponente: Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

118 Tanto la Corte Constitucional en su jurisprudencia (Sentencia C-485 de 4 de mayo de 2000, Magistrado Ponente: Dr. José Gregorio Hernández Galindo) como la DIAN en sus Conceptos (Ver concepto N° 046584 del 18 de mayo del 2000) considera al CT como un beneficio tributario más.

119 Tanto la Corte Constitucional en su jurisprudencia (Sentencia C-485, Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo) como la DIAN en sus conceptos (ver especialmente Concepto N° 046584 del 18 de mayo de 2000) consideran al CT como un beneficio tributario más.

7.2.2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EQUIDAD

En desarrollo del principio de igualdad (artículos 13 y 338 CP de Col.), el Estado puede no obstante adoptar tratamientos tributarios diferenciados desde que estos sean razonables¹²⁰.

Esto tiene plena aplicación respecto de la regulación del artículo 254 del ET que consagra en materia del CT un trato diferenciado entre contribuyentes nacionales y su aplicación exclusiva extranjeros residentes, al establecer en el primer inciso del artículo en mención para los “contribuyentes nacionales” que perciban rentas de fuente extranjera¹²¹.

Lo anterior representa un problema particularmente grave para los extranjeros residentes en Colombia que superen el quinto año (artículo 9 del ET), por cuanto desde ese momento deben tributar en Colombia sobre rentas universales, y al no poder descontar el impuesto pagado en el exterior sobre rentas extranjeras tributan doblemente, lo cual no ocurre con los contribuyentes nacionales¹²².

Adicionalmente, el principio de igualdad en el CT debe ser interpretado acorde con el principio de reciprocidad.¹²³ Sin embargo, en Colombia la redacción del primer inciso del artículo 254 del ET no establece para el CT Directo el requisito de que aquellos países de donde se reconozcan los impuestos como acreditables ofrezcan la misma prerrogativa para los impuestos que en Colombia puedan pagar sus ciudadanos. Con respecto al CT Indirecto, el segundo inciso del artículo 254 del ET con la nueva modificación tampoco establece ese requisito, contrario de lo que se podía inferir con

120 El principio de igualdad y equidad en materia tributaria se entiende en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, con efectos sobre la generalidad y uniformidad de tratamiento, la capacidad contributiva o de pago y la progresividad de los impuestos y de todos sus elementos integrantes. Ver. A. Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 65-66, (Universidad de Los Andes, Bogotá, Colombia, 2002).

121 Este primer inciso del artículo 254 del Estatuto Tributario se demandó hace unos años, argumentándose que la norma al negar este derecho a los contribuyentes extranjeros, sin razón que lo justificara, desconocía los principios de igualdad y equidad en materia tributaria consagrados en la C.P. Sin embargo, la Corte Constitucional señaló que: “Al hacerlo, el legislador colombiano no vulnera el derecho fundamental, que también tienen los extranjeros en Colombia, a la igualdad, toda vez que, como acontece con la norma acusada, la distinción introducida no equivale a una discriminación sino a la facultad de definir quiénes y en qué condiciones tributan”. Señalando también que si en Colombia se “decide otorgar un trato benéfico a sus nacionales que ya han pagado por el mismo concepto en el exterior, no está obligado a ampliar la cobertura de aquél en favor de los extranjeros”. Sentencia C-485 de 2000. Magistrado Ponente: Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

122 La DIAN expresamente ha señalado que no acepta que las personas naturales extranjeras residentes en el país utilicen un CT Concepto 061938 de 28 de Junio de 2000. DIAN, Colombia. También se puede encontrar esta posición en el Concepto 070925 de 27 de Julio de 2000.

123 El principio de reciprocidad se encuentra consagrado en Colombia con rango constitucional en el artículo 226 de la C.P. “El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”.

la anterior redacción que establecía que el mismo sólo procedía con “países con los cuales Colombia tenga suscrito un acuerdo o convenio de integración.”¹²⁴

7.2.3. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

La forma como está estructurado el CT en Colombia garantiza la progresividad del impuesto de renta respecto de la rentas de fuente nacional y las rentas de fuente extranjera, al permitir que los contribuyentes que generen la totalidad de sus ingresos en Colombia frente a los que genere en el exterior, solo tengan un CT hasta el monto del impuesto que deba pagar aquí el contribuyente por esas mismas rentas o dividendos¹²⁵. Igualmente, al dejar subsistente el gravamen interno sobre la renta global con la progresividad que puede resultar de ello, también se garantiza el cumplimiento del principio¹²⁶.

7.3. CARACTERÍSTICAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

Desde 1974 el CT ha sido visto como un derecho del contribuyente, esto implica que el mismo se entienda como una facultad que se le reconoce a los individuos para que la hagan efectiva con su ejercicio, entendiéndose, por tanto, que en un momento dado el contribuyente puede libremente no hacer uso de la misma y que el reconocimiento de ese derecho no dependerá de la decisión o resolución favorable de una autoridad administrativa, por lo que la titularidad respectiva se configura simplemente en el momento del pago de un impuesto acreditable por parte del contribuyente en el exterior. Sin embargo, si el contribuyente no solicita este derecho en la declaración tributaria, tal como se establece, el mismo se pierde para el contribuyente¹²⁷.

124 La Corte Constitucional expresamente señaló en la sentencia que analizó el primer inciso del artículo 254 del E.T. de cara al principio de igualdad: “Para que la ley colombiana tuviera que extender ese trato a los extranjeros residentes, tendría que asegurarse el principio de reciprocidad”. Sentencia C-485 de 2000. Magistrado Ponente: Dr. José Gregorio Hernández Galindo. Adicionalmente, la Corte ha señalado en relación con los beneficios tributarios: “Es cierto que las relaciones internacionales, tal como lo señala la Constitución, deben regirse por los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional. Pero en el caso en estudio, la aplicación de los mencionados principios, en relación con la ley acusada, es inoperante, toda vez que ella es un acto dispositivo interno, producto de la soberanía nacional, que no puede ser oponible a ningún Estado, por la falta del correspondiente acuerdo de voluntades. No puede exigirse que en este caso exista reciprocidad por parte de otros Estados, para que concedan los mismos beneficios que consagra la ley demandada, pues para ello se requiere de un convenio internacional, y la ley acusada no lo es. La decisión del legislador colombiano es unilateral y para su vigencia no requiere de la existencia de medidas equivalentes en otros Estados, como tampoco puede circunscribirse su análisis a la concurrencia de los principios enunciados, los cuales operan en el contexto de las relaciones internacionales, y no frente a los actos de carácter interno”. Sentencia C-353 de 1997.

125 Un sistema tributario es progresivo cuando su estructura afecta con mayor incidencia a quienes tienen mayor capacidad contributiva. Ver. M.A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 604-607, (Editorial Temis, Bogotá, 2000).

126 Ver. O. Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 261, (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968).

127 Cfr. J.F. Álvarez Rodríguez, *Es el de exención un derecho irrenunciable? Impuestos*, Revista de Orientación Tributaria, 18-19, (Julio-Agosto de 2005).

La propia DIAN ha señalado cómo

El descuento tributario, es una figura por medio de la cual el legislador en ejercicio de la cláusula general de competencia en materia tributaria permite restar del impuesto sobre la renta gravable un valor determinado, sin que se puedan exceder los límites establecidos en la ley. En el caso que nos ocupa, autorizó descontar del monto del impuesto sobre la renta que debe pagarse en Colombia, el impuesto pagado en el exterior respecto a las rentas obtenidas fuera del país, razón por la cual, corresponde al contribuyente decidir libremente si ejerce o no el derecho al mismo, afectando así el impuesto neto de renta.

Para efectos de una mejor comprensión presentamos un análisis de los elementos del CT ya analizados, pero desde el caso colombiano:

7.3.1. EL SUJETO ACTIVO

En Colombia el CT sólo hace referencia al término “contribuyente”¹²⁸. Esto implica que el pago de un impuesto por un tercero distinto al contribuyente, no le permitiría

128 El artículo 2 del mismo E.T. define los contribuyentes como “los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. El artículo 22 del Estatuto Tributario colombiano establece como no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios: “la Nación, los Departamentos y asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes”. Tampoco son contribuyentes la propiedad colectiva de las comunidades negras, el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, así como en virtud del artículo 23 del mismo Estatuto tampoco son contribuyentes “los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que están constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las asociaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradores de edificios, las asociaciones de ex alumnos, los partidos y movimientos políticos, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro. Finalmente, tampoco serán contribuyentes en virtud del artículo 23-1 y 23-2 del E.T. los fondos de inversión, de valores y comunes que administren las entidades fiduciarias así como los Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez y los Fondos de Cesantías. Así mismo, tampoco se consideran contribuyentes los Fondos de Inversión de Capital Extranjero que señala el artículo 18 del E.T. Bajo estos parámetros, en Colombia una sucesión ilíquida (art. 7 del E.T.) o un patrimonio autónomo por ejemplo, podrían utilizar la figura del Crédito Tributario del artículo 254 del E.T. por ser considerados contribuyentes del impuesto de renta. En Colombia el artículo 254 del E.T. no exige el requisito de la personalidad, y básicamente lo único que exige es que sean contribuyentes nacionales. Adicionalmente, es importante señalar cómo en Colombia la definición de contribuyente del Impuesto de Renta incluye:

- A las sociedades colombianas, es decir las sociedades anónimas (art. 14 del E.T.) y asimiladas, incluyendo a las empresas de servicios públicos domiciliarios, con algunas excepciones, y a las sociedades limitadas (art. 8 del E.T.) y asimiladas, incluyendo en este grupo las empresas unipersonales.
- A las personas naturales colombianas, incluyendo las personas naturales (art. 7 del E.T.), las sucesiones ilíquidas (art. 9 del E.T.) y los bienes o asignaciones modales (art. 11 del E.T.).

a este que descuento de su declaración el impuesto pagado por el contribuyente en el Estado de la fuente¹²⁹.

Adicionalmente, no sólo debe ser “contribuyente” sino que debe presentar declaración de renta para efectos de poder utilizar el CT. La DIAN ha interpretando el artículo 254 del ET señalando “que un contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios no declarante, que paga impuestos en el extranjero por los pagos que le efectúa el empleador colombiano no puede descontar los impuestos allí pagados, sin perjuicio de lo previsto en los tratados internacionales”¹³⁰.

El CT Directo está limitado sólo a los “contribuyentes nacionales”¹³¹. En lo relacionado con el CT Indirecto existe la inquietud respecto de si la misma limitación también procede. La DIAN ha señalado que las personas naturales y jurídicas tributan en Colombia sobre los dividendos y participaciones que perciban de sociedades en el exterior, “*sin perjuicio del crédito fiscal, que de acuerdo con el artículo 254 del Estatuto Tributario procede únicamente para los contribuyentes nacionales*”¹³².

-
- A las entidades sin fines de lucro, las cuales, no obstante estar sometidas a un régimen especial, son contribuyentes, incluyendo las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro; las cooperativas; las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de captación y colocación de recursos financieros sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria y los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo (art. 19 del E.T.)

129 En Colombia es posible que un tercero distinto al contribuyente pueda ser obligado al pago de los impuestos del sujeto pasivo. Por ejemplo en el caso de la solidaridad que consagra el artículo 793 del E.T. en relación con los socios de las sociedades disueltas, o en el artículo 797 del E.T. que establece la solidaridad cuando varias personas aparezcan como beneficiarios en forma conjunta de un título valor. En este último caso, el mismo artículo señala cómo “cuando alguno de los beneficiarios de que trata este artículo cancelare los impuestos correspondientes al respectivo título valor, la Administración Tributaria no podrá exigir el pago a los demás beneficiarios”. Sin embargo, en Colombia la redacción del artículo 254 en su primer párrafo señala cómo el contribuyente puede descontar del impuesto pagado en Colombia “el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas”. No se menciona expresamente la posibilidad de que se tenga en cuenta si el pago se realizó por otro, por lo cual considero que la norma sería restrictiva.

130 La DIAN adicionalmente ha precisado que en virtud del artículo 254 “Los beneficios tributarios por vía de descuento consagrados en la norma en comento, están dados bajo el supuesto de la existencia de una declaración de renta, no existe por lo tanto una norma de carácter legal que permita a los contribuyentes del impuesto sobre la renta no declarantes la posibilidad de hacer uso de este beneficio pues para ellos su impuesto es igual a la suma de las retenciones efectuadas por todo concepto durante el año o periodo gravable”. Concepto N° 046584 del 18 de mayo del 2000. DIAN. La Corte Constitucional ha reiterado la posición de la DIAN, señalando en su jurisprudencia en relación con las diferencias existentes entre contribuyente declarante y contribuyente no declarante, respecto del impuesto de renta, que “El no declarante sólo está obligado a tributar la suma de las retenciones en la fuente que por todo concepto deban aplicarse a los pagos realizados durante el respectivo año gravable, sin que pueda beneficiarse de los descuentos, las deducciones o exenciones. En consecuencia, de la mera no aplicación de este mecanismo a los no declarantes, no puede afirmarse la existencia de un trato desigual e inequitativo”. Sentencia C-489 del 2 de noviembre de 1995, con ponencia del H. Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, con ocasión de demanda ciudadana contra el artículo 6° del Estatuto Tributario, relativo al contenido del impuesto de renta y ganancia ocasional de los asalariados y demás contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios.

131 Concepto DIAN N° 061938 de 28 de junio de 2000. También se puede ver esta posición en el Concepto DIAN N° 070925 de 27 de julio de 2000.

132 Concepto DIAN N° 070925 de 27 de julio de 2000.

Sin embargo, si se tratara de una sucursal, la doctrina comparada ha señalado cómo “habría una única persona jurídica, y por ende sería factible la utilización del *“tax credit”*, si bien existiría la desventaja de tener que incluir la renta, con independencia de la distribución o no de resultados”¹³³, posición que ha sostenido la DIAN, al señalar en el caso de los ingresos percibidos por una sociedad colombiana a través de su sucursal en el exterior por servicios prestados en el exterior, que “el impuesto pagado en el extranjero por las rentas de fuente extranjera sujetas a impuesto en el país de origen, podrá descontarse del Impuesto sobre la renta que deba pagar la sociedad en Colombia, como lo dispone el artículo 254 del Estatuto Tributario”¹³⁴.

7.3.2. EL OBJETO

El CT Directo y el Indirecto sólo se aplican respecto del impuesto a la renta, tema que ha sido reiterado por la DIAN al precisar por ejemplo cómo *“el impuesto sobre las ventas causado y pagado en el país no puede solicitarse como crédito fiscal afectado el impuesto sobre la renta”*¹³⁵.

El artículo 254 del ET establece un criterio restringido, limitando la posibilidad que el mismo se aplique sobre impuestos similares o análogos al impuesto sobre la renta, simplemente se habla de *“impuesto sobre la renta en el país de origen”* pagado sobre esas mismas rentas de fuente extranjera que tributan en Colombia. Al respecto, la DIAN ha señalado cómo *“el impuesto pagado en el exterior susceptible de ser descontado, es el impuesto pagado en el exterior a título de impuesto sobre la renta, sobre los mismos ingresos del exterior que se declaran en Colombia y hasta el límite del impuesto que se deba pagar en el país sobre las mismas rentas”*¹³⁶.

En Colombia no es necesario que el impuesto extranjero abarque la totalidad de las rentas del sujeto para que se genere un CT, lo importante es que grave *“sobre los mismos ingresos del exterior que se declaran en Colombia.”* Sobre la materia, la DIAN en el Concepto N° 062104 de septiembre 17 de 2004 en relación con las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales generadas por organismos internacionales, consideró que sobre las mismas procede el crédito tributario por impuestos pagados específicamente sobre estas.

Para determinar el CT es importante establecer si el ingreso se deriva de fuente nacional o de fuente extranjera, de conformidad con los artículos 24 y 25 del ET. La

133 Ver. G, Gotlib, *La adopción del criterio de renta mundial y el sistema de “tax credit”*, Tomo XV, 1, (Doctrina tributaria Errepar (D.T.E.), diciembre 1994).

134 Concepto DIAN N° 022624 de 21 de marzo de 2001.

135 Concepto DIAN N° 000236 de 05 de enero de 2004.

136 Concepto DIAN N° 021748 de 19 de abril de 2005. El mismo reitera lo señalado por el Concepto DIAN N° 030970 de octubre 26 de 1999.

DIAN ha reiterado en sus conceptos cómo las *“rentas de fuente extranjera sometidas al impuesto en el país de la fuente, pueden descontar del impuesto sobre la renta liquidado en el país, los impuestos que se paguen por igual concepto en el exterior”*¹³⁷.

Sin embargo, el resultado del análisis supone importantes limitaciones para la aplicación del CT permitido al contribuyente en la legislación colombiana: *“parte del supuesto de que de los servicios de asistencia técnica, así como de los servicios técnicos, derivan rentas de fuente nacional independientemente del lugar donde los mismos sean prestados”*¹³⁸.

Finalmente, en Colombia el pago de anticipos de impuestos en el exterior no podría ser usado para efectos de un CT, en virtud a que estos no revisten el carácter irrevocable del pago, ya que como tal simplemente son *“una obligación accesoria que constituye un abono previo de una obligación tributaria contingente”*¹³⁹.

7.3.3. LAS CONDICIONES PARA COMPUTAR EL IMPUESTO

En Colombia se adopta un CTO, tanto para el CT Directo señalado en el primer inciso como para el CT Indirecto del segundo inciso. Para el CT Directo se acoge la modalidad de cómputo global, y la modalidad de cómputo país por país para el CT Indirecto¹⁴⁰. La DIAN en los conceptos sobre CT no se ha pronunciado expresamente al respecto, señalando simplemente en algunos de sus conceptos cómo las *“rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tiene derecho a descontar del monto del impuesto colombiano sobre la renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, (...)”*¹⁴¹.

Como tal, en Colombia la suma de la deducción por doble imposición jurídica y de la deducción por doble imposición económica no puede exceder de la cuota íntegra que en el país correspondería pagar por estas rentas si se hubiesen obtenido en territorio de ese país.

137 Concepto DIAN N° 030970 de 26 de octubre de 1999.

138 Ver. C, Hoyos Jiménez, *Tributación de Intangibles en Colombia*, 31, (XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT, Bogotá).

139 Ver. J.A, Bernal y L.E, Betancourt Builes, *Cumplimiento de la Obligación Tributaria*, 506, (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Segunda Edición, Bogotá, Colombia, 1999).

140 En el primer inciso, para el Crédito Tributario Directo, se establece que serán acreditables las *“(...) rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen (...)”* es decir debemos comparar el impuesto pagado en un país con la renta generada en el mismo y el segundo inciso, para el Crédito Tributario Indirecto, señala que se debe: *“(...) multiplicar el monto de los dividendos o participaciones, por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que se hayan sometido las utilidades que los generaron en cabeza de la sociedad emisora. Cuando los dividendos hayan sido gravados en el país de origen, el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen”*. Es decir, en este segundo inciso también se requiere utilizar la tarifa del país donde se generaron tanto las utilidades como los dividendos.

141 Ver. Conceptos DIAN N° 061938 de 28 de junio de 2000 y N° 022624 de 21 de marzo de 2001.

Adicionalmente, se trate de un CT Directo o Indirecto, es necesario considerar las limitaciones legales generales aplicables en Colombia a todo descuento tributario, las cuales son:

1. En ningún caso el CT puede exceder el valor del impuesto básico de renta. Esto quiere decir que el mismo por sí solo o junto con los otros descuentos no podrá generar saldos a favor de los contribuyentes.
2. La determinación del impuesto después del CT y otros descuentos, no puede ser inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario.

7.3.4. EL PERIODO EN QUE SE IMPUTA EL PAGO

En Colombia el CT no se puede solicitar en un año gravable diferente al que se recibieron los ingresos que dieron origen. Si bien el artículo 254 del ET no señala expresamente esto, la DIAN ha manifestado que

debe existir coincidencia entre el descuento por impuestos pagados en el exterior con los ingresos que originaron dicho pago, por lo tanto, deben declararse en el correspondiente año gravable, con el fin de poder establecer que lo solicitado como descuento por impuestos pagados en el exterior no supere el valor del impuesto que deba pagar en Colombia el contribuyente por las rentas de fuente extranjera¹⁴².

Un factor importante para determinar cuándo se computa el CT es la fecha de realización del ingreso. Por lo general, lo normal es que las imputaciones se hagan en el año del pago del impuesto interno, es decir cuando los ingresos se reciban efectivamente en dinero o en especie, momento en que se entenderán realizados para efectos de ser gravados con el impuesto sobre la renta y por tanto, en virtud de la causación se gravarán con el impuesto; sin embargo, con los comerciantes que llevan contabilidad se entenderá que la imputación se deberá hacer en el año del asiento contable¹⁴³.

Surge aquí un problema, en el caso que los ingresos de fuente extranjera deban imputarse a un ejercicio fiscal según la legislación colombiana, porque se realizan

142 Concepto DIAN N° 033344 de mayo 31 de 2004.

143 En Colombia se aplica esta misma regla en virtud del artículo 27 del ET, el cual consagra las normas de realización del ingresos, estableciendo la regla general de contabilidad de caja, salvo para los casos de contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación (artículo 48 del Decreto 2649 de 1993): para los ingresos por conceptos de dividendos y de participaciones, los cuales se causan al momento de ser abonados en cuenta a los accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares en calidad de exigibles y para los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entenderá realizado con la fecha de la escritura pública correspondiente. Ver. O, Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 264, (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968).

mediante el sistema de causación pero el pago del tributo en el extranjero se deba realizar en el ejercicio fiscal siguiente en virtud del sistema de caja, ejercicio en que no se generan rentas de fuente extranjera en Colombia. En estos casos en Colombia se produce doble imposición, ya que no se puede imputar pago a cuenta alguna en virtud que no existe la posibilidad de traslado de excesos de crédito o limitación a periodos subsiguientes o anteriores (*carryback or carryforward of excess*).

Finalmente, en Colombia la tasa de cambio para efectos tributarios del valor de los impuestos pagados en el exterior, será la tasa representativa del mercado vigente al momento de la operación¹⁴⁴.

7.3.5. CARACTERÍSTICAS ESPECIALES DEL CT INDIRECTO

En Colombia cualquier accionista, sea persona natural o jurídica, independientemente de su participación, puede utilizar un CT Indirecto y no se exige ningún requisito de antigüedad respecto de la tenencia accionaria. Lo único es que al igual que en el CT Directo, en Colombia es requisito que ambas personas estén sujetas al impuesto de renta o sociedades.

No ocurre lo mismo, respecto de la persona en el país de la fuente, ya que sólo aplicará para las sociedades, que son las únicas que generan dividendos y participaciones¹⁴⁵.

La posibilidad de acreditar impuestos de una cadena de sociedades subsidiarias en el caso colombiano no se encuentra expresamente regulada, existiendo un vacío sobre el tema. El artículo 254 del ET exige solamente que se trate de dividendos o participaciones de sociedades domiciliadas en el exterior.

En Colombia la forma como se encuentra redactado el artículo 254 del ET erróneamente permite creer que el CT Indirecto se encuentra dividido en dos descuentos: un primer descuento, que establece un método distinto para computar el CT Indirecto del que prevalece en la mayoría de legislaciones analizadas, en virtud a que otorga un crédito equivalente al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que haya sido sometido las utilidades, esto equivale a que en vez de tomar la utilidad neta después de impuestos se considere la utilidad antes de impuestos. Las variables siguen siendo las mismas que en la fórmula mencionada para el CT Indirecto. El segundo descuento, (segundo inciso del artículo 254 del ET) establece que en el evento en que los dividendos

144 Artículo 7 del Decreto Reglamentario 366 de 1992.

145 En el caso de dividendos, estos se encuentran definidos como utilidades propias de las sociedades anónimas en el propio ET (artículo 30), e incluyen la distribución ordinaria y extraordinaria durante la existencia de la sociedad, así como al momento de su transformación en otro tipo de sociedad o al momento de su liquidación. En el caso de las participaciones, estas se encuentran definidas con las sociedades de responsabilidad limitada.

hayan sido gravados en el país de la fuente, el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen. Sin embargo, este segundo descuento no es más que un CT Directo, ya señalado en el primer inciso del artículo 254 del ET, sólo que específicamente establecido para los impuestos sobre dividendos y participaciones.

Como ya se señaló, el CT Indirecto no excluye la posibilidad de aplicar el CT Directo y la legislación colombiana actual no establece ninguna excepción a esta característica, por lo que la redacción actual del segundo inciso respecto de este segundo descuento sobra.

Finalmente en Colombia, dentro de la revisión jurisprudencial que se realizó, no se ha encontrado la primera controversia en el Consejo de Estado originada por un CT, sin embargo consideramos que para la aplicación e interpretación de este mecanismo prima la ley colombiana y la ley extranjera sólo podría ser usada de forma ilustrativa para resolver cualquier controversia con la Administración. Sin embargo, en virtud de la forma como está redactado el artículo 254 del ET al mencionar las rentas “sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen”, y el impuesto “pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas”, permite prever que para entender plenamente la aplicación del CT será necesario recurrir a la ley extranjera.

8. EL CRÉDITO TRIBUTARIO EN LOS CDI

El CT puede ser implementado y concedido bilateralmente, si así está previsto en un CDI, por uno o ambos Estados contratantes. Por esta razón, esta sección desarrollará los alcances del mismo en el contexto de un CDI, con especial énfasis en el suscrito entre Colombia y España¹⁴⁶.

Por lo general, cuando los Estados celebran CDI, el país de residencia establece el mismo método utilizado en su legislación interna (v.gr. CT o exención)¹⁴⁷, aunque ciertas condiciones o requisitos de aplicación previstos en esta última pueden ser

146 Un CDI es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados, regido por el derecho internacional público, que tiene dentro de sus objetivos la “autolimitación” y “restricción normativa” de la soberanía en el ámbito de aplicación y el alcance de la ley tributaria, de tal manera que la obligación fiscal de cada Estado queda finalmente configurada por la aplicación subsecuente de ambas normas, las de derecho tributario internacional y las normas propias de cada Estado. Cfr. L.F. Álvarez, *Derecho Internacional Público*, 68, (Ciencias Jurídicas, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia, 1998). C. García Novoa, *Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional*, 1, [<http://www.estudiogarcianovoa.com.es/>]. J. Arespachoga, *Planificación Fiscal Internacional*, 112, (Marcial Pons, Barcelona, 1998).

147 Sin embargo, existen sistemas híbridos, como el caso de Alemania o Canadá, que prevén en su legislación doméstica el sistema de crédito fiscal para dividendos que provengan de países con los cuales no se tiene un CDI y en sus CDI el sistema de exención para el caso de dividendos provenientes de una participación accionaria sustancial en una sociedad residente en el Estado co-contratante. Ver. G.O. Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 86, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

flexibilizados o, incluso, en el caso de países que otorgan un CT se puede prever convencionalmente el reconocimiento, bajo determinadas condiciones, de un “*matching credit*” o de una “*tax sparing clause*”¹⁴⁸.

Como tal, un CDI dedica la mayor parte de su articulado

a fijar, para cada categoría de renta, el derecho a gravar de cada Estado, lo cual implica que según como se negocie cada categoría de renta, estas se gravarán bien: a) o en el Estado de residencia o en de la fuente, de forma exclusiva; o b) de forma compartida entre ambos Estados, y en ese caso “se suele establecer un derecho limitado de imposición al Estado de la fuente e ilimitado al de residencia, debiendo este último corregir la doble imposición que se produce utilizando los métodos previstos en el convenio”¹⁴⁹.

Sin embargo, en virtud que cada vez son menos las rentas que se negocian de forma exclusiva para uno u otro Estado, el CT se vuelve una herramienta de compensación entre los distintos porcentajes de rentas pactados, esencial en la aplicación de un CDI. Además, como tal el CT se aplicará en los vacíos del CDI que generen doble tributación¹⁵⁰.

En la medida que un CDI solo limita el sistema de tributación de un Estado, no lo altera –“reglas de restricción normativa”–; consecuencia de ello se aplicarán subsecuentemente con lo dispuesto en el CDI las normas internas en materia de CT, tanto sustanciales como procedimentales, incluyendo las reglas nacionales sobre los límites de CT¹⁵¹. Tal es la relevancia de la legislación interna, que incluso el fallo de algunos de los requisitos consagrados en esta para la aplicación del CT, podrían llevar a pensar que no se aplicaría en parte o en su totalidad las disposiciones de un CDI¹⁵².

148 Cfr. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 86, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

149 J.A. Bustos Buiza, *Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición*, 8, (Inspector de Hacienda del Estado Dirección General de Tributos DOC. N° 9/01).

150 La OCDE establece en sus comentarios como “the State of residence has the obligation to apply the exemption or credit method in relation to an item of income or capital where the Convention authorizes taxation of that item by the State of source”. OECD COMMENTARIES OF 1997 AND 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997 y 2000), Materials on International & EC Tax Law, selected and edited by Kees van Raad, International Tax Center Leiden, 2001. Pág. 321. [32.1].

151 Ver. D.W, Williams, *Ponencia General, Aspectos Prácticos en la aplicación de los Convenios de doble imposición*, Volumen LXXXIIIb, 159, (Subject II, International Fiscal Association, 1998).

152 Señala la OCDE en sus comentarios en relación con lo anterior, cómo “32.[32]. The two Articles are drafted in a general way and do not give detailed rules on how the exemption or credit is to be computed, this being left to the domestic laws and practice applicable. Contracting States which find it necessary to settle any problem in the Convention itself are left free to do so in bilateral negotiations”. OECD COMMENTARIES OF 1997 AND 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997 y 2000), Materials on International & EC Tax Law, selected and edited by Kees van Raad, International Tax Center Leiden, 321, 2001. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las*

Por lo general, el CT en un CDI se consagra mediante una redacción general, lo que permite implementar la modificación de la legislación interna sin incumplir el tratado, ya que como tal los CDI previenen una posible imposición; no solo con referencia a la legislación vigente en el momento de su aprobación o aplicación, sino también con efectos de futuro, independientemente de los cambios normativos que ocurran en cada legislación interna¹⁵³. Esto también supone que cada país contratante definirá los aspectos procedimentales para permitir el cómputo del CT, sean estos específicos en virtud del CDI o los generales que se aplican para el cómputo de cualquier crédito¹⁵⁴.

En Colombia la DIAN en el Concepto N° 030970 de 26 de octubre de 1999 señaló respecto de los medios de prueba para acreditar impuestos pagados en el exterior, cómo en el tema referente al soporte legal del impuesto cancelado en el exterior “*no existe tarifa legal de prueba*”, por lo cual “*habrá de darse observancia a las reglas generales de la apreciación de la prueba contempladas en el Código de Procedimiento Civil, tendientes a demostrar mecanismos idóneos, la conducencia del descuento solicitado, incluyendo las formalidades mismas que debe contener un documento extranjero*”¹⁵⁵.

Finalmente, el CDI le garantiza al inversionista unos beneficios en la aplicación del CT en materia de interpretación y contenido, como son:

Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal, 112, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

153 Por esta razón, en virtud a que la mayoría de los CDI por lo general consagran una cláusula que remite a la norma de los Estados para la interpretación de los términos del Convenio, “la referencia a la ley interna debe entenderse hecha no a la ley vigente en el tiempo de aprobación del convenio, sino aquella aplicable en el momento concreto de aplicación del mismo”. G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, 116, (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).

154 Como tal, una autoridad fiscal puede establecer como requisitos para el contribuyente el de solicitar a la autoridad fiscal del Estado de la fuente un certificado o una información o documentación específica para permitir el cómputo del Crédito Tributario, exigiendo también detalles de la declaración fiscal presentada a la otra autoridad o la evidencia de pagos de impuestos a esa otra autoridad. Ver. D.W, Williams, *Ponencia General, Aspectos Prácticos en la aplicación de los Convenios de doble imposición*, Volumen LXXXIIIb, 187, (Subject II, International Fiscal Association, 1998).

155 El exceso de aspectos procedimentales o la falta de regulación sobre estos puede generar inconvenientes para los contribuyentes y trabas en la aplicación del CT tanto de forma unilateral como en el marco de un CDI. La doctrina señala como “por ejemplo, un crédito por impuesto extranjeros conforme al CDI debe reclamarse cuando se hace la declaración local de impuestos (regla existente en varios Estados) entonces los certificados o la información requeridos procedentes de la autoridad fiscal extranjera deben estar disponibles en ese momento. Sin embargo, si esa información incluye un ejemplar de la declaración fiscal extranjera actual y la fecha en que ha de hacerse esa declaración coincide con la fecha de la declaración fiscal local, entonces tal vez no resulte fácil cumplir los plazos. Si la consecuencia del incumplimiento de un plazo es una sanción o la incapacidad de mantener la demanda, el sistema puede exigir demasiada documentación o puede pedirla en un momento inapropiado”. D.W, Williams, *Ponencia General, Aspectos Prácticos en la aplicación de los Convenios de doble imposición*, Volumen LXXXIIIb, 187, (Subject II, International Fiscal Association, 1998).

1. *Otorgar certeza sobre los impuestos acreditables*. El inversionista tendrá certeza que su impuesto pagado en el extranjero califica para ser considerado como CT en el país inversor, es decir, asegura que no habrá doble tributación¹⁵⁶.
2. *Disminuir el monto del CT excedente*. Cuando el CT otorgado por el impuesto de renta y sus retenciones pagadas en el extranjero, son hasta la concurrencia del monto de la tasa del impuesto a la renta del inversionista en el país de residencia, mediante un CDI se puede limitar esas tasas de retención, disminuyendo el CT excedente no computable¹⁵⁷.

CONCLUSIÓN

Colombia ha iniciado ya el camino de construir y consolidar una red de CDI, sin embargo en una próxima reforma tributaria será necesario analizar una propuesta de articulado que modifique el actual CT, de cara a incorporar todas las características y ventajas que se han señalado en este artículo y que en virtud de la redacción actual de nuestro CT o no se aplican o su aplicación puede resultar confusa.

BIBLIOGRAFÍA

- A, Schindel y A. Atchbahian, *Source and residence: new configuration of their principles*, Volume 90A, (Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Buenos Aires Congress, 2005).
- A, Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero (Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001).
- A, Atchbahian, Adolfo, *Derecho Tributario Internacional. Tratado de Tributación*, Tomo I (Director Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003).
- A, Barreix y L. Villela, *Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación* (Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, 2003, www.iadb.org/intal).
- A, Dibout, *Ponencia General, Límites de la utilización de regímenes de baja imposición por empresas multinacionales: medidas actuales y tendencias futuras*, Volumen LXXXVIB Subject II (International Fiscal Association, 2001).

156 Ver. A, Barreix y L, Villela, *Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*, 58, (Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, 2003, www.iadb.org/intal).

157 A, Barreix y L, Villela, Op. cit. p. 5.

- A, Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (Universidad de Los Andes, Bogotá, Colombia, 2002).
- A, Maroto Sáez, *Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición Internacional en el impuesto sobre sociedades*, Doc. N° 3/01.
- A, Rodríguez y C. Hernández, *Problemas prácticos que afectan la inversión y la competitividad en los países miembros de la Comunidad Andina* (www.comunidadandina.org). Consultado el 08 septiembre, 2006).
- A, Rodríguez y C. Hernández, *Aspectos de los sistemas tributarios en los países andinos que preocupan a los inversionistas extranjeros* (13 marzo 2003, Secretaría General de la Comunidad Andina, 2003).
- C, García Novoa, *Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición Internacional* [<http://www.estudiogarcianovoa.com.es/>].
- C, Herrán Ocampo, *La doble tributación internacional, principios y realidades de los Convenios*, 22-31 (Tesis de Grado, Universidad Javeriana, Bogotá, 2000).
- C, Hoyos Jiménez, *Tributación de Intangibles en Colombia* (XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT, Bogotá).
- C.N, Stephens, *A progressive analysis of the efficiencies of capital import neutrality*, Law and Policy in International Business, 2-3 (Law and Policy in International Business, Fall, 1998).
- C.E, Mclure, y G.R. Zodrow, *The economic case for foreign tax credits for cash flow taxes*, National Tax Journal, Vol 51 N° 1, (March 1998).
- D, Laurey, *Note: Reexamining U.S. tax sparing policy with developing countries: the merits of falling in line with international norms*. University of Virginia School of Law, 1-2, (Virginia Tax Review, Fall, 2000).
- D.J, Rousslang, *Foreign tax credit* (Department of the Treasury).
- D.W, Williams, *Ponencia General, Aspectos prácticos en la aplicación de los Convenios de doble imposición*, Volumen LXXXIIIb (Subject II, International Fiscal Association, 1998).
- DIAN, *Instrucciones de Diligenciamiento, Declaración de Renta y Complementarios* (2005, www.dian.gov.co).
- E, Pastrana Buelvas, *Institucionalización de las Relaciones Económicas Internacionales*, (Universidad Santiago de Cali, Cali, 2000).
- E.A, Owens, *United States Income Tax Treaties: Their Role in Relieving Double Taxation* (17 RUTGERS L. REV. 428, 430. 1963).
- E.A, Owens, *The Foreign Tax Credit: A Study of the Credit for Foreign Taxes under the United States Income Tax Law* (Cambridge, Universidad de Harvard, 1961).

- E.T, Laity, *Defining foreign base company income: the exclusions, deductions, and limitations*. Berkeley, Journal of International Law (19 Berkeley J. Int'l L. 90 Berkeley Journal of International Law, 2001).
- F, Zarama y J.R. Piza, *Nueva Reforma Tributaria*, Ley 223 del 20 de diciembre de 1995 (Cámara de Comercio de Bogotá, 1996).
- G, Gotlib, *La adopción del criterio de renta mundial y el sistema de "tax credit"*. Doctrina tributaria Errepar (D.T.E.), Tomo XV (diciembre 1994).
- G.O, Teijeiro, *Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal* (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002).
- H, Taveira Torres, *A pluritributacao Internacional e as medidas unilaterais de controle*, Curso de Derecho Tributario Internacional (Coordinado por Victor Uckmar, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 2003).
- H.M, D' Agostino, *Reforma Tributaria y Pago a Cuenta*, Tomo XIX. (Doctrina Tributaria Errepar, Argentina, febrero 1999).
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho Tributario* (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Segunda Edición, Bogotá, Colombia, 1999).
- Internal Revenue Code. Subtitle A--Income Taxes. Chapter 1--Normal Taxes and Surtaxes. Subchapter N--Tax Based on Income From Sources Within or Without the United States. Part III--Income from sources without the United States. En: <http://www.access.gpo.gov>
- Internal Revenue Service, *International Audit Guidelines*, Handbook, Section 10, Foreign Tax Credit.
- J, Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional* (Marcial Pons, Barcelona, 1998).
- J, Flórez Velandia, *Nueva Legislación Tributaria* (Bogotá, D.E. Colombia, 1975).
- J.A, Rodríguez Ondarza, *Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español* (Universidad Complutense de Madrid, P.T. N° 3/97 Instituto de Estudios Fiscales, <http://www.ief.es/>).
- J.A, Romero, *¿Por qué Colombia debería negociar tratados para evitar la doble tributación?* Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría (Editorial Legis, Bogotá, Colombia. Julio/septiembre 2005).
- J.M, Vallejo Chamorro y M, Gutiérrez Lousa, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, Doc. N° 6 de 2002 (Instituto de Estudios Fiscales).
- J.O, Corredor Alejo, *Doble Tributación Internacional: El Esfuerzo Colombiano* (El Contador Público, Instituto Nacional de Contadores Públicos, 2005).

- Joint Committee on Taxation *The U.S. International Tax Rules: Background and Selected Issues Relating to the Competitiveness of U.S. Businesses Abroad* (JCX-68-03) (july 14, 2003).
- K, Van Raad, *OECD COMMENTARIES OF 1997 AND 1992* (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997 y 2000), Materials on International & EC Tax Law, International Tax Center Leiden, 2001.
- K, Van Raad, *OECD COMMENTARIES OF 1997 AND 1992* (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997 y 2000), Materials on International & EC Tax Law, selected and edited by Kees van Raad, International Tax Center Leiden, 2001.
- K, Vogel, *Fiscal obstacles to the international flow of capital between a parent and its subsidiary*, Ponencia General (International Fiscal Association, Kluwer Law, 1984).
- L.F, Álvarez, *Derecho Internacional Público* (Ciencias Jurídicas, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia, 1998).
- L.M, Gómez Sjoberg, *Tributación Internacional. Colombia un escenario por explorar*. XVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (ICDT, 1994)
- Legis, Régimen de Integración Económica, Bogotá, Colombia, 2005.
- M.A, Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (Editorial Temis, Bogotá, 2000).
- M.A, Sánchez Jiménez, *La doble imposición internacional en la Unión Europea. Especial consideración del impuesto de sociedades* (Editorial La Ley, Madrid, 1995).
- M.C, Taylor, *Fiscal Survey of Colombia, a report prepared under the direction of the joint tax program Fiscal Mission to Colombia* (John Hopkins Press, Baltimore, Maryland, 1965)
- M.J, Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, Brooklyn Journal of International Law (Brooklyn Law School, 2001).
- N, Campagnale, S. Catinot, A, Parrondo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales* (Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2000).
- N, Kaufman, *Commentary: Equity Considerations In International Taxation*, Brooklyn Journal of International Law (Brooklyn Law School. 2001).
- National Foreign Trade Council, *The NFTC Foreign Income Project: International Tax Policy for the 21st Century Part Two Relief of International Double Taxation* (National Foreign Trade Council, Consultado en <http://www.nftc.org/>).
- O, Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968).
- P, Maugue, *Tax incentives in the people's republic of China: who benefits?* Tulane Journal of International and Comparative Law (Spring, 1997).
- P, Mc Daniel, y H. Ault, *Introduction to United States International Taxation*, Kluwer Law International (Boston, 1998).

- P.B, Musgrave, *Panel II: Revisiting the theory of international income taxation: principal paper: sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation*, 26 Brooklyn Journal of International Law (Brooklyn J. Int'l L. 1335, Brooklyn Law School, 2001).
- P.G, Sanmartín Jaramillo, *La neutralidad de los métodos para evitar la doble imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales*, Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, Universidad de Alicante. pedro.sanmartin@ua.es 2004).
- P.R, West, *Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards*, 147 Florida Tax Review (University of Florida, 1996).
- R, Cosín Ochaita, *Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional*, (Ponencia del autor a la XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, DOC. N° 22/02, mInstituto de Estudios Fiscales <http://www.ief.es/>).
- R, Doernberg, *International Taxation*, 5th (Edition, West Group, 2001).
- R, Musgrave, *Propuesta de una reforma fiscal. Informe Final y Documentos de Trabajo de la Comisión de la Reforma Tributaria* (Versión Español, Traducción de Miguel Urrutia, Bogotá, 1971).
- R.E, Riveiro, *Paraísos Fiscales, Aspectos Tributarios y Societarios* (Integra International, Argentina, 2001).
- R.J, Peroni, *Back to the Future: A Path to Progressive Reform of the U.S. International Income Tax Rules*, University of Miami Law Review University of Miami, 2 (July, 1997).
- S.C, Thompson, *The Steven I. Cantor International Tax Symposium: article: The case for tax sparing along with expanding and limiting the Subpart F regime*, George Washington International Law Review (George Washington University, 2003).
- T, Dagan, *National interests in the international tax game*, Virginia Tax Review (University of Virginia School of Law, Fall, 1998).
- T, Dagan, *The tax treaties myth. International Law and Politics*. Vol. 32:939 (New York University, New York, 2000).
- T, Sánchez Fernández, *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE* (Instituto de Estudios Fiscales, Dirección General de Tributos, DOC. N° 1/ 4 2004).
- United Nations. *Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Tax Convention between develop and developing countries* (United Nations).
- United Nations, *Draft manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries* (ST/ESA/ United Nations, 2001).

CONCEPTOS DE LA DIAN

Concepto N° 31430, 18 de abril de 2006.
Concepto N° 38339, 12 de mayo de 2006.
Concepto N° 026666, 29 de marzo de 2006.
Concepto N° 006153, 20 de enero de 2006.
Oficio Tributario 80610, 2 de noviembre de 2005.
Concepto N° 021748, 19 de abril de 2005.
Concepto N° 006256, 08 de febrero de 2005.
Concepto N° 084305, 30 de noviembre de 2004.
Concepto N° 062104, 17 de septiembre de 2004.
Concepto N° 033344, 31 de mayo 31 de 2004.
Concepto N° 000236, 05 de enero de 2004.
Concepto N° 027519, 09 de mayo de 2002.
Concepto N° 048447, 11 de junio de 2001.
Concepto N° 022624, 21 de marzo de 2001.
Concepto N° 097604, 06 de octubre de 2000.
Concepto N° 093121, 25 de septiembre de 2000.
Concepto N° 070925, 27 de julio de 2000.
Concepto N° 061938, 28 de junio de 2000.
Concepto N° 046584, 18 de mayo del 2000.
Concepto N° 030970, 26 de octubre de 1999.
Concepto N° 053547, 9 de junio de 1999.
Concepto N° 69040 de 1999.
Concepto N° 089014, 19 de noviembre de 1998.
Concepto N° 021170, 31 de marzo de 1998.
Concepto N° 018513, 20 de marzo de 1998.
Concepto N° 38497, 10 de mayo de 1996.

Concepto N° 25417 de 1996.

Concepto N° 046975, 6 de junio de 1996.

JURISPRUDENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Sentencia C-485 de 2000. Magistrado Ponente: Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

Sentencia C-186 de 1997. Magistrado Ponente: Dr. Antonio Barrera Carbonell.

Sentencia C-341 de 1998. Magistrado Ponente: Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

Sentencia C-489 de 1995. Magistrado Ponente Dr. Eduardo Cifuentes

