

NORMAS ANTIABUSO EN LA REGULACION FISCAL COLOMBIANA

CAMILA VARELA GARCÍA  
MARIA JOSÉ GALVIS MORALES

Proyecto de Grado

Carlos Mario Vargas Restrepo

Docente

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE ORIENTE  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
CONTADURÍA PÚBLICA  
RIONEGRO

2019

## CONTENIDO

	Pag.
CAPITULO I. OBJETO DE	
ESTUDIO	4Antece
dentes	4Comportamiento de la
<i>Evasión</i>	5Precios de
<i>Transferencia</i>	6La
<i>OCDE</i>	7Las Normas
<i>Antiabuso</i>	11Planteamiento del
Problema	11Pregunta
General	12Preguntas
Secundarias	12Objetivo
General	13Objetivos
Específicos	13Justifi
cación	13A
alcance	14CAPITULO II. MARCO
TEÓRICO	14Estado de la
Cuestión	15Estado de la
<i>Cuestión Uno</i>	15Estado de la
<i>Cuestión Dos</i>	15Estado de la
<i>Cuestión Tres</i>	16Estado de la Cuestión
<i>Cuatro</i>	17Estado de la Cuestión

Cinco	18Bases
Legales	19Bases
Teóricas	21CAPÍTULO III. MARCO
METODOLÓGICO	23Objetivos
Específicos	24Posturas
Éticas	25CAPÍTULO IV. DESARROLLO DEL PRIMER OBJETIVO
ESPECÍFICO	26Examinar la Concepción de Normas Fiscales
Antiabuso	26Sentencia C-690 de 1996. Deber de Tributación: Sanción administrativa por incumplimiento, culpabilidad del contribuyente.
	27Sentencia C-160 de 1998. Infracción Tributaria.
	27Sentencia C-054 de 1999. Sanción por correcciones en la declaración tributaria, sanción por negligencia.
	28Sentencia del 3 de octubre de 2002. Evasión tributaria, particularmente sanción por inexactitud, por la realización de operaciones para obtener beneficios tributarios de forma indebida.
	28Sentencia del 4 de diciembre de 2003.
	<i>La renta gravable fijada por asimilación patrimonial es un mecanismo que facilita el control de los ingresos y por ende un mecanismo para controlar la evasión.</i>
	29Sentencia del 17 de abril de 2008. Sanción por la omisión de impuestos por parte de terceros que inciden en evasión tributaria.
	30Sentencia del 24 de julio de 2008. Obligación de acreditar la declaración, liquidación y pago del impuesto que se genere por la transferencia de la inversión extranjera.
	30Concepto No. 051977 de la DIAN.
	31CAPÍTULO V. DESARROLLO DEL SEGUNDO OBJETIVO
ESPECÍFICO	33Identificar las Medidas Fiscales Antiabuso Existentes en las Normas Tributarias Internas de Colombia
	33CAPÍTULO VI. DESARROLLO DEL TERCER
OBJETIVO ESPECÍFICO	52Abstraer las Normas Fiscales Antiabuso Adoptadas en los

Convenios de Doble Imposición Suscritos por Colombia<sup>52</sup>*Convenio entre las repúblicas de Chile y de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.* <sup>52</sup>*Convenio entre la república de Colombia y la confederación suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo.* <sup>53</sup>*Convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República de Italia, para evitar la doble tributación sobre las rentas y sobre el patrimonio derivados del ejercicio de la navegación marítima y aérea.* <sup>54</sup>*Acuerdo para la exoneración recíproca de impuestos sobre los ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América.* <sup>54</sup>*Convenio entre la Republica de Colombia y la Republica Federal de Alemania para evitar la doble tributacion de las empresas de navegacion marítima y navegación aérea en el sector de los impuestos sobre la renta y sobre el capital.* <sup>56</sup>*Convenio entre la Republica de Colombia y la Republica de Venezuela para regular la tributación de la inversión estatal.* <sup>57</sup>*Convenio sobre la exencion de la doble tributacion de las empresas maritimas y aereas, suscrito en Bogota por canje de notas entre los gobiernos de la República argEntina y Colombia.* <sup>59</sup>*Acuerdo entre Colombia y Brasil por canje de notas constitutivo para la reciproca exención de doble tributación a favor de las empresas marítimas o aéreas de ambos países.*

60REFERENCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

63

## CAPITULO I. OBJETO DE ESTUDIO

### Antecedentes

Los tributos han existido a lo largo de toda la historia de la humanidad y surgen con las ofrendas a los dioses, la financiación de las guerras y la piratería.

La historia de los impuestos en Colombia comienza con la colonización de los conquistadores españoles, que enviaban oro, piedras preciosas y alimentos a los monarcas españoles como forma de gravamen. En Colombia hacia 1820 bajo el gobierno de Francisco de Paula Santander se toma el modelo inglés y se estableció la contribución directa, pero no fue viable en la práctica debido a las continuas guerras civiles y solo hasta 1918 se logra establecer el impuesto a la renta.

El impuesto es un tributo obligatorio que hacen los ciudadanos de un país a su gobierno, de tal forma que este obtenga los ingresos presupuestales necesarios para desarrollar sus funciones y satisfacer las necesidades básicas de educación, alimentación, seguridad y salud de todos los habitantes.

El impuesto en Colombia ha sufrido múltiples reformas a lo largo de los años, antes y después de la recopilación de las normas tributarias contenidas en el Estatuto Tributario o decreto 624 de 1989, con el fin de subsanar el gasto público (Cantor). Esto ha producido una alta presión sobre los contribuyentes, aumentando los niveles de evasión y fraude fiscal.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), es la encargada de vigilar el cumplimiento de las normas referentes a los impuestos en Colombia.

Entre los principales impuestos que encontramos en la actualidad están: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto al patrimonio, el impuesto a las transacciones financieras y el impuesto al consumo.

A continuación se enuncian, en términos generales, aspectos importantes relacionados con el tema de evasión y fraude fiscal, a saber: comportamiento de la evasión, los precios de transferencia, la OCDE (las acciones BEPS) y las normas antiabuso.

### *Comportamiento de la Evasión*

La evasión y fraude fiscal, son aquellos supuestos en los cuales ilegalmente una persona deja de pagar total o parcialmente un crédito fiscal.

Para que haya evasión y fraude fiscal, se necesitan tres componentes:

- Sujeto pasivo.
- No pagarse total o parcialmente el crédito fiscal.
- Que se viole una ley.

Las causas por las que más se presenta la evasión y fraude fiscal son las siguientes:

- Falta de educación tributaria.
- El sistema tributario es muy complejo.
- El sistema administrativo es ineficaz.
- La administración fiscal es ineficiente y corrupta.

Los comportamientos evasores se manifiestan en acciones concretas como no presentar las declaraciones tributarias, incurrir en errores aritméticos generando un menor saldo a pagar, generar un mayor saldo a favor u omitiendo las sanciones; correcciones sucesivas de las declaraciones; omitir ingresos, incluir costos, descuentos, deducciones o impuestos descontables inexistentes, entre otros. (Cardona, Henao, & Ramí, 2007)

### *Precios de Transferencia*

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. La primera jurisdicción fiscal que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de precios de transferencia fue el Reino Unido (1915). Posteriormente, Estados Unidos en 1917, al exigir la declaración consolidada a las empresas asociadas (Federalismo). Estas regulaciones eran más de carácter preventivo en virtud de que no contaban con herramientas adecuadas para fiscalizar. Sólo hasta el año 1935, Estados Unidos consagra expresamente el principio de “plena competencia”. Por esa misma época Argentina empieza a regular el tema de Precios de Transferencia. México en 1992, inicialmente sólo para maquiladoras, Brasil en 1996 y Colombia en 2002.

La Ley 788 del 2002, introdujo legislación sobre "Precios de transferencia", que son aquellos a los cuales una empresa transfiere bienes, propiedad intelectual o presta servicios a un comprador vinculado o relacionado. Por esta relación, se supone se asignan precios diferentes a los del mercado, que se facturan en transacciones con terceros independientes. Esta ley sólo aplica para el impuesto de renta. Estableció el principio del “mejor método” conforme al cual, para la determinación de los precios, debe aplicarse el método que resulte más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones. Mediante la Ley 863, se modifica el enfoque exclusivamente para operaciones que se realicen con vinculados del exterior.

Algunas transacciones típicas de precios de transferencia son:

- Compraventa de materia prima.
  - Compraventa de productos terminados.

- Prestación de servicios administrativos, técnicos y de asistencia técnica.
- Cobro o pago de regalías.
- Arrendamiento de inmuebles.

Si las empresas vinculadas que participan en la transacción están en jurisdicciones con tarifas de impuestos de renta diferentes, los precios se utilizan para asignar la mayor utilidad al sitio en el cual se paguen menores impuestos.

### *La OCDE*

La OCDE es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Se denomina así desde 1961 pero nació en 1948 como Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) con el fin de implementar el Plan Marshall norteamericano de reconstrucción de Europa devastada por la Segunda Guerra Mundial. Tiene sede en Paris y es conocida como “El club de los países ricos” y como “el club de las buenas prácticas”.

Club de los países ricos: porque representa el 70% del PIB mundial con un presupuesto anual de 370 millones de Euros; agrupa a 37 de los países clasificados por el Banco Mundial como de Renta Media Alta con un PIB per cápita anual mayor a 4.126 dólares e inferior a 12.745 dólares (como Colombia, miembro de la OCDE desde el 30 de mayo de 2018) y Países de Renta Alta con PIB per cápita superior a 12.745 dólares al año. El PIB per cápita de Colombia está cerca de 12.000 dólares al año, o sea, a un paso de ser un país de Renta Alta.

Significa que Colombia es un país “rico” pero sin “*buenas prácticas*”, es decir, hace bien su tarea de producir riqueza, pero el Estado no hace su tarea de transformar tal riqueza en mejores condiciones de vida para sus ciudadanos.

Club de las buenas prácticas: el artículo 1 de su Tratado constitutivo de 1961 en París señala que la OCDE tiene como principal objetivo fomentar la cooperación y el desarrollo de políticas económicas y sociales que permitan mejorar la vida de los ciudadanos. Así mismo, lograr el mayor crecimiento sostenible posible de la economía y del empleo, y aumentar el nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial. Entre éstas se destacan: trabajo digno, transparencia, gobernanza y gobernabilidad democrática, estabilidad financiera, tutela del medio ambiente, desarrollo humano, crecimiento económico inclusivo y otros.

Por fortuna ya Colombia, adoptó algunas de las buenas prácticas contra la contratación laboral ilegal, contra la informalidad laboral, contra la corrupción, contra la evasión de impuestos, entre otros.

*Acciones Beps.* El Plan BEPS es un proyecto de reconstrucción del sistema tributario internacional que se inició por la situación que se presentaba recurrentemente con las compañías transnacionales. El plan responde a la presión de determinados Estados que consideraban injustos los beneficios a los cuales se acogen ciertas compañías en el ámbito internacional.

La normativa actual ha revelado debilidades que crean oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, situación que se relaciona con aquellas normas fiscales que producen, o bien una doble exención, o bien una imposición inferior a la ordinaria, y a su vez con estructuras abusivas que logran una baja o nula imposición, mediante la implementación artificiosa de beneficios previstos en la norma interna.

Según afirma la OCDE, la baja o nula imposición en sí misma no es una causa de preocupación; no obstante, se prende la alarma cuando las mismas están asociadas a prácticas

que descomponen artificialmente la base imponible, producto de las lagunas existentes en los sistemas impositivos, y en consecuencia los beneficios empresariales obtenidos en el desarrollo de ciertas actividades pueden no ser gravados o quedar gravados con una tributación inferior a la debida.

¿Cómo surgen los problemas de BEPS? La recaudación del impuesto sobre sociedades se efectúa a nivel nacional. En los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación. Sin embargo, estas mismas normas han facilitado, por ejemplo, la doble no imposición. A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica.

Los países del G-20 y de la OCDE, junto con un amplio número de países no miembros (países desarrollados, emergentes y en desarrollo), decidieron colaborar conjuntamente con la finalidad de modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS. El paquete BEPS fue publicado en octubre de 2015 conteniendo 15 acciones encaminadas a evitar la erosión de las bases imponibles dentro de las cuales y de manera específica las siguientes se orientan a contrarrestar la evasión y fraude fiscal:

- *Acción 1 Abordar los retos que la economía digital presenta para la imposición.* El paquete BEPS ofrece un análisis detallado de la economía digital, incluyendo sus modelos de negocio y características claves. Mientras que la Economía Digital no genera cuestiones específicas de BEPS, algunas de sus características agravan problemas existentes. Éstos se han corregido mediante la modificación de la definición de establecimiento

permanente, de las nuevas normas de traslado de beneficios, en concreto en lo relativo a los intangibles de difícil valoración y a las recomendaciones para fortalecer las normas denominadas “Sociedades Extranjeras Controladas”. Sobre la base de las pautas internacionales de la OCDE con respecto a impuestos como VAT y GST, el paquete BEPS recomienda, a su vez, que el impuesto indirecto aplicado a las transacciones digitales pueda gravarse en el país en el que se encuentre el cliente y proporciona mecanismos consensuados para tal finalidad y de manera eficiente.

- *Acción 5 Combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.* Centra su ámbito de análisis en dos ámbitos en relación con las cuales la OCDE ha detectado prácticas fiscales que pueden considerarse perniciosas:

- Los regímenes fiscales preferenciales; es decir, aquellos que ofrecen condiciones fiscales ventajosas para aquellas sociedades que desarrollen determinadas actividades, y que por lo tanto suponen un incentivo de deslocalización de las actividades empresariales.

- Los acuerdos con las administraciones tributarias o tax rulings, y los efectos fiscales negativos que estos acuerdos con las diferentes administraciones locales pueden generar a nivel global.

- *Acción 6 Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.* Busca abordar la utilización indebida de convenios en situaciones de abuso. Incluye disposiciones antiabuso que proporcionan medidas que buscan frenar la utilización indebida de Convenios. Además de los estándares mínimos, el Informe proporciona otras normas específicas dirigidas a evitar situaciones de abuso en caso de sociedades con doble residencia o en el supuesto de aplicación del Convenio por parte de un establecimiento permanente situado en un tercer Estado de baja o nula tributación.

- *Acción 7 Impedir la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente (EP)*. Esta acción persigue revisar la definición de EP con el fin de evitar los problemas de fraude y elusión fiscal, abordando la importancia de la economía digital y los inconvenientes que la misma puede llegar a presentar debido a sus especiales características, centrándose de forma exclusiva en el concepto de EP y proponiendo las modificaciones que sería adecuado llevar a cabo para la adaptación del concepto a las nuevas circunstancias económicas.

### *Las Normas Antiabuso*

Por décadas Colombia ha tenido una gran preocupación por el riesgo de la elusión fiscal, por esta razón el Congreso colombiano introdujo en su estatuto fiscal la Norma General Antielusión, mediante la Ley 1607 de 2012 donde se incluyeron normas para evitar el traslado de bases gravables a otras jurisdicciones más allá de “lo permisible”; y se incluyó una cláusula general antiabuso. Más tarde llegó la reforma tributaria estructural (ley 1819 de 2016) en la cual se contemplan además de cambios estructurales al sistema tributario, el aumento del IVA y penalización a los evasores.

### Planteamiento del Problema

Ante los efectos negativos de las diferentes formas que se han utilizado para recaudar los tributos para el sostenimiento del gasto público, se han intentado incrementar, de manera sostenida, los ingresos tributarios mediante reformas sucesivas, generando mayores presiones sobre los contribuyentes, llevándolos a aumentar los niveles de evasión, fraude fiscal y disminuir el cumplimiento voluntario.

A pesar de que la tributación es básica para la provisión de bienes y servicios básicos para los ciudadanos (educación, salud, agua potable, vivienda, seguridad, entre otros), hay

un elemento que ha cambiado la soberanía del Estado en este aspecto tan importante: la globalización.

La globalización económica ha facilitado el creciente comercio y las operaciones internacionales, con lo cual el Estado ha llegado a perder ingresos sustanciales.

Hoy en día se tienen identificadas tres estrategias que se usan en cuanto a evasión y fraude fiscal: La creación de sociedades interpuestas o sin sustancia económica, la manipulación de los valores de intercambio entre entidades vinculadas y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación también conocidos como paraísos fiscales ,estos paraísos fiscales permiten que personas naturales y jurídicas establezcan allí un domicilio tributario para canalizar los ingresos obtenidos en otros países facilitando la evasión de impuestos.

Los paraísos fiscales se benefician de los bajos impuestos que se le aplica al capital, gracias a los alivios impositivos con los que cuentan, mientras que países como Colombia experimentan pérdidas de ingresos y un menor control de su sistema tributario, afectando a la población en general y no solo al fisco, lo que los ha obligado a implementar medidas y normas fiscales antiabuso en estos últimos años.

#### Pregunta General

¿Qué normas antiabuso ha definido Colombia en su regulación fiscal?

#### Preguntas Secundarias

- ¿Cuál es la concepción de normas fiscales antiabuso?
- ¿Qué medidas fiscales antiabuso existen en las normas tributarias internas de Colombia?

- ¿Qué normas fiscales antiabuso se han adoptado en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia?

#### Objetivo General

Describir las normas antiabuso definidas por Colombia en su regulación fiscal.

#### Objetivos Específicos

- Examinar la concepción de normas fiscales antiabuso.
- Identificar las medidas fiscales antiabuso existentes en las normas tributarias internas de Colombia.
- Abstracter las normas fiscales antiabuso adoptados en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia.

#### Justificación

El mundo globalizado se ha venido recuperando de la gran recesión económica del año 2008, que tuvo como una de sus causas la falta de transparencia y el uso de jurisdicciones de baja o nula tributación para evadir el pago de impuestos; como resultado de esto, muchos países quedaron sin recursos para subsanar el gasto público. Por lo tanto, los países alarmados han venido estableciendo iniciativas como son las medidas y normas fiscales antiabuso que garanticen una tributación adecuada, Colombia por su parte no fue indiferente a esa tendencia internacional.

El presente trabajo se centra en la identificación y descripción de las normas antiabuso establecidas en la regulación fiscal colombiana, estas normas han sido de gran importancia para lograr un recaudo oportuno para el financiamiento del gasto público del país, disminuyendo considerablemente la intensidad del abuso de la norma tributaria que se ha presentado durante años por parte de las empresas, personas naturales, sociedades y demás obligados a contribuir; debido a que estas normas antiabuso brindan a la administración

tributaria colombiana facultades y herramientas de fiscalización que permiten un mayor control sobre las diferentes operaciones que se llevan a cabo, tanto a nivel nacional como a nivel internacional, por parte de los contribuyentes frenando en gran medida la evasión y fraude fiscal.

Por otro lado, debido a la dispersión de estas normas se vio pertinente hacer una recopilación de las normas fiscales antiabuso que rigen nuestro país, con el objetivo de generar un conocimiento más claro a los interesados sobre las atribuciones que dan estas normas antiabuso a la administración tributaria y las represalias que pueden caer sobre los obligados que intenten evadir la norma tributaria.

#### Alcance

El trabajo en desarrollo tiene como alcance describir las normas antiabuso fijadas por Colombia en su regulación fiscal. Los aspectos puntuales que comprende la investigación son: estudiar la concepción de normas fiscales antiabuso, identificar las medidas fiscales antiabuso existentes en las normas tributarias internas de Colombia y abstraer las normas fiscales antiabuso adoptadas en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia.

El desarrollo de la investigación se hará desde los fundamentos normativos, tanto internos como de derecho internacional tributario y de la doctrina de la OCDE, se proyecta desarrollar durante el año 2019.

## CAPITULO II. MARCO TEÓRICO

### Estado de la Cuestión

Beliña Herrera Tapias, Luz Rodríguez Rivera, William Arrieta Solano. Integrantes del semillero de investigación de Derecho privado de la Corporación Universitaria de la Costa desarrollaron el trabajo denominado Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional. Año 2010.

*Objetivo. Se enfocaron especialmente en el fenómeno de la Doble Tributación Internacional y los mecanismos que se requieren para evitarlo, por ser de importancia para los inversionistas Extranjeros dado que, directa o indirectamente, el efecto impositivo termina por definir el costo y posibilidad de cualquier proyecto de inversión.*

*Conclusión / Hallazgos.* El gobierno colombiano en los últimos años tratando de mejorar las condiciones del inversionista extranjero y nacional ha buscado fortalecer la apertura económica y generar incremento en la inversión extranjera, realizando a través de diferentes mecanismos como es el caso de las negociaciones de convenios para evitar la doble tributación fundamentados en el modelo de la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE). (Tapias, Rivera, & Solano, 2010)

Por otra parte, Marta Medina, Bocos Pijoan desarrollaron el trabajo intitulado la planificación fiscal agresiva y la cláusula general antiabuso. Universidad pontificia comillas de Madrid. Año 2017.

*Objetivo.* El objetivo de este trabajo estuvo enfocado en el desarrollo del concepto de planificación fiscal, diferenciando entre aquella que se considera lícita y la que las autoridades denominan “agresiva” y el desarrollo de las normas antiabuso adoptadas tanto a nivel nacional como a nivel internacional y comunitario.

*Conclusiones / Hallazgos.* La planificación fiscal agresiva es algo que preocupa a muchos países y se han llevado a cabo numerosas medidas tanto a nivel nacional como internacional para afrontarla. Existen, en la actualidad, numerosas estrategias de planificación fiscal agresiva que, sin infringir de forma directa una norma, conllevan resultados indeseados como la falta de alineación entre el lugar de tributación y el lugar de generación de valor y la menor recaudación tributaria que lleva a los países a tener que incrementar los tipos de gravamen.

Se ha visto la necesidad de adoptar una norma de carácter general que abarcase aquellas conductas de planificación fiscal que utilizaran de forma abusiva el derecho tributario pero que los Estados no han podido crear medidas específicas. Esto es necesario por la cantidad de estrategias que pueden llevarse a cabo y la complejidad que alcanzan, lo que hace imposible poder anticiparse o crear medidas específicas para cada una de las opciones posibles. (Medina & Pijoan, 2017).

De otro lado, Rafael Eduardo Gonzalo Meza Rojas adelantó la investigación Elusión y normas antielusivas a la luz de la constitución política de la república. Universidad de Chile. Año 2015.

*Objetivo.* Tuvo como propósito abordar el estudio de las normas antielusivas tributarias, con especial énfasis en el establecimiento de una norma antielusiva general, para luego refrendarlas con los principios que consagra la Carta Fundamental.

*Conclusiones / Hallazgos.* El combate contra la elusión fiscal, mediante la imposición de normas antielusivas generales, no puede agotarse en el establecimiento de una norma antielusiva que describa la elusión, el fraude a la ley y el abuso de las formas jurídicas; ni en las atribuciones, a la Administración o la Judicatura, de facultades para interpretar y recalificar los actos o contratos. Creen que el elemento esencial de todo mecanismo antielusivo general arranca desde la interpretación, por una parte, de los actos jurídicos privados, y por la otra, de la ley tributaria, pero rigiendo en ambos procesos el principio según el cual la verdadera “naturaleza jurídica del hecho, acto o contrato” y la interpretación teleológica de la ley tributaria debe primar por sobre las formas (“configuración jurídica”, “forma” o “denominación” de los actos e interpretación literal y privatista de los conceptos privados en las normas tributarias. (ROJAS, 2015)

Por otra parte, Andrea López García desarrolló el trabajo titulado El impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales. Cláusula general antiabuso tributaria. Universitat de Barcelona. Año 2016.

*Objetivo.* Tiene por objeto exponer una de las herramientas de fiscalidad internacional adoptada por todos los miembros de la OCDE contra el fraude y la evasión fiscal: Las BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), y en especial la acción 6 relativa a las medidas anti abuso en la normativa interna y en los convenios para evitar la doble imposición internacional. Se detallará cuál ha sido la reacción en nuestro país acerca de este pack de recomendaciones y medidas antiabuso para evitar la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios y se comparará con las medidas introducidas en otros ordenamientos jurídicos de diferentes países miembros de la OCDE.

*Conclusiones/Hallazgos.* El plan BEPS y la publicación de los informes finales de la OCDE en 2015 han supuesto un gran paso en el avance hacia normas de fiscalidad

internacional. Quizá la novedad no sea la principal característica de BEPS, puesto que las acciones que el mismo propone, ya se habían planteado por la doctrina y la jurisprudencia a nivel internacional, es la ambición y atrevimiento de muchas de sus propuestas, las cuales involucran cambios sustanciales en pro de soberanías menos poderosas y en perjuicio del grueso de los grandes grupos empresariales y los países a que éstos están vinculados. El foco está ahora en los países, que deberán determinar si poner en práctica las diversas recomendaciones y, de ser así, cuándo y cómo hacerlo. De hecho, varios países, incluido España entre ellos, ya han empezado a tomar medidas en previsión de las recomendaciones de la OCDE. (García, 2017)

Por último, Omar Hernando Bedoya Martínez y Wilson Rúa desarrollaron el trabajo el concepto de evasión y elusión en términos de la corte constitucional, el concejo de estado y la administración de impuestos y aduanas nacionales. Universidad de Medellín. Año 2016.

*Objetivo.* Tiene como objetivo determinar el alcance de los términos evasión y elusión en la Corte Constitucional, Consejo de Estado y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

*Conclusiones/Hallazgos.* Para la Corte, la evasión en el derecho tributario es una acción u omisión por medio de la cual se viola el sistema tributario y en consecuencia reduce o evita el impuesto, por el contrario el concepto de elusión, para la Corte es más complejo, el contribuyente por medio de una acción u omisión puede evitar el nacimiento de la obligación tributaria establecida en la normatividad y no por ello es ilegal.

En la búsqueda realizada no se hallaron sentencias del Consejo de Estado que desarrollen los conceptos de evasión y elusión de forma directa, el Consejo de Estado no ha explorado los conceptos elaborados por la doctrina en torno a los conceptos de evasión y

elusión Y retoma el concepto como si estuviese ampliamente desarrollado, con suficientes soportes jurídicos y como si no hubiese necesidad de abordar el tema en profundidad.

La DIAN por su parte, para los conceptos de evasión y elusión fiscal, se apoya en la Corte Constitucional: la elusión fiscal son las diferentes técnicas y procedimientos con el fin de reducir la carga fiscal, encaminados a evitar el nacimiento de la obligación tributaria. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005). La elusión es admisible cuando no se violentan las formas jurídicas, si se violentan es una elusión ilícita. (Martínez & Rúa, 2016).

#### Bases Legales

En términos de la Sentencia C-015, de 1993, sobre la evasión y elusión fiscal, la evasión hace referencia a la violación de la ley, ya que el contribuyente, estando sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos) evita su pago.

La elusión hace referencia al uso de diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria.

Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta de la ley tributaria, en algunos casos, admisible y en otros, inadmisibles, especialmente cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal.

Según el Artículo 869 del Estatuto Tributario adicionado en la ley 1607 de 2012, se considera abuso o conducta abusiva en materia tributaria, cuando en una o varias operaciones se hace uso de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, tendientes a alterar o modificar artificialmente los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes, socios o accionistas o beneficiarios reales definidos de conformidad con el artículo 6.1.1.1.3 del Decreto número 2555 de 2010 o las normas que lo modifiquen o lo sustituyan, pero que de ellos se obtendrá algún provecho tributario.

Dicho provecho consiste por ejemplo en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, sin que tales efectos sean el resultado de un propósito económico y/o comercial o de negocios legítimos y razonables que fueren la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento.

No se entiende que existe abuso cuando el contribuyente se acoja, mediante el cumplimiento de los requisitos pertinentes, a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso para tal efecto, de mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos. El fraude a la ley con propósitos tributarios, constituye abuso en materia tributaria. (htt4).

De otro lado, el artículo 122 de la ley 1607 de 2012 creó la figura del abuso tributario que busca evitar que los contrayentes disminuyan su carga tributaria con maniobras u operaciones de distinto tipo que pueden no ser ilegales.

Por medio de la la Ley 1819 de 2016, se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Esta ley contempla además de cambios estructurales al sistema tributario, el aumento del IVA y la penalización a los evasores.

Uno de los puntos que más elogios ha recibido la reforma es la penalización con cárcel para los evasores de impuestos. La ley estipula que quienes realicen maniobras para reducir su impuesto a cargo tendrán que afrontar penas de entre 4 y 9 años de prisión, además de cuantiosas multas.

### Bases Teóricas

La OCDE presentó un plan de acción denominado BEPS del G20/OCDE del año 2013, que contempla 15 “acciones” para poner fin a la elusión fiscal internacional. Dicho Plan de Acción gira en torno a tres pilares o líneas de actuación fundamentales: Dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor y mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas. (OCDE)

Además, el ICDT (Instituto Colombiano de Derecho Tributario), asociación civil, sin ánimo de lucro, constituida en 1963, domiciliada en Bogotá, D.C.- Colombia tiene por objeto el estudio, investigación, divulgación y perfeccionamiento del derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior, así como aquellos aspectos jurídicos, económicos, financieros y contables que guarden relación con los mismos.

Las principales actividades para la realización del objetivo son: Producir estudios de carácter general orientados al mejoramiento de la legislación y la jurisprudencia en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior; Impulsar el estudio e investigación de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras, contables y otras relacionadas con el derecho tributario, el derecho aduanero y el comercio exterior; Procurar el desarrollo de una

conciencia sobre la importancia social y económica de las normas fiscales, aduaneras y de comercio exterior, tanto por parte de las autoridades como de los administrado. (ICDT)

Por otra parte, la Unidad Administrativa Especial DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) tiene como objeto coadyuvar la garantía fiscal del Estado colombiano y la protección del derecho público económico nacional, a través de la administración y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del mundo y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de igualdad, transparencia y legalidad. (DIAN)

Del mismo modo, el IEF (Instituto de Estudios Fiscales), tiene como misión institucional, dos grandes áreas:

- Los estudios, investigación y asesoramiento económico y jurídico en las materias relativas a los ingresos y gastos públicos, y su incidencia sobre el sistema económico y social, así como el análisis y explotación de las estadísticas tributarias. Sus destinatarios son el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, otros Ministerios, organismos públicos e instituciones, del ámbito nacional e internacional.
- La formación y colaboración en los procesos de selección y capacitación de funcionarios del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y cooperación con otras instituciones nacionales e internacionales en materia de formación y asistencia técnica.

Entre las numerosas publicaciones que se desarrollan en el IEF, se pueden destacar múltiples referencias vinculadas al campo de investigación en materia tributaria.

Desde otro punto de vista, el autor Héctor Gustavo Ramírez Pardo, en su libro titulado “Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica”, publicado en el

año 2016, analiza el conflicto entre los contribuyentes y las administraciones fiscales sobre los límites de la legítima planeación tributaria y las conductas elusivas, en el marco de la cláusula general antiabuso incorporada por Ley 1607 de 2012.

En este análisis se desarrollan los conflictos entre principios jurídicos cardinales para el derecho tributario y se abordan conceptos que han pretendido delimitar esa frontera, incluyendo las teorías importadas desde el derecho privado y los desarrollos logrados a partir del análisis económico, para facilitar el análisis de los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales del contexto colombiano.

Se desarrollan los elementos configurativos y las condiciones de realización de abuso de acuerdo con la norma colombiana, junto con las facultades extraordinarias concedidas a la administración fiscal, para recharacterizar las operaciones fraudulentas y concluir sobre su aplicabilidad práctica.

Asimismo, César García Novoa, en su artículo “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, del año 2005, menciona que la elusión tributaria y el fraude a la ley son mecanismos a través de los cuales los contribuyentes buscan obtener, mediante la utilización de figuras jurídicas “inapropiadas” para la consecución de los fines que se proponen, beneficios tributarios indebidos.

### CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO

La propuesta investigativa partirá del método inductivo con un enfoque cualitativo apoyado en el método hermenéutico. Se basará en fundamentos normativos, tanto internos como de derecho internacional tributario donde se examinará, identificará y abstraerá las normas y medidas fiscales antiabuso establecidas en la regulación fiscal colombiana.

Será una investigación descriptiva debido a que el objetivo principal de este estudio se centra en describir las normas antiabuso definidas por Colombia en su regulación fiscal a modo documental.

El trabajo de estudio usara como técnica de recolección de datos, la técnica de observación no participante la cual demanda como instrumento un registro de observación (listado de cotejo), esta será aplicada a cada uno de los objetivos específicos del trabajo.

### Objetivos Específicos

- Examinar la concepción de normas fiscales antiabuso. (Técnica de observación documental la cual demanda como instrumento una guía de observación) (listado de cotejo).

- Identificar las medidas fiscales antiabuso existentes en las normas tributarias internas de Colombia (Técnica de observación documental la cual demanda como instrumento una guía de observación) (listado de cotejo).

- Abstracter las normas fiscales antiabuso adoptados en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. (Técnica de observación documental la cual demanda como instrumento una guía de observación) (listado de cotejo).

Para definir las unidades de análisis se identificarán los temas dentro de los documentos u observaciones que se relacionan con las preguntas de investigación del presente trabajo y para el análisis de la información se hará triangulación de fuentes contrastando los datos con la experiencia y análisis de las investigadoras.

### Posturas Éticas

Nos comprometemos a realizar una investigación con análisis ético y sobre argumentos claros sin que medie nuestro propio interés para no distorsionar nuestro juicio respecto al diseño y realización de la investigación, también a evitar el fraude y plagio de los documentos, páginas web e investigaciones a las que recurramos para lograr la realización exitosa de nuestro trabajo de grado, referenciando cada uno de éstas.

## DESARROLLO

### Concepción de Normas Fiscales Antiabuso

Para tener conocimiento sobre cuál es la concepción de las normas fiscales antiabuso, es importante en primer lugar tener un discernimiento previo sobre las causas que dieron origen a la necesidad de implementar estas normas, cláusulas o medidas antiabuso en la regulación fiscal de Colombia.

Como se sabe el fisco de un país es el encargado de recaudar los recursos que financian la satisfacción de las necesidades básicas del pueblo a través del cobro de impuestos, tasas y contribuciones las cuales recaen sobre todas las personas naturales y jurídicas que se encuentran obligadas por la ley, conocidas como contribuyentes.

Partiendo de esto, la Administración encargada del recaudo ha detectado desde hace tiempo atrás el déficit fiscal que se viene presentando debido a que considera que el contribuyente viola los límites aceptados en cuanto a modificación y alteración de sus operaciones económicas tanto a nivel nacional como internacional, ocasionando un detrimento al recaudo del presupuesto a través de la implementación de técnicas ilícitas para que su carga tributaria sea reducida y/o conseguir mayores beneficios u ocultando sus bienes e ingresos a la administración tributaria absteniéndose del pago del tributo con el fin de no contribuir ya que consideran que las cargas que recaen sobre ellos son exageradas, los recursos no son bien utilizados por el estado o por la corrupción e ineficiencia que se presenta en el sistema tributario, dando paso a la evasión y fraude fiscal.

Todas estas situaciones dieron paso a la necesidad de que la Corte Constitucional y el Consejo de Estado fueran los primeros en manifestarse sobre la evasión y fraude fiscal

estableciendo mediante sentencias facultades que le permitieren a la Administración Tributaria indagar aquellos actos que aparentemente no violan la ley pero que de una u otra manera su objetivo es evadir al sistema tributario, de manera tal que la administración haga prevalecer la realidad económica sobre la forma, estas sentencias se establecieron antes de que en el año 2012 se adoptara la cláusula general antiabuso a través de la ley 1607; entre las sentencias podemos encontrar las siguientes:

*Sentencia C-690 de 1996. Deber de Tributación: Sanción administrativa por incumplimiento, culpabilidad del contribuyente.*

La sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar beneficia la administración. Una vez la administración prueba que la persona no ha presentado su declaración fiscal, se presume que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente. Ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable. Si dichos descargos demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, deben ser tomados en consideración por la Administración, si el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

*Sentencia C-160 de 1998. Infracción Tributaria.*

La Corte Constitucional declara en esta sentencia que las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables con ciertos matices a las actuaciones administrativas sancionatorias y concretamente a las infracciones tributarias, que en materia sancionatoria la administración debe sujetarse a los principios mínimos establecidos, entre ellos la proscripción de la responsabilidad objetiva y la presunción de inocencia.

Manifiesta además, que los principios del derecho penal no son aplicables en su totalidad al derecho sancionatorio administrativo, y que la administración debe observar el debido proceso al imponer sanciones por infracción a la norma tributaria, permitiendo al administrador defenderse en debida forma.

*Sentencia C-054 de 1999. Sanción por correcciones en la declaración tributaria, sanción por negligencia.*

Establece la Corte Constitucional que se puede presumir la culpa cuando no se ha cumplido a cabalidad con el deber de declarar al hacerlo en forma inexacta, o incompleta. Lo anterior implica que la presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe, pero ha de tenerse en cuenta que la administración debe tener pruebas serias de la inexactitud.

*Sentencia del 3 de octubre de 2002. Evasión tributaria, particularmente sanción por inexactitud, por la realización de operaciones para obtener beneficios tributarios de forma indebida.*

Para el Consejo de Estado el parámetro para medir la evasión es la finalidad propuesta por el legislador. En esta sentencia el Consejo de Estado realiza un esfuerzo en precisar una definición de evasión tributaria: “En efecto, los hechos que considera la administración como demostrativos de la inexistencia de la inversión, evidencian una verdadera evasión tributaria, pues con ellos se demuestra la utilización de ciertas formas jurídicas del derecho, para derivar de ellas un beneficio tributario, que si bien en apariencia pueden considerarse lícitas, desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador, cual es la reactivación económica de la zona de influencia mediante la constitución de nuevas empresas producto de la inversión realizada”.

*Sentencia del 4 de diciembre de 2003. La renta gravable fijada por asimilación patrimonial es un mecanismo que facilita el control de los ingresos y por ende un mecanismo para controlar la evasión.*

Si un contribuyente aumenta su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales, debe justificar el mayor valor patrimonial, de lo contrario, la Administración de impuestos debe presumir que omitió denunciar la diferencia patrimonial. En la sentencia se parte del presupuesto de que todo incremento del patrimonio líquido, proviene de rentas que han sido capitalizadas. Las presunciones constituyen un recurso de la Administración tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser allegada con mayor facilidad por el contribuyente. El establecimiento de presunciones para determinar hechos gravados, está respaldado constitucionalmente en el principio de eficiencia y busca

que el Estado controle en la mejor forma posible la evasión tributaria, para que recaude lo que a cada contribuyente le corresponda en virtud de la ley y del principio de equidad.

*Sentencia del 17 de abril de 2008. Sanción por la omisión de impuestos por parte de terceros que inciden en evasión tributaria.*

En dichos casos, se ordena que los representantes legales y los miembros de la junta o consejo directivo deben responder solidariamente con el tercero. Cuando la sanción se genera por la omisión de impuestos por parte de los terceros que incurren en evasión tributaria, de la cual hayan sido elementos determinantes las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta o las contribuyentes exentas del mismo. En tal evento, dicha norma ordena que esas entidades, sus representantes legales y los miembros de su junta o consejo directivo, respondan solidariamente con el tercero.

*Sentencia del 24 de julio de 2008. Obligación de acreditar la declaración, liquidación y pago del impuesto que se genere por la transferencia de la inversión extranjera.*

Trata de hacer más efectivo el control del pago de los impuestos por los inversionistas que abandonan sus inversiones en el país, incluso a nacionales residentes, comprendiendo esta situación dentro del concepto de cambio de titular de la inversión extranjera, puesto que se facilita el propósito legal si se acredita la obligación en el momento y ante la autoridad encargada de verificar el cumplimiento de los requisitos para hacer el registro del cambio de titular, esto es el Banco de la República; de otra manera, el

Estado no tendría control de estas situaciones y daría lugar a una evasión tributaria por el hecho de no tratarse de un cambio de titular de inversión extranjera en estricto sentido.

*Concepto No. 051977 de la DIAN.*

En este acuerdo la DIAN se pregunta lo siguiente: ¿En Colombia se puede aplicar el concepto de fraude fiscal sin estar consagrado expresamente en la ley? Para la DIAN la aplicación del concepto de fraude fiscal es justificado de acuerdo a los principios plasmados en la Constitución y que deben regir el sistema tributario colombiano: legalidad, equidad, eficacia, justicia y progresividad.

Luego de años de pronunciamientos por parte de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado, la DIAN y otras instituciones tratando de evitar abusos en la parte tributaria, viendo que no tenían un efecto relevante; en el año 2012 con la ley 1607 Colombia optó por incorporar a su sistema una cláusula general antiabuso/ norma antiabuso en materia tributaria, esto con el fin de fortalecer el control de evasión en materia tributaria aumentando a su vez de esta manera el recaudo por parte de la administración tributaria, en base a otros países que ya habían incorporado una cláusula a su sistema tributario como lo es Brasil, Estados Unidos, Italia, Portugal, entre otros países y de esta manera fortalecer y mejorar el recaudo.

Pero que podemos entender por cláusula o norma antiabuso, bueno si bien no más una norma antiabuso es una ley o conjunto de leyes que dan invalidez ante la administración tributaria a todo negocio o acto jurídico celebrado o practicado de forma artificiosa y fraudulenta que se realice con el fin de obtener como resultado la exención o

reducción de los impuestos, podría decirse que las normas antiabuso se adelantan a posibles comportamientos por parte del contribuyente que pretenden no cumplir con su obligación.

## Medidas Fiscales Antiabuso Existentes en las Normas Tributarias Internas de Colombia

Para una mejor comprensión de las medidas fiscales antiabuso existentes en Colombia, se hará énfasis en dos categorías generales: El impuesto de Renta y complementarios y el Impuesto sobre las Ventas (IVA), basándonos principalmente en los costos y deducciones y algunas limitaciones y requisitos en base al Estatuto Tributario Colombiano.

	COSTOS
I M P U E S T O D E R E N T A Y C O M P L E M E N T A R I O S	<p>Art. 58. Realización del costo para los no obligados a llevar contabilidad: Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los costos legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.</p> <p>Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o venda el bien.</p> <p>Art. 59. Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad:</p> <p>Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable.</p> <p>1. los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto:</p> <p>a. Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, sólo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario.</p> <p>b. En las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sólo se considerará como costo el valor nominal de la adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible.</p>

M P L E M E N T A R I O S	<p>c. Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.</p> <p>d. Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, sólo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos.</p> <p>e. Los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna.</p> <p>f. El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146.</p> <p>g. Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral.</p> <p>2. El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente.</p> <p>Parágrafo 2. En el caso que los inventarios sean autoconsumidos o transferidos a título gratuito, se considerará el costo fiscal del inventario para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios.</p>
---	---

DEDUCCIONES	
I M P U E S T O D E R E N T A Y C O M P L E M E N T A R I O	<p>Art. 105. Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad: Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.</p> <p>1. Los siguientes gastos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto:</p> <p>a. En las transacciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sólo se considerará como deducción el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue la deducción por intereses implícitos, el mismo no será deducible.</p> <p>b. Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.</p> <p>c. Los gastos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, sólo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113.</p> <p>d. Los gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna.</p>

E  
N  
T  
A  
R  
I  
O  
S

e. El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo previsto en este estatuto; en especial lo establecido en los artículos 145 y 146.

.2. Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos en este estatuto para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generarán diferencias permanentes. Dichos gastos comprenden, entre otros:

a. Las deducciones devengadas por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables.

b. El impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el artículo 115 de este estatuto.

c. Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo prevista en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto.

d. Las distribuciones de dividendos.

e. Los impuestos asumidos de terceros.

Art. 145. Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro: Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, podrán deducir las cantidades razonables que fije el reglamento como deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa

PARÁGRAFO 1. Serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, la provisión de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizado durante el respectivo año gravable. Así mismo, son

deducibles las provisiones realizadas durante el respectivo año gravable sobre bienes recibidos en dación en pago y sobre contratos de leasing que deban realizarse conforme a las normas vigentes. No obstante lo anterior, no serán deducibles los gastos por concepto de provisión de cartera que:

- a. Excedan de los límites requeridos por la ley y la regulación prudencial respecto de las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia; o
- b. Sean voluntarias, incluso si media una sugerencia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Art. 107. Las expensas necesarias son deducibles: Son deducibles las expensas (gastos) realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o período gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.

Art. 108-1. Dedución por pagos a viudas y huérfanos de miembros de las fuerzas armadas muertos en combate, secuestrados o desaparecidos.

Los contribuyentes que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios tienen derecho a deducir de la renta, el 200% del valor de los salarios y prestaciones sociales pagados durante el año o período gravable, a las viudas del personal de la fuerza pública o los hijos de los mismos mientras sostengan el hogar, fallecidos en operaciones de mantenimiento o restablecimiento del orden público, o por acción directa del enemigo.

También se aplica a los cónyuges de miembros de la Fuerza Pública, desaparecidos o secuestrados por el enemigo, mientras permanezcan en tal situación.

Igual deducción se hará a los contribuyentes que vinculen laboralmente a ex miembros de la Fuerza Pública, que en las mismas circunstancias a que se refiere el inciso primero del presente artículo, hayan sufrido disminución de su capacidad psicofísica, conforme a las normas legales sobre la materia.

PAR. La deducción máxima por cada persona, estará limitada a \*610 UVT incluidas las prestaciones sociales.

PARÁGRAFO 5. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a intereses generados con ocasión de créditos otorgados por entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o entidades del exterior que estén sometidas a vigilancia de la autoridad encargada de la supervisión del sistema financiero, siempre que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, sea un operador de libranzas y esté sometido a un régimen de regulación prudencial por parte de la Superintendencia de Sociedades.

Art. 115. Dedución de impuestos pagados y otros: Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.

En el caso del gravamen a los movimientos financieros será deducible el cincuenta por ciento (50%) que haya sido efectivamente pagado por los contribuyentes

durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.

Las deducciones de que trata el presente artículo en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

El contribuyente podrá tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.

Para la procedencia del descuento del inciso anterior, se requiere que el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros sea efectivamente pagado durante el año gravable y que tenga relación de causalidad con su actividad económica. Este impuesto no podrá tomarse como costo o gasto.

PAR 1. El porcentaje del inciso 4 se incrementará al cien por ciento (100%) a partir del año gravable 2022.

PAR 2. El impuesto al patrimonio y el impuesto de normalización no son deducibles en el impuesto sobre la renta.

PAR 3. Las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta.

Art. 121. Deducción de gastos en el exterior: Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Art. 125. Incentivo a la donación del sector privado en la red nacional de bibliotecas públicas y biblioteca nacional.

Las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta por el ejercicio de cualquier tipo de actividad, que realicen donaciones de dinero para la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de

la Biblioteca Nacional también tendrán derecho a deducir el ciento por ciento (100%) del valor real donado para efectos de calcular el impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al período gravable en que se realice la donación.

Este incentivo solo será aplicable, previa verificación del valor de la donación y aprobación del Ministerio de Cultura. En el caso de las bibliotecas públicas municipales, distritales o departamentales se requerirá la previa aprobación del Ministerio de Cultura y de la autoridad territorial correspondiente.

Art. 135. Bienes depreciables.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios serán tratados como bienes tangibles depreciables los siguientes: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y los activos tangibles que se generen en la exploración y evaluación de recursos naturales no renovables, con excepción de los terrenos, que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.

Se entiende por valores mobiliarios los títulos representativos de participaciones de haberes en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de fondos pecuniarios o de servicios que son materia de operaciones mercantiles o civiles

Art. 64. Disminución del inventario: Para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios, el inventario podrá disminuirse por los siguientes conceptos:

1. Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrara la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores. Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

2. Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados; siempre y cuando sean diferentes a los previstos en el numeral 1 de este artículo, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables. Para la aceptación de esta disminución de inventarios se requiere como mínimo un documento donde conste la siguiente información: cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario y total y justificación de la obsolescencia o destrucción, debidamente firmado por el representante legal o quien haga sus veces y las personas responsables de tal destrucción y demás pruebas que sean pertinentes.

3. En aquellos eventos en que los inventarios se encuentren asegurados, la pérdida fiscal objeto de deducción será la correspondiente a la parte que no se hubiere cubierto por la indemnización o seguros. El mismo tratamiento será aplicable a aquellos casos en los que el valor de la pérdida sea asumido por un tercero.

LIMITACIONES
--------------

I M P U E S T O D E R E N T A Y C O M P L E M E N T A R I O S	<p>Art. 86. Prohibición de tratar como costo el impuesto a las ventas: En ningún caso, el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.</p> <p>Art. 85. No deducibilidad de los costos originados en pagos realizados a vinculados económicos no contribuyentes: No serán deducibles los costos y gastos de los contribuyentes, cuando correspondan a pagos o abonos en cuenta a favor de sus vinculados económicos que tengan el carácter de no contribuyentes del impuesto sobre la renta.</p> <p>Art. 88. Limitación de costos por compras a proveedores ficticios o insolventes: A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta las compras efectuadas a quienes el administrador de impuestos nacionales hubiere declarado como proveedor ficticio o insolvente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 671 el cual cita lo siguiente:</p> <p><i>No serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como:</i></p> <p><i>a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.</i></p> <p><i>b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas. Estas compras o gastos dejarán de ser deducibles desde la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la correspondiente declaratoria.</i></p> <p><i>La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.</i></p>
---	---

*La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa.*

Art. 107-1. Limitación de deducciones: Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y con las siguientes limitaciones:

1. Atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos. El monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.
2. Los pagos salariales y prestacionales, cuando provengan de litigios laborales, serán deducibles en el momento del pago siempre y cuando se acredite el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para la deducción de salarios.

Art. 120. Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles

No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.

No serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o período gravable, cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados.

Art. 122. Limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior: Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:

1. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.
2. Los contemplados en el artículo 25.
3. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.
4. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

	<p>5. Los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito, a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento de impuesto sobre la renta.</p> <p>Art. 137. Limitación a la deducción por depreciación</p> <p>Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional.</p> <p>PARÁGRAFO 1. El gobierno nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 2.22% y el 33%.</p>
--	---

REQUISITOS	
I M P U E S T O  D E R E N T A Y  C O M P	<p>Art. 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios.</p> <p>Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.</p> <p>Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.</p> <p>Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.</p> <p>PAR 3. Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, no estarán sujetas al cumplimiento de los</p>

L  
E  
M  
E  
N  
T  
A  
R  
I  
O  
S

requisitos de que trata este artículo por los salarios pagados cuyo monto no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Art. 108-2. Prueba de requisitos para la deducción por pagos a viudas y huérfanos de miembros de las fuerzas armadas.

Para que proceda la deducción por concepto de salarios y prestaciones pagados a las personas señaladas en el artículo 108-1, se requiere certificación del Ministerio de Defensa de que la persona por la cual se solicita la deducción, cumpla los requisitos establecidos para ello. El Ministerio de Defensa, llevará un registro de todos aquellos beneficiados con este programa.

Art. 123. Requisitos para su procedencia.

Si el beneficiario de la renta fuere una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio en Colombia, la cantidad pagada o abonada en cuenta sólo es deducible si se acredita la consignación del impuesto retenido en la fuente a título de los de renta y *\*-Remesas-*, según el caso, y cumplan las regulaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.

-Inciso Adicionado- Proceden como deducción los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, en la medida en que se haya solicitado ante el organismo oficial competente el registro del contrato correspondiente, dentro de los seis meses siguientes a la suscripción del contrato. En caso que se modifique el contrato, la solicitud de registro se debe efectuar dentro de los tres meses siguientes al de su modificación.

Art. 125-1. Requisitos de los beneficiarios de las donaciones.

Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho al descuento de que trata el artículo 257 se trate de una entidad calificada en el Régimen Tributario Especial, deberá reunir las siguientes condiciones:

1. Estar legalmente constituida y estar sometida a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal.
2. Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 de este Estatuto, haber sido calificada en el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación.
3. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable.
4. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.

Art. 125-3. Requisitos para reconocer la deducción.

Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.

En ningún caso procederá la deducción por concepto de donaciones, cuando se donen acciones, cuotas partes o participaciones, títulos valores, derechos o acreencias, poseídos en entidades o sociedades.

Art. 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PAR. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

Adicionado- PARÁGRAFO 2. Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o período gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable.

Art. 617. Requisitos de la factura de venta.

Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:.

- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. \*Modificado\* Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.

Art. 771-5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.

Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.

Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 31 de 1992.

PAR 1. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:

a. El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y

b. El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

2. En el año 2019, el menor valor entre:

a. El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80.000) UVT, y

b. El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

3. En el año 2020, el menor valor entre:

- a. El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60.000) UVT, y
  - b. El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.
4. A partir del año 2021 , el menor valor entre:
- a. El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40.000)UVT, y
  - b. El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

DESCONTABLES	
I M P U E S T O  S O B R E  E L  V A L O R  A G R E G A D O	Art. 488. Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto.
	Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.
	Art. 491. En la adquisición de activo fijo no hay descuento.
	* -Modificado- El impuesto sobre las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará descuento, excepto en el caso establecido en el artículo 485-2".
	Art. 485-2. Descuento especial del impuesto sobre las ventas.
	* -Modificado- Los contribuyentes cuyo objeto social y actividad económica principal sea la exploración de hidrocarburos independientemente de si tienen ingresos o no, tendrán derecho a presentar una declaración del Impuesto sobre las Ventas a partir del momento en el que inician su actividad exploratoria y tratar en ella como IVA descontable, el IVA pagado en la adquisición e importación de los bienes y servicios de cualquier naturaleza, utilizados en las etapas de exploración y desarrollo para conformar el costo de sus activos fijos e inversiones amortizables en los proyectos costa afuera. La totalidad de los saldos a favor que se generen en dicho período podrán ser solicitados en devolución en el año siguiente en el que se generan dichos saldos a favor.
	El IVA tratado como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas no podrá ser tratada como costo o deducción ni como descuento en la declaración del impuesto sobre la renta.

LIMITACIONES	
I M P U E S T O  S O B R E  E L  V A L O R  A G R E G A D O	<p>Art. 493. Los impuestos descontables no constituyen costo ni deducción.</p> <p>En ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.</p> <p>Art. 494. No son descontables las adquisiciones efectuadas a proveedores no inscritos.</p> <p>A partir de la fecha de la publicación de sus nombres en un diario de amplia circulación nacional, no se podrá efectuar descuento alguno por adquisiciones realizadas de quienes la Dirección General de Impuestos Nacionales les hubiere cancelado la inscripción de responsables.</p> <p>La Dirección General de Impuestos Nacionales cancelará de oficio las inscripciones cuando se trata de proveedores no responsables.</p> <p>Art. 495. No son descontables las adquisiciones efectuadas a proveedores ficticios o insolventes.</p> <p>A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quien el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo hubiere declarado como:</p> <p>a. Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.</p> <p>b. Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.</p>

## Normas Fiscales Antiabuso Adoptadas en los Convenios de Doble Imposición Suscritos por Colombia

Los tratados de doble tributación son acuerdos internacionales suscritos por distintos países que buscan evitar que a sus residentes se les imponga varios gravámenes tributarios por un mismo hecho. Su finalidad es eliminar o disminuir la doble tributación internacional que afecta o dificulta el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados Contratantes. A continuación se mencionan algunos de los convenios de doble imposición que se encuentran suscritos por Colombia.

*Convenio entre las repúblicas de Chile y de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.*

El objetivo principal del tratado internacional consiste en atraer inversión extranjera, mediante el establecimiento de unas normas tributarias que ofrezcan garantías de estabilidad y seguridad jurídica, que aplica para personas residentes en uno o en ambos Estados, lo cual configura una manifestación del principio de reciprocidad e igualdad, siendo los tributos comprendidos en el ADT: para el caso colombiano, el gravamen sobre la renta y complementarios, así como el “impuesto de orden nacional sobre el patrimonio”; en tanto que para Chile comprende “los impuestos establecidos en la ley sobre impuesto de renta”, encontrando la Corte que el texto del ADT suscrito entre Colombia y Chile, se ajusta a la Constitución, por cuanto se apoyan en los principios de reciprocidad y equidad, y respeta el principio de la no discriminación.

En cuanto al examen material del convenio internacional, indica que la doble imposición tributaria a una misma renta o bien en dos países, por la totalidad o parte de su importe durante un mismo período imponible, y por una misma causa, resulta ser un obstáculo al flujo de inversiones y tecnología entre los países y al desarrollo económico, además de una carga excesiva para el contribuyente y un incentivo al incremento acentuado de la evasión internacional.

*Convenio entre la república de Colombia y la confederación suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo.*

Los ADT buscan cumplir los siguientes objetivos:

- Solucionar conflictos entre normas tributarias. Los ADT no pretenden reconocer beneficios fiscales sino que se conciben como herramientas para superar conflictos entre normas tributarias de diferentes estados que pueden gravar a una misma persona, por un mismo hecho generador y por el mismo periodo de tiempo.
- Controlar la evasión fiscal. Los ADT sirven de instrumentos para prevenir la evasión fiscal, al tener diversas herramientas que impiden que los contribuyentes que desarrollan operaciones comerciales en más de un país trasladen a la jurisdicción de menor imposición rentas carentes de cualquier factor de conexión con aquella.

Acompañado de estas sentencias Colombia optó por adoptar el instrumento jurídico conocido como convenio de doble imposición que se realiza entre dos estados, el cual busca evitar que aquellas personas u organizaciones que operan o prestan servicios de manera multinacional paguen doble tributación sobre sus ingresos, tanto en el país donde se generan

las utilidades de su inversión como en el país de domicilio, donde figuran como contribuyentes.

*Convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República de Italia, para evitar la doble tributación sobre las rentas y sobre el patrimonio derivados del ejercicio de la navegación marítima y aérea.*

- El Gobierno de la República de Italia exime las rentas, las utilidades, el capital o el patrimonio derivados del ejercicio de la navegación marítima y aérea en tráfico internacional, efectuado bajo bandera nacional por empresas colombianas que ejerzan tales actividades, de los impuestos sobre las rentas y sobre el patrimonio y de todo otro gravamen que tenga por base las rentas, las utilidades, el capital o el patrimonio gravables en Italia, de igual manera la república de Colombia eximirá de lo anterior antes mencionado a las empresas italianas que realicen el ejercicio de la navegación marítima y aérea en tráfico internacional bajo bandera nacional.

- La exención fiscal establecida se aplica también en favor de las empresas colombianas y de las empresas italianas de navegación marítima y aérea, que participen en un fondo común "Consortio", en un ejercicio en común o en un Organismo Internacional de ejercicio, con limitación a la renta de dichas empresas.

A falta de la reciprocidad descrita, el impuesto local italiano sobre las rentas, quedará automáticamente excluido del campo de aplicación del Convenio.

*Acuerdo para la exoneración recíproca de impuestos sobre los ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América.*

- El Gobierno de los Estados Unidos de América, de conformidad con las Secciones 872 (B) y 883 (A) del Código de Impuestos, acuerda eximir del impuesto a los ingresos brutos derivados de la operación internacional de barcos y aeronaves por parte de personas que sean residentes en Colombia (distintas a ciudadanos de los Estados Unidos) y a las empresas organizadas en Colombia. Esta exención se otorga en base a exenciones recíprocas otorgadas por Colombia a ciudadanos de los Estados Unidos (que no sean residentes en Colombia) y a las empresas organizadas en los Estados Unidos (que no están sujetas a impuestos por parte de Colombia en base a la residencia).

En el caso de una compañía, la exención se aplicará únicamente si la empresa cumple con alguna de las siguientes condiciones:

1	<p>Más del 50% del valor de las acciones de la compañía es de propiedad directa o indirecta, de personas que son residentes en Colombia o de otro país que otorgue una exención recíproca a los ciudadanos y empresas de los Estados Unidos y viceversa.</p> <p>Que más del 50% del valor de las acciones de la compañía sea propiedad, directa o indirecta, de personas que son ciudadanos de los Estados Unidos, o de otro país que otorgue una exención recíproca a residentes colombianos o a empresas.</p>
2	<p>Que las acciones de la compañía sean comercializadas primaria y regularmente en una Bolsa de Valores establecida en Colombia, o de propiedad total de una compañía cuyas acciones sean comercializadas en esta forma y que también esté organizada en Colombia.</p> <p>Que las acciones de la compañía sean comercializadas primaria y regularmente en una bolsa de valores establecida en los Estados Unidos, o que sea de propiedad total de una compañía cuyas acciones sean comercializadas en esta forma y que también esté organizada en los Estados Unidos.</p>

Los ingresos brutos incluyen todo ingreso derivado de la operación internacional de barcos o aeronaves incluyendo ingresos por el arrendamiento de barcos o aeronaves en base (tiempo o viaje) total y el ingreso del arrendamiento de contenedores y equipo relacionado que sea incidental a la operación internacional de barcos o aeronaves. También incluye ingresos del fletamiento sin tripulación ni combustible de barcos o aeronaves utilizados para el transporte internacional.

Cualquiera de los Gobiernos podrá dar por terminado este Acuerdo, al notificar por escrito sobre la terminación, a través de los canales diplomáticos.

*Convenio entre la Republica de Colombia y la Republica Federal de Alemania para evitar la doble tributación de las empresas de navegación marítima y navegación aérea en el sector de los impuestos sobre la renta y sobre el capital.*

- Los beneficios o ingresos que colombianos o sociedades colombianas establecidos en la República de Colombia, que no estuviesen también establecidos en la República Federal de Alemania, obtengan de la explotación de transportes marítimos o aéreos en la República Federal de Alemania, estarán exentos en la República Federal de Alemania de todo impuesto directo y de la adquisición forzosa de empréstitos, acciones u obligaciones, aun cuando tengan en ella sucursales, agencias, representaciones o instituciones análogas; asimismo, no estará sometido a tributación en la República Federal de Alemania el capital de esas empresas de navegación marítima y aérea.

- Los beneficios o ingresos que alemanes o sociedades alemanas establecidos en la República Federal de Alemania, que no estuviesen también establecidos en la República de Colombia, obtengan de la explotación de transportes marítimos o aéreos en la República

de Colombia, estarán exentos en la República de Colombia de todo impuesto directo y de la adquisición forzosa de empréstitos, acciones u obligaciones, aun cuando tengan en ella sucursales, agencias, representaciones o instituciones análogas; asimismo, no estará sometido a tributación en la República de Colombia el capital de esas empresas de navegación marítima o aérea.

Los puntos anteriores se aplicarán también a beneficios o ingresos por participaciones de empresas de navegación marítima o aérea en un “pool”, en una comunidad de explotación o en una sociedad de explotación internacional.

El presente Convenio permanecerá en vigor por un tiempo indeterminado, pero cada uno de los Estados contratantes podrá denunciarlo por escrito, por vía diplomática, con un plazo de seis meses.

Los beneficios o ingresos que personas naturales o jurídicas colombianas establecidos en Colombia y que no estuviesen establecidas en la República Federal de Alemania, estarán exentos en este país de impuestos, aun cuando tengan en ella sucursales o agencias.

Así mismo, no estará sometido a tributación en la República Federal de Alemania el capital de esas empresas de navegación marítima y aérea. Un tratamiento similar para los beneficios o ingresos de alemanes o sociedades alemanas establecidas en la República Federal Alemana.

*Convenio entre la Republica de Colombia y la Republica de Venezuela para regular la tributación de la inversión estatal.*

Con el propósito de estimular las inversiones estatales conjuntas en el territorio de los dos países, para lo cual observan la conveniencia de liberar de impuestos sobre la renta y complementarios las utilidades provenientes de las inversiones efectuadas en el otro país por

las Entidades de Derecho público o Empresas Industriales y comerciales cuyo capital sea en un ciento (100%) estatal. Han convenido en lo siguiente:

Artículo 1. Los impuestos materia del presente Convenio son: En la República de Colombia, el Impuesto Nacional sobre la Renta y Complementarios de Patrimonio y Remesas al Exterior. En la República de Venezuela, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto Adicional. Este Convenio aplicará también a las modificaciones que se introdujeren a los referidos impuestos y a cualquier otro que en razón del hecho generador o de la base imponible, fuere jurídica y económicamente análogo a los ya citados, y que, una u otra de las Partes Contratantes establecieren con posterioridad a la firma del presente Convenio.

Artículo 2. Para los fines de este Convenio se considera: 1. Inversión estatal extranjera; la efectuada por una de las Partes Contratantes a través de las entidades de Derecho público o de empresas industriales y comerciales cuyo capital le pertenezca en su totalidad, en el territorio de la otra Parte Contratante. 2. Renta; cualquier beneficio derivado de la inversión estatal o de las actividades ejercida por el Inversionista Estatal, directamente o a través de empresas o asociaciones con otros sujetos de Derecho Público o Derecho Privado, susceptible de producir incremento del patrimonio del inversionista estatal o de la empresa de la cual forma parte.

Artículo 3. Toda expresión que no esté definida en el presente Convenio tendrá el sentido con que se la usa en la legislación vigente en cada una de las Partes Contratantes.

Artículo 4. Las rentas provenientes de dividendos, utilidades o participaciones de análoga naturaleza y los intereses percibidos por el Inversionista estatal venezolano en Colombia, inclusive los que provengan de operaciones de descuento, estarán libres de impuesto nacional sobre la renta y sus complementarios de patrimonio y remesas al exterior.

Artículo 5. Las rentas provenientes de dividendos, utilidades o participaciones de análoga naturaleza y los intereses percibidos por el inversionista estatal colombiano en Venezuela, inclusive los que provengan de operaciones de descuento, estarán libres de impuesto sobre la renta e impuesto adicional.

Artículo 6. Las Sociedades o Empresas en cuyo capital participe alguna de las Partes contratantes sólo serán gravadas en el país donde las rentas obtenidas tengan su fuente productora o en el lugar de ubicación de los bienes que forman su patrimonio.

Artículo 7. A los efectos de otorgar exenciones, exoneraciones, incentivos tributarios o beneficios similares, cada una de las Partes Contratantes otorga a la inversión estatal de la otra Parte Contratante las mismas ventajas que su legislación otorgue a la inversión estatal nacional.

Artículo 8. Las rentas que obtuvieren las empresas colombianas y venezolanas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, del sector público estatal o del sector privado sólo estarán sujetas a obligación tributaria en el país de su domicilio, entendiéndose por tal el que señale su instrumento de constitución o en su defecto, el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

*Convenio sobre la exención de la doble tributación de las empresas marítimas y aéreas, suscrito en Bogotá por canje de notas entre los gobiernos de la República Argentina y Colombia.*

Los gobiernos de la República Argentina y Colombia acordaron:

1	Las empresas de navegación marítima o aérea de nacionalidad Argentina que operen en Colombia, pagarán exclusivamente a su propio Gobierno todo impuesto que grave
---	---

	la renta (ingresos o réditos), o que sea complementario o adicional de impuestos que graven la renta, sin perjuicio de las exenciones o rebajas que el mismo Gobierno conceda o haya concedido por legislación especial.
	Recíprocamente, las empresas de navegación marítima o aérea de nacionalidad colombiana que operen en la Argentina, pagarán exclusivamente a su propio Gobierno todo impuesto que grave la renta (ingresos o réditos), o que, sea complementario o adicional de impuestos que graven la renta, sin perjuicio de las exenciones o rebajas que el mismo Gobierno conceda o haya concedido por legislación especial.
2	Este Convenio se aplicará exclusivamente a las rentas (ingresos o réditos) obtenidas por concepto de tránsito marítimo o aéreo.
3	Para los fines de este Convenio, las empresas antes mencionadas tendrán la nacionalidad del Estado donde se encuentre su sede principal.

Este Convenio podrá ser denunciado por cualquiera de las Partes, mediante aviso por escrito dado a la otra Parte con una anterioridad a seis meses, y en tal caso el Convenio dejará de tener vigencia durante los años gravables a partir del primer día de enero inmediatamente siguiente a la expiración de dicho período de seis meses o después de dicho 1° de enero.

*Acuerdo entre Colombia y Brasil por canje de notas constitutivo para la reciproca exención de doble tributación a favor de las empresas marítimas o aéreas de ambos países.*

- Las empresas de navegación marítima o aérea de nacionalidad brasileña que operen en Colombia pagarán exclusivamente a su propio Gobierno todo impuesto directo que

grave la renta, el capital o el patrimonio o que sea complementario o adicional a tales impuestos.

- Recíprocamente, las empresas de navegación marítima o aérea de nacionalidad colombiana que operen en Brasil pagarán exclusivamente a su propio Gobierno todo impuesto directo que grave la renta, el capital o el patrimonio o que sea complementario o adicional a tales impuestos.

- Las exenciones de que trata la presente nota se aplicarán exclusivamente a las rentas, capital y patrimonio provenientes de las actividades propias de las empresas marítimas o aéreas.

- Para los fines de las exenciones previstas en los puntos I y II indicados anteriormente, se entenderán por "empresas de navegación marítima o aérea de nacionalidad brasileña" las personas físicas residentes en el Brasil, sin domicilio en Colombia, que ejerzan el comercio de transporte marítimo o aéreo, así como las sociedades de capital o de personas, constituidas de conformidad con las leyes de la República Federativa del Brasil y que tengan la sede de su dirección y administración central en territorio brasileño, que se ocupen de idéntica actividad mercantil. Se incluye también en esta definición la explotación del transporte marítimo y aéreo efectuado por el Estado brasileño o por sociedades de las cuales éste sea parte.

- Recíprocamente, para los fines de los dos primeros puntos, indicados anteriormente, se entenderá por "empresas de navegación marítima o aérea de nacionalidad colombiana" las personas físicas residentes en Colombia, sin domicilio en el Brasil, que ejerzan el comercio de transporte marítimo o aéreo, así como las sociedades de capital o de personas, constituidas de conformidad con las leyes de la República de Colombia, que tengan la sede de su dirección y administración central en territorio colombiano, que se ocupen de

idéntica actividad mercantil. Se incluye también en esta definición la explotación del transporte marítimo y aéreo efectuada por el Estado colombiano o por sociedades de las cuales éste sea parte.

- Las exenciones previstas en los puntos I y II anteriores se aplicarán a los impuestos que, en la fecha de entrada en vigor de este acuerdo, estén pendientes de liquidación o que no hayan sido recaudados. Para esta finalidad los dos Gobiernos se comprometen, recíprocamente, en dicha fecha, a. suspender el cobro de los impuestos objeto de la presente nota.

- Las exenciones de que trata la presente nota podrán ser denunciadas por cualquiera de las partes, por escrito, por la vía diplomática, con anticipación de seis meses, caso en el cual perderán su validez el primero de enero subsiguiente a la terminación de dicho plazo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Jorge Espitia (2015). Globalización y tributación. *América latina en movimiento*, recuperado de <https://www.alainet.org/es/articulo/170228>

Marta Medina- Bocos Pijoan (2017). *La planificación fiscal agresiva y la cláusula general Antiabuso*, recuperado de <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/10678/1/TFG-%20Medina-Bocos%20Pijoan%2C%20Marta.pdf>

Rafael Eduardo Gonzalo Meza Rojas (2015). *Elusión y normas anti elusivas a la luz de la constitución política de la república*, recuperado de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/130055/Elusi%C3%B3n-y-normas-antielusivas-a-la-luz-de-la-Constituci%C3%B3n-Pol%C3%ADtica-de-la-Rep%C3%ABlica.pdf;sequence=1>

Andrea López García (2017). *El impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales*, recuperado de [http://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/8841/1/BedoyaOmar\\_2016\\_ConceptoEvasionElusion.pdf](http://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/8841/1/BedoyaOmar_2016_ConceptoEvasionElusion.pdf)

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-015/93 (1993). Por la cual se contrarresta la evitación de un hecho imponible fiscalmente.

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>

Redacción el tiempo. (2003). *Los precios de transferencia*, El Tiempo, obtenido el 20 de Febrero de 2003, desde <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-994568>

Agudelo Taborda Jairo. (2018). *Colombia en la OCDE: ¿hacia buenas prácticas?*. El espectador, obtenido el 11 de Octubre de 2018, desde

<https://www.elespectador.com/opinion/colombia-en-la-ocde-hacia-buenas-practicas-columna-817412>

Claudia Marcela Castañeda Orozco, Leydi Jhoana Chiquito Becerra, Lady Jhoana Gil Ruiz (2018). *Efectos de los convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional C.D.I en Colombia análisis del año 2014 al 201*, recuperado de

<https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/18498/EFFECTOS%20DE%20LOS%20CONVENIOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

César Garcia Novoa. *Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español*, recuperado de

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5110806.pdf>

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-690/96 (1996). Por la cual se conocen las omisiones legislativas relativas. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-690-96.htm>

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-577/09 (2009). Por la cual se considera como un beneficio tributario determinada disposición.

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-577-09.htm>

Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-460 (2010). Por la cual se evalúa el cumplimiento de las reglas en el proceso de formación de la ley aprobatoria del tratado internacional entre Colombia y la federación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-460-10.htm>

Colombia, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Convenios tributarios internacionales.

<https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx>

Estatuto tributario Nacional. *Estatuto*, recuperado de <https://estatuto.co/>