

LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL DECRETO 4145 DE 2010

**DANIEL EDUARDO CARDOSO ORTIZ
ELIANA MORALES CASTRO**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

Bogotá D.C.

MAYO DE 2011

LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL DECRETO 4145 DE 2010

**DANIEL EDUARDO CARDOSO ORTIZ
ELIANA MORALES CASTRO**

Presentado para optar al título de especialistas en derecho tributario

**DIRECTORA
NACIRA LAMPREA OKAMEL**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

Bogotá D.C. mayo de 2011

INDICE

- I. Introducción
- II. Decreto 4145 de 2010 “Por el cual se reglamenta el numeral 5 del literal a) y el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario.
 - 2.1 Poder tributario del ejecutivo – principio de legalidad
 - 2.2 Entrada en vigencia del Decreto 4145 de 2010
 - 2.3 Contrato de Estabilidad Jurídica
 - 2.4 Tratados internacionales para evitar la doble tributación.
 - a) España
 - b) Chile
 - c) Comunidad Andina de Naciones CAN
 - d) Convenios internacionales para eliminar la doble tributación de las empresas de navegación aérea y marítima.
 - e) Limitación del 15% para la deducibilidad del gasto en la depuración del impuesto sobre la renta.
 - 2.5 Ley 1430 de 2010
- III. Conclusiones
- IV. Bibliografía

I. INTRODUCCION

"En pueblos corrompidos, demasiadas leyes" (Tácito).

*"Este historiador y orador latino, llamado Publio o Cayo Cornelio Tácito, nacido por los años 54 ó 57 antes de Cristo, mostró en medio del Corte corrompida de los Césares, gran austeridad de costumbres y brillantez de ingenio, y, duele decirlo, tal sentencia parece concebida para este grande pero atormentado país."*¹ No encontramos una mejor frase para iniciar esta introducción que la señalada por los doctores Alfonso Ángel de la Torre y Alberto Múnera Cabas en la presentación de su libro Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano.

Con gran sorpresa y críticas de todos los tipos recibimos el Decreto 4145 de 2010 proferido el pasado 5 de noviembre por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante el cual se derogó el Decreto 2105 de 1996 en el cual se señalaban las actividades que se consideraban de interés para el desarrollo económico y social del país.

Lo anterior conlleva, a que se deba practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta sobre los pagos o abonos en cuenta que se realicen por interés de crédito obtenidos en el exterior y por los cánones de los contratos de leasing internacional.

Varios interrogantes surgen con la expedición de este decreto y los efectos que tiene el mismo. En este trabajo pretendemos mostrar estas consecuencias y algunos aspectos especiales como lo es el poder tributario del gobierno, la aplicación inmediata de la retención en la fuente teniendo en cuenta que modifica un aspecto de un impuesto de periodo como lo es el de renta, la estabilización de esta norma a través de los contratos de estabilidad jurídica celebrados entre los particulares y la Nación y su tratamiento con los tratados para evitar la doble imposición que ha celebrado nuestro país.

¹ ANGEL DE LA TORRE, Alfonso y MUNERA CABAS Alberto, *Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano*, Instituto Colombino de Derecho Tributario. 2005. Pág. 1

Antes de dar inicio, queremos recordar que el artículo 95 de la Constitución Política de Colombia establece:

“La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

10. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

Lo anterior no se hace con un fin distinto que el de hacer un llamado a todas aquellas personas que constantemente están criticando cuando se impone un nuevo tributo o se cambia la normatividad de una forma que resulta más gravosa para los contribuyentes, como lo es en este caso específico, la entrada en vigor del Decreto 4145 de 2010.

Situación similar ocurrió con la entrada en vigor de la ley 1370 de 2009, mediante la cual se creó o renovó el impuesto al patrimonio, con el cual el gobierno espera conseguir recursos fiscales para mantener un nivel aceptable de inversión pública y garantizar la continuidad de programas económicos y sociales. Es claro que en la actualidad muchos contribuyentes objeto de este gravamen se encuentran realizando planeaciones fiscales para disminuir su impuesto sin pensar que si el gobierno no recauda lo presupuestado con este impuesto, posiblemente en el año 2015 nuevamente tendremos un nuevo impuesto al patrimonio.

Si bien con la Ley 1430 de 2010, específicamente con lo señalado en el artículo 47, el cual adicionó el inciso tercero al artículo 408 del Estatuto Tributario, prácticamente el Decreto 4145 de 2010 pierde toda importancia, queremos resaltar que teniendo en cuenta que este trabajo es netamente académico, dicho decreto presenta retos tributarios muy interesantes de analizar y que posiblemente puedan llegar a ser usados en futuras situaciones.

II. Decreto 4145 de 2010 “Por el cual se reglamenta el numeral 5º del literal a) y el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario”

Como se mencionó en la introducción, el pasado 5 de noviembre, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público profirió el Decreto 4145 de 2010 mediante el cual derogó el Decreto 2105 de 1996, en el cual se señalaban las actividades que se consideraban de interés para el desarrollo económico y social del país. La consecuencia de dicha derogación consiste en que los pagos y abonos en cuenta por créditos poseídos en el país y por contratos de leasing se consideran ingresos de fuente nacional y por consiguiente con la obligación para el deudor de practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33%.

Teniendo en cuenta que el decreto en mención modifica únicamente los pagos o abonos en cuenta por créditos poseídos en el país y por los cánones e intereses de los contratos de leasing, únicamente analizaremos los efectos de los mismos.

El artículo 24 del Estatuto Tributario señala que son ingresos de fuente nacional:

“Se consideran ingresos de fuente nacional provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

(...)

3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.

4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con el anterior artículo, constituyen ingresos de fuente nacional entre otros: los provenientes de la prestación de servicios dentro del territorio nacional, las rentas por bienes muebles explotados en el país y los intereses producidos por créditos poseídos en el mismo.

En el caso de los intereses por créditos obtenidos en el exterior, es claro que el fruto que recibe el acreedor, que son los intereses, es un ingreso de fuente nacional, teniendo en cuenta que el servicio de financiación se presta en el domicilio del deudor, ya que es éste el que se beneficia del crédito. Lo anterior tiene respaldo en el artículo 265 del Estatuto Tributario, en el cual se establece:

“Se entienden poseídos en el país:

(...)

4. Los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trata de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios.” (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, los intereses producidos por créditos obtenidos en el exterior son ingresos de fuente nacional, siempre y cuando el deudor se encuentre en Colombia.

Ahora bien, frente al contrato de leasing, el cual es atípico en la legislación colombiana, toda vez que el mismo no se encuentra regulado en ésta, es necesario entender la naturaleza de este tipo contractual para poder establecer si los ingresos que se reciben son de fuente nacional o no.

En el Decreto 913 de 1993, se define de cierta forma el contrato de leasing como un arrendamiento financiero en virtud del cual se entregan a título de arrendamiento unos bienes adquiridos para el efecto, financiado su uso y goce a cambio del pago de cánones que se recibirán durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra.

En virtud de la anterior definición, se desprende que en el contrato de leasing es un arrendamiento con opción de compra. Según lo señalado en el artículo 24 del Estatuto Tributario (citado anteriormente), son ingresos de fuente nacional, las provenientes de la explotación de bienes muebles que se exploten en el país.

Bajo este entendido, los ingresos recibidos por un contrato de leasing, son ingresos de fuente nacional, por encontrarse el bien objeto del contrato dentro del territorio colombiano.

Con lo que se ha expuesto, se puede concluir que tanto los intereses por créditos obtenidos en el exterior como los cánones de arrendamiento por contratos de leasing, son ingresos de fuente nacional y por consiguiente con la obligación para el que paga de practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por expresa disposición del artículo 406 del Estatuto Tributario en el que se señala:

“Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

- 1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.*
- 2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.*
- 3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia.”*
(Subrayado fuera de texto)

Es importante mencionar que según el artículo 12 del Estatuto Tributario, las sociedades extranjeras con gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Si bien la conclusión que se ha llegado hasta el momento es que son ingresos de fuente nacional por corresponder a créditos poseídos en el país y en el caso del leasing por ser bienes que son explotados en el territorio colombiano, por expresa disposición del legislador tributario y por razones de tipo económico, algunos ingresos de este tipo que aun siendo no se consideran ingresos de fuente nacional.

Al respecto, el artículo 25 del Estatuto Tributario manifiesta que no generan renta de fuente dentro del país:

“No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

(...)

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

(...)

c. Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, para financiar inversiones en maquinaria y equipo vinculados a procesos de exportación o a actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con la política adoptada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes.”

De acuerdo con el anterior artículo, no se consideran ingresos de fuente nacional los intereses por créditos obtenidos en el exterior ni las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing siempre y cuando la actividad del deudor, se considere de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con la política adoptada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social “Conpes”.

El Conpes, es la máxima autoridad nacional de planeación y se desempeña como organismo asesor del gobierno en todos los aspectos relacionados con el desarrollo económico y social del país, coordinando y orientando a los organismos encargados de la dirección económica y social, a través del estudio y aprobación de documentos sobre el desarrollo de políticas generales.

Esta autoridad, actúa bajo la dirección del Presidente de la Republica y lo componen los ministros, el director del Departamento Nacional de Planeación, los gerentes del Banco de la

República y de la Federación Nacional de Cafeteros, así como el Director de Asuntos para las comunidades Negras del Ministerio del Interior y el Director para la Equidad de la Mujer.

Para los efectos señalados en el artículo 25 del Estatuto Tributario, y atendido las políticas señaladas en el documento 2825 de 1996 del Conpes, el Gobierno profirió el Decreto 2105 de 1996 (por el cual se precisan las actividades de interés para el desarrollo económico y social para efecto de la aplicación del numeral 5º del literal a) y del literal c) del artículo 25 del estatuto tributario). En su artículo 1 se señalaba:

“Para efectos del numeral 5º del literal a) y del literal c) del artículo 25 del estatuto tributario, considérase como actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, todas las actividades pertenecientes a los sectores primario, manufacturero y de prestación de servicios, siendo entendido que dentro del sector de servicios quedan incluidas actividades tales como las de transporte, ingeniería, hotelería, turismo y salud y las actividades de comercio y construcción de vivienda.”

Según con el anterior artículo, las actividades que se consideraban de intereses para el desarrollo económico y social del país, eran: las pertenecientes al sector primario, manufacturero y de prestación de servicios, siendo entendido que dentro del sector de servicios quedan incluidas actividades tales como las de transporte, ingeniería, hotelería, turismo y salud y las actividades de comercio y construcción de vivienda.

En el documento Conpes 2825 de 1996 se establece como motivación para la calificación estas actividades como de intereses para el desarrollo económico y social del país, lo siguiente:

“Para superar las restricciones de una política de competitividad el plan nacional de desarrollo, consagra entre sus prioridades, aumentar y modernizar la infraestructura, para lo cual requiere contar con el concurso del sector privado tanto en la realización de nuevas inversiones como en la provisión de servicios, en un marco de competencia que proteja a los usuarios.

La participación del sector privado, requiere del establecimiento de garantías tanto para el desarrollo como para los particulares participantes. Así el Plan Nacional de Desarrollo señala la necesidad de consolidar y desarrollar regulaciones apropiadas y

mecanismos de participación en los cual el sector privado asuma efectivamente los riesgos que implica toda actividad de inversión, que conlleva la obligación de Estado de garantizar determinadas condiciones al inversionista, a efectos de hacer efectiva la inversión.”

De esta forma, los intereses pagados por créditos obtenidos en el exterior y los cánones pagados en virtud del contrato de leasing, no se consideraban ingresos de fuente nacional y por consiguiente no se debía practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, siempre y cuando la actividad del deudor era de interés para el desarrollo económico y social del país y en el caso del leasing adicionalmente por actividades vinculadas al proceso de exportación

Si bien en su momento, se pensó que toda actividad de servicios era considerada de intereses para el desarrollo económico y social del país por incluirse dentro de actividad de comercio, la DIAN en el Concepto No. 15498 del 24 de diciembre de 2008 se manifestó en relación con lo señalado en el artículo 1 del Decreto 2105 de 1996, específicamente en lo que se debía entender por actividades de comercio y construcción de vivienda, toda vez que a juicio del consultante todas las actividades comerciales incluidas en el sector de prestación de servicios son de interés para el desarrollo económico y social del país, sin hacer mención a ningún tipo de actividad específica, por lo que restringir las actividades que se consideran de interés nacional en la forma planteada en los citados pronunciamientos, generan inseguridad jurídica y afecta en forma negativa el desarrollo de los proyectos de inversión.

Al respecto en el concepto en mención se estableció:

“En este contexto y con fundamento en lo anterior, el Concepto No. 31632 de 2007 al precisar para efectos tributarios, el alcance de la expresión “actividad de comercio” señaló:

“...en el contexto del contenido de dicho CONPES no se refiere a la noción de “acto de comercio” de los artículo 20 y subsiguientes del Código de Comercio sino a las actividades relacionadas con el comercio y construcción de vivienda que son aquellas que tienen relación con la modernización de infraestructura.”

Y es que ello debe ser así toda vez que la finalidad del tratamiento preferencial establecido en el Estatuto Tributario no puede ser otra que estimular aquellas actividades que se dirijan de preferencia al bienestar nacional y coadyuven al desarrollo económico y social.

No debe olvidarse que los beneficios tributarios en cualquiera de sus modalidades, son una alteración del régimen tributario ordinario, basan su justificación en razón a la específica finalidad que persiguen cual es fomentar o impulsar una actividad o sector económico en su momento determinado. Por ello, pretender que sean establecidos de manera general para todas las actividades de servicio, en opinión de este Despacho desborda la finalidad de la disposición legal y la naturaleza del mismo, en contravía con los principio de equidad e igualdad que orientan el Sistema Tributario Colombiano.”

En este mismo sentido, el Consejo de Estado, sección cuarta, Consejera Ponente María Inés Ortiz Barbosa, en la sentencia del 12 de diciembre de 2007, radicado No. 15856, estableció que no toda actividad de comercio, se puede entender como una actividad de intereses para el desarrollo económico y social del país. Al respecto, se manifestó:

De acuerdo con el Certificado de Existencia y Representación Legal de la Cámara de Comercio (fl.1253 c.a.), la sociedad Asandino Ltda. en Liquidación tiene como objeto social actividades relacionadas con: -La inversión de fondos disponibles en acciones, cuotas o partes de interés en sociedades de objeto comercial o de cualquier otra índole; – Realización de todo tipo de negocio relacionado con la compra y venta o negociación a cualquier título de papeles, títulos, valores, bonos, documentos de deuda o participación, etc; – Intervenir en la compraventa de empresas, unidades económicas o activos, entre otras muchas actividades, además de que la accionante ha sido enfática en afirmar que su actividad se ciñe a la “compra, manejo y administración de cartera adquirida.”

Es por ello, que en el denuncia rentístico del año gravable de 1999 (fl.234 c.a. #1), declaró ingresos por concepto de intereses y rendimientos financieros en la suma de \$12.697.119.000 (renglón 23, IC), que según investigación de la DIAN en los

registros contables del libro auxiliar, figuran en la cuenta 4150 del Plan Único de Cuentas, generados por actividades financieras referentes a participaciones, intereses y comisiones (fls. 157 a 159 c.a.31).

Visto lo anterior, se colige que lo ejecutado por la demandante, no corresponde al sector primario, manufacturero o de prestación de servicios como tal, dado que en este último ítem se incluyen labores relacionadas con el transporte, ingeniería, turismo, salud, comercio y construcción de vivienda.

En efecto, la compra y administración de cartera de la cual obtiene rendimientos, la enmarca como “rentista de capital” bajo el entendido de que sus rentas básicamente provienen de intereses, comisiones y participaciones, sin que la Sala advierta la prestación de servicios dirigidos preferentemente al bienestar nacional.

De tal manera que la finalidad legislativa en las normas transcritas, al aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior, es estimular fiscalmente aquellas actividades encaminadas al desarrollo económico y social del país, aspecto que brilla por su ausencia en la actividad lucrativa particular realizada por la accionante, al obtener réditos por la adquisición de créditos o cartera. En consecuencia, no prospera el cargo.” (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, es claro que no toda actividad comercial fue considerada de intereses para el desarrollo económico y social del país, sino que solamente las que se encontraban expresamente señaladas en el artículo 1 del Decreto 2105 de 1996.

El pasado 5 de noviembre, el Conpes expidió el documento 3687 en el cual se señala:

“La estrategia de política contenida en el Documento Conpes 2888 de 1996 y en el Decreto 2105 de 1996, se adelantó en medio de una coyuntura caracterizada por las limitaciones del sector financiero nacional para atender las demandas de crédito requeridas por la economía. En ese sentido, se hizo necesario incentivar el endeudamiento con el exterior de las empresas de los sectores considerados estratégicos para el desarrollo económico del país.

La actualización presentada en este Documento se diseña con el objeto de contribuir a reducir las presiones sostenidas sobre la apreciación del tipo de cambio, generadas por la situación de elevada liquidez internacional y, agudizadas por la elevada propensión al endeudamiento externo de las empresas colombianas. De esta manera, se aspira a mitigar el riesgo de pérdida de competitividad del sector productivo asociado a la revaluación.

La evolución del ahorro financiero y macroeconómico, así como el comportamiento de los flujos de capital, y en general del buen comportamiento de los indicadores de la economía nacional, constituyen argumentos adicionales para restringir el mecanismo de promoción contenido en el Numeral 5º del literal a), y el literal c) del Artículo 25 del Estatuto Tributario, el cual privilegia el endeudamiento externo frente al endeudamiento en Colombia, con el consecuente efecto de apreciación sobre el tipo de cambio.

(...)

Dado que hoy no existen las restricciones de liquidez interna y externa que existían a mediados de la década de los 90, ni tampoco el endeudamiento externo es la principal fuente de financiamiento del balance del sector privado (Gráfica 4), no se justifica mantener el beneficio establecido en el Numeral 5 del Literal a), y en el literal c) del Artículo 25 del Estatuto Tributario.

(...)

El Departamento Nacional de Planeación - DNP y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público MHCP, recomiendan al Conpes

- 1. No considerar ninguna actividad como de intereses para el desarrollo económico y social del país, para efectos exclusivos de la aplicación del beneficio consagrado en el Numeral 5º del Literal a), y en el Literal c) del Artículo 25 del Estatuto Tributario.*

2. *Solicitar al Gobierno Nacional proceder a la derogatoria del Decreto 2105 de 1996.*”

En virtud del anterior documento, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público profirió un proyecto de Decreto en el cual se derogaba el Decreto 2105 de 1996 y se establecía en el artículo 1:

“Los pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses sobre créditos contratados a partir de la entrada en vigencia del presente decreto, que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas, establecidas en el país y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias establecidas en el país, así como los pagos o abonos en cuenta por concepto de arrendamiento, originados en contratos de leasing que se celebren a partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, a que se refieren el numeral 5º del Literal a) y Literal c) del Artículo 25 del Estatuto Tributario, están sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a la tarifa del treinta y tres por ciento (33%).” (Subrayado fuera de texto)

Nótese como en el anterior proyecto, se planteaba la posibilidad de considerar como ingresos de fuente nacional, solamente a los contratos de mutuo y leasing celebrados a partir de la vigencia del decreto. Esto significaba, que exclusivamente a estos se les iba a practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, ya que los celebrados con anterioridad a la entrada en vigencia se seguían considerando que no generaban renta de fuente dentro del país.

El mismo 5 de noviembre de 2010 (fecha en la cual se expidió el documento Conpes No. 3687), el Ministerio de Hacienda y Crédito Público profirió el Decreto 4145 de 2010 mediante el cual se deroga el Decreto 2105 de 1996 y se establece lo siguiente en el artículo 1:

“Los pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses sobre créditos contratados y desembolsados a partir de la entrada en vigencia del presente decreto o de cualquier nuevo desembolso de créditos previamente contratados, que obtengan en el

exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas, establecidas en el país, así como los pagos o abonos en cuenta por concepto de arrendamiento, originados en contratos de leasing, que se celebren y en los que se efectúe el pago al proveedor de cualquier nuevo pago de contratos previamente celebrados, a partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, a que se refieren el numeral 5º del Literal a) y Literal c) del Artículo 25 del Estatuto Tributario, están sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a la tarifa prevista en el artículo 408 del Estatuto Tributario o a las normas que lo modifiquen o adicionen.”

(Subrayado fuera de texto)

Tal y como quedo redactado en al anterior artículo, del mismo se desprende que en el caso de los créditos para que sean considerados los intereses como ingreso de fuente nacional, se requiere que sean desembolsados a partir del 5 de noviembre de 2010, si fueron desembolsados con anterioridad a dicha fecha, “supuestamente” deberían considerarse que no generan renta de fuente nacional. En los cánones del leasing, son considerados ingresos de fuente nacional, independientemente de que hayan sido celebrados con anterioridad a la entrada en vigencia del decreto.

En nuestra opinión independientemente de que el crédito haya sido desembolsado con anterioridad o posterioridad a la entrada en vigencia del decreto, los intereses que se originan se consideran ingresos de fuente nacional y por consiguiente con la obligación para el deudor de practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33%.

Esto obedece al que haberse derogado en su totalidad el Decreto 2105 de 1996, en el cual se señalaban las actividades de intereses para el desarrollo económico y social del país, el numeral 5 del literal a) del artículo del Estatuto Tributario no tiene ninguna aplicación, porque a la fecha no hay ninguna actividad que se considere de intereses para el desarrollo económico y social del país.

Situación similar ocurre con el artículo 260-6 del Estatuto Tributario en el cual se establecen una serie de reglas del régimen de precios de transferencia respecto las operaciones

celebradas con residentes o domiciliados en paraísos fiscales. El artículo en mención establece:

“Los paraísos fiscales serán determinados por el Gobierno Nacional mediante reglamento...”

Al día de hoy, el Gobierno Nacional no ha proferido el reglamento mediante el cual determine los paraísos fiscales, lo que ha imposibilitado la aplicación del artículo 260-6 del Estatuto Tributario.

Al respecto, la DIAN en el Concepto No. 91056 de 2007 manifestó:

“Cabe precisar, al respecto, que en virtud del inciso primero del mismo artículo, la calificación de los paraísos fiscales quedo deferida a la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional, quien no la ha ejercido.”

Lo mismo ocurre en el caso de los créditos desembolsados con anterioridad a la vigencia del Decreto 4145 de 2010, teniendo en cuenta que al ya no existir ninguna actividad de intereses para el desarrollo económico y social del país, los intereses se consideran ingresos de fuente nacional, en virtud del artículo 24 del Estatuto Tributario.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses por créditos obtenidos en el exterior, diferentes de los señalados en los numerales 1º, 2º, 3º y 4 de literal a) del artículo 25 y cánones originado en contratos de leasing, se consideran ingresos de fuente nacional, con la obligación para que el pagador de practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa establecida en el artículo 408 del Estatuto Tributario en el que se establece:

“En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “know how”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la

propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y tres por ciento (33%).” (Subrayado fuera de texto)

En caso de que no se practique la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33%, el gasto no será deducible en la depuración del impuesto sobre la renta, según lo dispuesto en el artículo 121 del Estatuto Tributario:

“Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con renta 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.”

Por último es importante señalar, que al igual que antes de la entrada en vigencia de Decreto 4145 de 2010, la deducción del gasto en la depuración del impuesto sobre la renta no estará limitada al 15% de la renta líquida del contribuyente. Al respecto, el artículo 122 del Estatuto Tributario establece:

“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:

a) Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente

(...)

b) Los contemplados en el artículo 25...”

En este orden de ideas, el gasto por intereses o cánones de arrendamiento no se encontrará sujeto a la limitación contenida en el artículo 122 del Estatuto Tributario y podrá ser deducido en su totalidad en la depuración del impuesto sobre la renta, siempre y cuando se haya practicado la correspondiente retención en la fuente.

Ya habiendo visto los principales efectos tributarios del Decreto 4145 de 2010, consideramos importante analizar el poder tributario del gobierno al expedir el mismo.

2.1 Poder tributario del ejecutivo – principio de legalidad

Una garantía fundamental en materia tributaria es la incorporación del principio de legalidad, el cual se define como aquel que estipula la importancia de la Ley como fuente de los tributos, pues será la Ley la única que imponga las obligaciones tributarias a cargo de los asociados, como manifestación de voluntad, legítimamente constituida de un Estado.² Esta garantía exige que la ley contenga dentro de sí el hecho generador y los demás compuestos y elementos del tributo que dan origen y/o nacimiento a la obligación tributaria³.

El origen de este principio se remonta a Inglaterra, especialmente al período de Juan Sin Tierra, en el que se caracteriza por la gravosidad de los tributos y las injusticias cometidas para recaudarlos. Esto llevó a que los barones se rebelaran y pelearan por sus derechos y que triunfaran, al pronunciarse la Carta Magna, donde se plasmó el principio de legalidad en virtud del cual el rey se encontraba obligado a solicitar la autorización para la recaudación de los impuestos de ese tiempo.

La importancia de este principio se ve reflejada en las decisiones que se tomaron en ese entonces, entre las cuales se puede destacar el tratamiento de enemigo público que se le daría a la persona que sugiriera la recaudación de un impuesto sin el consentimiento del Parlamento. Siguiendo la misma línea, la persona que llegase a pagar un impuesto arbitrario sería considerado como traidor y como enemigo público.

De lo anterior, se puede destacar la importancia que se dio al principio que posteriormente con la revolución francesa, ostentó el rango de constitucional, el cual surgió como reacción por las cantidades de tributos existentes en la época. De la misma manera ocurrió en Norteamérica, siguiendo la tradición de Locke en virtud del cual se estableció: *“sin lugar a dudas los impuestos son necesarios, pero no pueden ser impuestos sin el consentimiento de la mayor parte de los sectores de la sociedad, o por aquellos que los representan o que fueron elegidos por estos”*⁴.

² FIGUEROA LEWIN, Alfredo. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992 – 2001. Editorial Nomos S.A. Bogotá, 2002. Pág. 20

³ SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993. Pág. 74 – 80.

⁴ *Ibidem*, pág. 16.

Como se observa el pilar del principio de legalidad radica en que los impuestos al ser una obligación de la sociedad, específicamente de los particulares, deben provenir de los órganos que los representan directamente, esto es el Parlamento o el Congreso.

En el caso particular colombiano este principio constitucional se encuentra plasmado en el artículo 150 numeral 12 y en el artículo 338, en virtud del cual se establece:

“Artículo 150 num 12: Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”⁵.

Por otra parte, el artículo 338 establece:

“Artículo 338: En tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

“La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en lo beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, ordenanzas o los acuerdos”.

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en la que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

⁵ Es claro como en este artículo existe un error por parte del constituyente al usar la expresión contribuciones ya que esta es una especie. La palabra correcta hubiera sido tributos, palabra genérica en la cual se encuentran incluidas los impuestos, las contribuciones y las tasas.

De lo anterior podemos concluir lo siguiente:

1. El titular del poder impositivo es el Congreso; como excepción a esto encontramos los estados de excepción (estado de guerra exterior, estado de conmoción interior, estado de emergencia) en virtud de los cuales, el gobierno adquiere facultades legislativas. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales tienen un poder tributario restringido tal y como lo establecen los artículos 300 y 313, esto es, los tributos están supeditados a la existencia de una ley que los establezca.
2. La ley, ordenanza o acuerdo deben fijar los elementos del tributo, esto es: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y la tarifa. Lo anterior ha sido sujeto de varias interpretaciones teniendo en cuenta la limitación del Poder Tributario de los entes territoriales.

La Corte Constitucional en varias sentencias se ha manifestado acerca del tema. En la sentencia C-537 de 1995⁶, la demanda se funda principalmente en la violación al principio de legalidad porque para los organismos colegiados de las entidades territoriales, su potestad no es absoluta.

3. Es importante citar la sentencia C-987 de 1999, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero en virtud de la cual se sintetiza el principio de legalidad de la siguiente manera:

“Respecto del principio de legalidad tributaria, ha de señalarse que su alcance deriva en tres aspectos esenciales. De un lado, el principio de representación popular, el cual tiene como soporte la representación de las personas elegidas para ejecutar sus planes económicos que están en cabeza del Congreso de la República, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales. De otro lado, el principio de la predeterminación de los tributos, que supone unos elementos esenciales para que el tributo sea válido (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa) y por último, la autonomía de las entidades que imponen una contribución, la cual esta en

⁶ Sentencia en la cual se resolvió la demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 12 de la ley 69 de 1946, artículo 3 de la ley 33 de 1968 y contra los artículos 222 y 228 del decreto 1333 de 1986.

cabeza en el Congreso de la República, que es el ente que fija los parámetros para el ejercicio del tributo, sin que implique que las entidades territoriales estén facultadas para ello porque no tienen soberanía fiscal, su actividad deriva de una Ley”.

Si bien el titular del poder impositivo es del órgano legislativo, la Constitución Política señala que el gobierno es el encargado de la potestad reglamentaria de la ley a través de decretos, resoluciones y órdenes. Al respecto, el artículo 189 de la Constitución Política establece:

“Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

(...)

11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de la las leyes.”

Al respecto, la sala plena del Consejo de Estado en la sentencia del 8 de febrero de 2000, radicado No. 761, se manifestó en relación con el poder tributario del ejecutivo así:

“Los límites del poder reglamentario de la ley los señala la necesidad de cumplir debidamente el estatuto desarrollado. Si los ordenamientos expedidos por el Congreso suministran todos los elementos indispensables para su ejecución, el órgano administrativo nada tendrá que agregar y, por consiguiente, no habrá oportunidad al ejercicio de la función reglamentaria. Pero si en ella faltan pormenores necesarios para su correcta aplicación, opera inmediatamente la potestad para efectos de proveer a la regulación de esos detalles.

(...)

La potestad de reglamentar la ley no puede confundirse con la facultad de expedir actos administrativos de carácter general.

La potestad reglamentaria se ejerce con la expedición de decretos, resoluciones y órdenes necesarios para que la ley pueda ser debidamente cumplida; en ejercicio de la facultad de dictar actos de carácter general las autoridades cumplen la ley.

(...)

Podía, pues, el Presidente de la República, en principio, reglamentar los artículos 226 a 236 de la ley 223 de 1.995 en materia de impuesto de registro.

(...)

Es pues, una regla general de competencia que la Constitución otorga al Presidente de la República, como símbolo de unidad nacional, jefe de Estado y suprema autoridad administrativa, la de ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. No existe ninguna disposición constitucional que expresamente prohíba al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria respecto de leyes, como la 223 de 1995, que reguló el impuesto de registro, y por el sólo hecho de que se trate de un impuesto departamental, tal circunstancia no lo inhibe para que, como símbolo de unidad de la nación, dentro del contexto a que se ha venido haciendo referencia, cumpla con tal función.

El poder reglamentario lo otorga directamente la Constitución al Presidente de la República como suprema autoridad administrativa, con la finalidad de que expida normas de carácter general para la correcta ejecución de la ley. Por ser una atribución propia que le confiere la Carta Política, no requiere de una norma legal que expresamente la conceda y se caracteriza además por ser atribución inalienable, intransferible e inagotable, no tiene un plazo para su ejercicio y es irrenunciable, aunque no es un poder absoluto pues se halla limitado por la Constitución y la ley, ya que al ejercerla el Presidente de la República no puede alterar o modificar la ley que reglamenta.” (Subrayado fuera de texto)

De la misma forma, esta misma institución, en la sentencia del 25 de septiembre de 2006, radicado numero 15045 y 15278, Consejera Ponente Ligia López Díaz, estableció:

“El ejercicio del poder reglamentario obliga al Gobierno a desarrollar no sólo el texto de la Ley, sino también su contenido implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera sus objetivos.”

En este orden de ideas, es claro que por expresa disposición de la Constitución Política el poder ejecutivo, se encuentra facultado para ejercer la potestad reglamentaria respecto de las leyes, porque de no ser así, en algunos casos no sería posible su aplicación.

Respecto la expedición del Decreto 4145 de 2010, la propia ley le otorgo la facultad al ejecutivo de su reglamentación, estableciendo que sería el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes el encargado de definir las actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país.

En este orden de ideas, se puede concluir que el poder ejecutivo no desbordo su capacidad tributaria mediante la expedición del Decreto 4145 de 2010, sino que por el contrario actuó con base al mandato otorgado en la Constitución Política. Ahora, se hace necesario establecer la entrada en vigencia del decreto en mención, teniendo en cuenta que reglamente un impuesto de período, como lo es la renta.

2.2 Entrada en vigencia del Decreto 4145 de 2010

El artículo 338 de la Constitución Política establece:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.” (Subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta que el Decreto 4145 de 2010 modifica un aspecto del impuesto sobre la renta, toda vez que se establece la obligación de practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por cada pago o abono en cuenta que se haga a partir del 5 de noviembre de 2010, en relación con los intereses originados en los obtenidos en el exterior y por los cánones de leasing, se deberá analizar si dicha modificación por ser del impuesto de renta (gravamen de período), deberá comenzar a regir a partir del siguiente período fiscal, es decir año gravable 2011 o desde su promulgación (5 de noviembre de 2010).

En relación con la periodicidad del impuesto sobre la renta, el catedrático Jesús Orlando Corredor Alejo, en su libro el impuesto sobre la renta en Colombia, establece:

*“Es un impuesto del orden nacional, directo, de naturaleza personal y de período. Es Impuesto porque se establece en cabeza de los contribuyentes sin comprometer ninguna contraprestación directa a favor del sujeto que paga. Es del orden nacional porque tiene cobertura en todo el país y se aplica bajo las mismas reglas de juego para todos los sujetos. Es directo porque grava los rendimientos o las rentas. Es personal porque atiende de la situación propia de las personas, como pagadoras del impuesto; porque acumula la totalidad de sus rentas, sin consideración de su origen, para aplicarles a ella una sola tarifa. Es de período porque para la completa realización del hecho generador y, por ende, para su cuantificación se requiere establecer la utilidad (renta) generada por el desarrollo de actividades durante un año (enero a diciembre).”*⁷ (Subrayado fuera de texto)

Es importante mencionar que si bien el impuesto sobre la renta es un impuesto de período, y que con la derogatoria del Decreto 2105 de 1996, se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a unos pagos o abonos en cuenta que anteriormente no eran considerados como ingresos de fuente nacional, consideramos que dicha retención se debe practicar desde la entrada en vigencia del Decreto 4145 de 2001, teniendo en cuenta que no se modifica ningún aspecto sustancial del gravamen: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable o tarifa.

Si bien se deberá practicar retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a la tarifa del 33% por cada pago o abono en cuenta, está no es superior a la tarifa del impuesto. El artículo 240 del Estatuto Tributario establece:

“La tarifa única sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades y de los demás entes asimilados a unos y otras, de conformidad con las normas pertinentes, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza, es del treinta y tres por ciento (33%).” (Subrayado fuera de texto)

⁷ CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando, *El impuesto de renta en Colombia*; Centro Interamericano Jurídico - Financiero. 2007. Pág. 39.

De acuerdo con lo anterior, es claro que la tarifa del impuesto sobre la renta no se está modificando, el cambio se presenta en la retención en la fuente, toda vez que se consideran como ingresos de fuente nacional unos que anteriormente no lo eran.

Respecto la retención en la fuente, el artículo 367 del Estatuto Tributario señala:

“La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.”

Nótese como la retención en la fuente es simplemente un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto más no un gravamen en sí. Sin embargo, esto no ocurre para el extranjero, toda vez que la retención en la fuente se convierte en su impuesto definitivo.

En este orden de ideas, consideramos que la obligación de practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33% sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de créditos obtenidos en el exterior y por contratos de leasing internacional, surge desde la entrada en vigencia del Decreto 4145 de 2010 (noviembre 5) y no desde el siguiente periodo fiscal (año 2011).

Lo anterior, sin perjuicio de aquellos contribuyentes que hayan celebrado contratos de estabilidad jurídica con la Nación y que hayan estabilizado el Decreto 2105 de 1996.

Si bien recientemente se le preguntó a la Administración de Impuestos a partir de qué fecha tiene aplicación el Decreto 4145 de 2010, en virtud de lo señalado en el artículo 338 de la Constitución Política, la DIAN mediante el Concepto No. 5463 de 2011, no resolvió el interrogante y se limitó a contestar lo siguientes:

“De esta manera, si bien es cierto han desaparecido del ordenamiento jurídico en el numeral 5º del literal a) y el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, en virtud de la derogatoria efectuada por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010, atendiendo la salvedad del párrafo transitorio del artículo 65 de la citada Ley, los contratos de endeudamiento externo a que hacían referencia las normas derogadas, celebrados antes del 31 de diciembre de 2010 no están sometidos a retención.

Por el contrario, los intereses o cánones originados en créditos obtenidos en el exterior o contratos de leasing celebrados desde la fecha antes mencionada con

empresas extranjeras sin domicilio en Colombia se encuentran sometidos a retención en los términos del artículo 47 de la Ley en mención, que adiciono el artículo 408 del Estatuto Tributario.”

Conforme lo anterior, si bien la DIAN concluye que la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por los intereses de crédito obtenidos en el exterior o por los cánones de leasing, solamente se debe practicar para aquellos contratos celebrados a partir del año gravable 2011, lo hace en virtud de lo señalado en el artículo 47 de la Ley 1430 de 2010 y no por la regla del artículo 338 de la Constitución Política.

2.3 Contratos de estabilidad jurídica

Mediante la Ley 963 de 2005, se instauró una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia. El artículo 1 de la mencionada ley establece:

“Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con el anterior artículo y con el cumplimiento de unos de unos requisitos señalados en la ley, las personas naturales o jurídicas pueden celebrar contratos de estabilidad jurídica con el objetivo de que en el evento en que se modifique de forma adversa alguna de las normas estabilizadas y que hayan sido identificadas en los contratos como

determinantes para la inversiones, la persona que celebró el contrato tiene derecho a que se le continúe aplicando la norma que fue modificada por el término de duración del contrato.

Respecto las normas tributarias que son objeto de ser estabilizadas, la DIAN en el Concepto No. 88000 de 2009 señaló:

“En materia tributaria, la estabilidad sólo aplica respecto de impuestos directos, que en el caso de los impuestos administrados por la DIAN se concretan al Impuesto a la Renta y Complementarios de Ganancias Ocasionales y el Impuesto al Patrimonio...”

Teniendo en cuenta que el Decreto 4145 de 2010, modifica en cierta forma adversamente a los inversionistas, toda vez que se encuentran obligados a practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por cada pago o abono en cuenta que se realice por créditos obtenidos en el exterior y por los cánones que se originen en los contratos de leasing, la pregunta que surge es si el artículo 25 del Estatuto Tributario y el Decreto 2105 de 1996 son objeto de ser estabilizado en virtud de los contratos de estabilidad jurídica.

En nuestra opinión, por tratarse de normas que no inciden en la determinación del impuesto sobre la renta del inversionista que suscribe el contrato, en principio no deberían ser objeto ser estabilizadas, aunque en virtud del principio de la autonomía de la voluntad privada (principio rector de los contratos) las partes son libres de pactar lo que deseen siempre y cuando no sea contrario a la ley.

Las razones que nos llevan a pensar que estas normas no deberían ser objeto de estabilización consisten en que las mismas se establece el impuesto a cargo de un tercero y no del inversionista. Esto tiene su fundamento en lo siguiente:

El artículo 592 del Estatuto Tributario establece:

“No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

2. Las personas naturales o jurídicas extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estados sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente, le hubiere sido practicada.”

El artículo 6 del Estatuto Tributario establece:

“El impuesto de renta y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente el respectivo año gravable.” (Subrayado fuera de texto)

Conforme con los anteriores artículos, las sumas retenidas en la fuente se convierten en el impuesto sobre la renta a cargo del extranjero no residente en el país (acreedor del crédito o del contrato de leasing).

De esta forma, el artículo 25 del Estatuto Tributario y el Decreto 2105 de 1996, reiteramos que en principio no deberían ser objeto de ser estabilizadas por no tener incidencia en la determinación del impuesto sobre la renta del inversionista, sino que incide en el gravamen de un tercero, el cual no es parte del contrato de estabilidad jurídica celebrado entre el inversionista y el Estado.

No obstante lo anterior, en algunos de los contratos de estabilidad jurídica que han sido celebrados, se estabilizaron tanto el artículo 25 del Estatuto Tributario como el Decreto 2105 de 1996, toda vez que si bien es un impuesto de un tercero, en la mayoría de los casos nos atreveríamos a decir que afecta al inversionista, toda vez que es éste el llamado a asumir la retención en la fuente, afectando de esta forma su inversión.

A continuación se encuentra el listado de algunos de los contratos en los cuales se han estabilizado estas normas:

- Alpina Productos Alimenticios S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Cervecería del Valle S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario y Decreto 2105 de 1996.
- Comertex S.A.: Decreto 2105 de 1996.
- Schlumberger Surencó S.A.: Decreto 2105 de 1996.
- Inversiones Inmobiliarias S.A.: Decreto 2105 de 1996.
- Novaventa S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario y Decreto 2105 de 1996.
- Renting Colombia S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Zona Franca Argos S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Bavaria S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario y Decreto 2105 de 1996.

- Fabricación de Automotores Sofasa S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Leonisa S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Empresas Públicas de Medellín E.S.P.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Gyplac S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Productora de Confección – Proco: artículo 25 del Estatuto Tributario.
- Almacenes Éxito S.A.: artículo 25 del Estatuto Tributario.

Si bien en nuestra opinión, el artículo 25 del Estatuto Tributario y el Decreto 2105 de 1996, no deberían ser objeto de estabilización por las razones ya expresadas, teniendo en cuenta que en algunos de los contratos ya celebrados se estabilizaron, y que según el principio del derecho civil *Pacta Sunt Servanda* (lo pactado obliga a las partes), solamente en los casos en los cuales ambas normas fueron estabilizadas, no se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta en relación con los intereses por los créditos obtenidos en el exterior ni por las rentas de los contratos de leasing de que trata el numeral 5 del literal a) y literal c del artículo 25 del Estatuto Tributario, aspecto que será objeto de controversia frente a una eventual revisión de las autoridades tributarias.

En relación con la estabilización de normas que contienen tarifas de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, la DIAN en el Concepto No. 98491 de 2009 estableció:

“La retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario constituye un mecanismo de recaudo de este impuesto, en virtud del cual se aplica la tarifa vigente al momento del pago o abono en cuenta, no puede ser objeto de estabilidad jurídica.”

Es importante señalar que ni el artículo 25 del Estatuto Tributario ni el Decreto 2105 de 1996, son normas de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, por lo que reiteramos que si dichas normas fueron estabilizadas deberán ser respetadas y en principio se podría no pensar en practicar la correspondiente retención en la fuente. No obstante lo anterior, reiteramos que aun en estos eventos se debería practicar la correspondiente retención por tratarse del impuesto de un tercero que no afecta en nada al inversionista que celebró el contrato de estabilidad jurídica.

Los contratos en los cuales se estabilizaron estas normas pueden ser uno de los eventos en los cuales no hay que practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, aun con la derogación del Decreto 2105 de 1996 (con la observación señalada anteriormente). Otro de los eventos, son aquellos pagos y abonos en cuenta que se encuentran cobijados por los tratados internacionales para evitar la doble imposición celebrados por Colombia.

2.4 Tratados internacionales para evitar la doble tributación

La finalidad de estos tratados no es otra que eliminar la doble tributación, estableciendo reglas bilaterales para que una renta no sea gravada en dos países distintos.

La estructura de los convenios para evitar la doble imposición tiene su fundamento en los modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico “OCDE” y por la Organización de Naciones Unidas “ONU”. En el modelo OCDE se establece como criterio rector la residencia de quien obtiene la renta, mientras que en el modelo ONU se basa en la fuente del ingreso.

Nuestro país ha celebrado tratados internacionales para evitar la doble tributación con base al modelo propuesto por la OCDE (criterio de residencia) y por la ONU (criterio de la fuente).

Antes de analizar los convenios, consideramos importante señalar que en materia de créditos, según lo establecido en el numeral 5.1.1. de la Circular Reglamentaria Externa – DCIN – 83 del Banco de la República, los residentes en el país solamente pueden obtener créditos de entidades financieras del exterior. Al respecto, dicho numeral expresa:

*“Los residentes en el país y los intermediarios del mercado cambiario solo pueden obtener créditos en moneda extranjera de **entidades financieras del exterior**, de los intermediarios del mercado cambiario, directamente o con cargo a recursos de las entidades públicas de redescuento, así como mediante la colocación de títulos en los mercados internacionales de capitales.”* (Subrayado y negrillas fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, los residentes en el país solamente pueden obtener créditos de entidades financieras extranjeras.

En relación con los ingresos originados en los contratos de leasing, esto se regirán por lo dispuesto para los beneficios empresariales

A continuación se encuentran los tratados internacionales para evitar la doble tributación que ha celebrado nuestro país y su implicación en relación con el Decreto 4145 de 2010.

a) España

El artículo 7 del Tratado celebrado con España, correspondiente a los beneficios empresariales, expresa:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.”

Conforme con este artículo, el arrendatario no deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por los pagos o abonos en cuenta realizados por el contrato de leasing, teniendo en cuenta que los beneficios empresariales solamente pueden ser gravados por el país donde reside el arrendador, a menos de que el contrato de leasing haya sido celebrado con un establecimiento permanente ubicado en el territorio colombiano.

Respecto los intereses producto de los créditos, el artículo 11 del Tratado, establece:

“1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2 Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses

3 *No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo podrán someterse a imposición en este otro Estado si:*

(...)

C Los intereses se pagan por razón de créditos concedidos por un banco o por otra institución de crédito residente de un Estado contratante.”

Teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 5.1.1. de la Circular Reglamentaria Externa – DCIN – 83 del Banco de la República, en el que se establece que los residentes en el país solamente pueden obtener créditos de entidades financieras del exterior, se deberá dar aplicación a lo dispuesto en el numeral segundo, que señala que la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, no podrá exceder del 10% del respectivo pago o abono en cuenta.

b) Chile

El artículo 7 del tratado celebrado con Chile, correspondiente a los beneficios empresariales, señala:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese otro Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.”

Al igual que en el Tratado celebrado con España, frente a los cánones producto de los contratos de leasing, el arrendatario no deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por los pagos o abonos en cuenta, teniendo en cuenta que los beneficios empresariales solamente pueden ser gravados por el país donde reside el arrendador, a menos de que el contrato de leasing haya sido celebrado con un establecimiento permanente ubicado en el territorio colombiano.

El artículo 11 del tratado, correspondiente a intereses, establece:

“1.Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2 Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo de estos es un banco o una compañía de seguro;

b) 15 por ciento del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular, las rentas de valores públicos y las rentas de bonos, así como cualquier otra renta que la legislación del Estado de donde proceden los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamos. El término intereses no incluye las rentas comprendidas en el artículo 10...”

Por tener que ser el beneficiario un banco, por disposición del numeral 5.1.1. de la Circular Reglamentaria Externa – DCIN – 83 del Banco de la República, según lo dispuesto en el literal a) del artículo 11 del Tratado celebrado con Chile, la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta no podrá exceder del 5 % del respectivo pago o abono en cuenta.

c) Comunidad Andina de Naciones – CAN

La Decisión 578 de 2004, en virtud de la cual se establece el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia y que sigue el modelo de la ONU (criterio de la fuente).

Los cánones originados en los contratos de leasing, se regirán por lo dispuesto en el artículo 6 de la Decisión, en el que se establece respecto los beneficios empresariales:

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.”

Teniendo en cuenta que el poder tributario lo ostenta el país en el que se originan los ingresos, se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33% del respectivo pago o abono en cuenta por el concepto de arrendamiento, según lo señalado en el artículo 408 del Estatuto Tributario.

Por su parte, el artículo 10 de la Decisión establece en relación con los intereses:

“Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.”

De acuerdo con el anterior artículo, el país donde se impute y registre el pago de los intereses, es el que tiene la potestad de gravar estos. En este entendido, se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, según lo dispuesto en el artículo 408 del Estatuto Tributario, en el que se establece que la tarifa de retención por intereses es del 33% del respectivo pago o abono en cuenta.

d) Convenios internacionales para eliminar la doble tributación de las empresas de navegación aérea y marítima

Estos convenios internacional tendrán implicaciones tributarias interesantes, teniendo en cuenta que son especiales para la industria aérea y marítima, actividad que era considerada de interés para el desarrollo económico y social del país, en virtud del Decreto 2105 de 1996.

Colombia ha celebrado los siguientes convenios internacionales para eliminar la doble tributación de las empresas de navegación aérea y marítima:

- Argentina: Ley 15 de 1970
- Alemania: Ley 16 de 1970
- Venezuela: Ley 16 de 1976
- Italia: Ley 14 de 1981
- Estados Unidos: Ley 4 de 1988
- Francia: Ley 6 de 1988

- Brasil: Ley 71 de 1993
- Panamá: Ley 1265 de 2008

Si bien en los distintos tratados internacional mencionados anteriormente se establecen distintas condiciones respecto la calidad de las empresas para gozar de la exención tributaria, la finalidad de estos es la exoneración de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves internacionales.

Igualmente, en cada tratado se establece lo que se debe entender por ingresos derivados de la operación internacional. Por ejemplo, en el celebrado con Estados Unidos se señala:

“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 equipos relacionados que sea incidental a la operación internacional de barcos o aeronaves. También incluye ingresos por fletamento (arriendo) sin tripulación ni combustible de barcos o aeronaves utilizados para el transporte internacional.”

De esta forma, en el caso de estudio, estos tratados internacionales solamente serán aplicables en lo que se refiere a las rentas que se originen en contratos de leasing, las cuales se encuentran exentas del impuesto sobre la renta siempre y cuando se cumplan con los requisitos señalados en cada uno de los tratados.

Por consiguiente, sobre los pagos o abonos en cuenta que se realicen por los contratos de leasing internacional, con empresas domiciliadas en los países con los cuales Colombia ha celebrado este tipo de tratados y siempre y cuando se cumplan con los requisitos señalados en los mismos, no se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, salvo lo previsto en la Ley 1430 de 2010.

e) Limitación del 15% para la deducibilidad del gasto en la depuración del impuesto sobre la renta

Como se mencionó antes, el artículo 122 del Estatuto Tributario establece una limitación para la deducción de los gastos que no estuvieron sujetos a retención en la fuente a título del

impuesto sobre la renta, que consiste en que no puede superar el 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar estos gastos.

Si bien dicha limitación solamente sería aplicable respecto los beneficios empresariales en el caso de España y Chile y en el de los pagos o abonos en cuenta cobijados por los convenios internacionales para eliminar la doble tributación de las empresas de navegación aérea y marítima, ya que son en estos donde no se debe practicar retención en la fuente, en nuestra opinión dicha limitación contraviene la filosofía de este tipo de convenios.

Respecto este tema, la DIAN en el Concepto No. 103513 de 2009 estableció:

“Ahora bién (sic), si en virtud de un Convenio de Doble Imposición algunas rentas no se gravan en Colombia porque la potestad tributaria quedó pactada exclusivamente para el país de residencia del beneficiario del pago, de manera preferente al derecho interno se debe dar aplicación al Convenio, por lo tanto la retención en la fuente no se practica por el residente colombiano al momento de efectuar el pago.

En consecuencia, al tener de lo dispuesto en el artículo 122 ibídem, si bien dichos pagos los podrá deducir el contribuyente sólo será el 15% de la renta líquida computada antes de descontar los costos o deducciones.”

Reiteramos que consideramos que someter este tipo de gastos a la limitación señalada en el artículo 122 del Estatuto Tributario, viola la filosofía de los convenios para evitar la doble imposición, toda vez que vuelve más gravosa la carga impositiva del contribuyente no permitiéndole deducir la totalidad del gasto, en aquellos eventos en los cuales el mismo supere el 15% de la renta líquida del contribuyente antes de descontar el mismo.

2.5 Ley 1430 de 2010

El artículo 47 de la Ley 1430 de 2010 adicionado al artículo 408 del Estatuto Tributario establece:

“INC. 3º - Los pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos obtenidos en el exterior por un término igual o superior a un (1) año o por

concepto de intereses o costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing que se celebre directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa del 14% sobre el valor del pago o abono en cuenta.”

Con fundamento en el anterior artículo, todos los pagos o abonos en cuenta que se realicen por concepto de intereses de créditos obtenidos en el exterior y/o por los cánones de leasing internacional, la tarifa de retención en la fuente es del 14%. Consideramos que no podría ser de otra forma, tal y como ya lo habíamos explicado anteriormente, los beneficiarios de estos pagos se encuentran percibiendo ingresos de fuente nacional y no hay razón alguna para que no se encuentren gravados sobre estos.

Por su parte, el artículo 65 de la Ley 1430 de 2010, adicionado al artículo 408 del Estatuto Tributario, los intereses originados en créditos obtenidos en el exterior, celebrados antes del 31 de diciembre de 2010, a los que haya sido aplicable el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, no se consideran ingresos de fuente nacional y por consiguiente no se encuentran sujetos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

Si bien la intención del legislador tributario consistió en que todos los pagos o abonos en cuenta que se realicen en virtud de contratos celebrados de leasing celebrados antes del 31 de diciembre de 2010 no sean considerados como ingresos de fuente nacional y por consiguiente no sujetos a retención, en la fuente a título del impuesto sobre la renta, tal y como quedo redactado el artículo se genera una confusión, toda vez que a los contratos celebrados con posterioridad al 5 de noviembre de 2010, no les fue aplicable el literal c) del numeral 5 del artículo 25 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que en esta fecha quedo derogado el Decreto 2105 de 1996.

En este orden de ideas, se podría llegar a concluir que el párrafo transitorio no le es aplicable a los contratos celebrados con posterioridad al 5 de noviembre de 2010 y por consiguiente se debería practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 33% por cada pago o abono en cuenta.

No obstante lo anterior, la DIAN en el Concepto No. 5463 de 2011 (citado anteriormente), en el cual se manifestó respecto algunas inquietudes relacionadas con la retención en la fuente

sobre pago de intereses de créditos externos y de cánones de contratos de leasing al exterior, señaló:

*“De esta manera, si bien es cierto han desaparecido del ordenamiento jurídico en el numeral 5º del literal a) y el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, en virtud de la derogatoria efectuada por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010, atendiendo la salvedad del párrafo transitorio del artículo 65 de la citada Ley, los contratos de endeudamiento externo a que hacían referencia las normas derogadas, **celebrados antes del 31 de diciembre de 2010 no están sometidos a retención.***

Por el contrario, los intereses o cánones originados en créditos obtenidos en el exterior o contratos de leasing celebrados desde la fecha antes mencionada con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia se encuentran sometidos a retención en los términos del artículo 47 de la Ley en mención, que adiciono el artículo 408 del Estatuto Tributario.” (Subrayado y negrillas fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, según la posición señalada por la DIAN en el anterior concepto, a los intereses pagados por créditos obtenidos en el exterior celebrados antes del 31 de diciembre de 2010, no se les debe practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, en virtud del artículo 65 de la Ley 1430 de 2010, adicionado al artículo 408 del Estatuto Tributario.

En el caso específico de los créditos, es importante señalar que el mutuo es un contrato real, lo que significa que se perfecciona con la entrega del bien. Al respecto, el artículo 2222 del Código Civil establece: *“No se perfecciona el contrato de mutuo sino por la tradición, y la tradición transfiere el dominio.”* Conforme con lo anterior, para que el crédito se entienda celebrado con posterioridad al 31 de diciembre de 2010, se requiere que el desembolso se haya hecho efectivo antes de esta fecha. Si el contrato se celebró pero no se perfeccionó, lo que quiere decir que no se realizó el desembolso, en nuestra opinión no es correcto afirmar que el contrato fue celebrado con anterioridad al 31 de diciembre y por consiguiente no le será aplicable el tratamiento señalado en el artículo 65 de la Ley 1430 de 2010.

Si bien como lo manifestamos anteriormente, existen argumentos para concluir que el párrafo transitorio no le es aplicable a los contratos celebrados entre el 5 de noviembre y

31 de diciembre de 2010, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (citado anteriormente), establece:

“Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la subdirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismo. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por la ella deberá publicarlo.”

(Subrayado y negrilla fuera de texto)

Con base en el anterior artículo, los contribuyentes pueden no practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta respecto los intereses pagados por el crédito obtenido en el exterior o por los cánones de leasing internacional, celebrados antes del 31 de diciembre de 2010, con base en lo señalado en el Concepto No. 5463 de 2011 y la Administración de Impuestos no podrá objetar dicha actuación, hasta tanto no cambie su posición mediante un nuevo concepto y que sea publicado.

III. CONCLUSIONES

- Se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 14% respecto todos los pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses por créditos obtenidos en el exterior distintos a los señalados en los numerales 1), 2), 3) y 4) del literal a) del artículo 25 del Estatuto Tributario, así como por los cánones originados en contratos de leasing internacional.
- La retención en la fuente se deberá practicar independientemente de que el crédito haya sido otorgado y desembolsado con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto 4145 de 2010 (5 de noviembre) o que el contrato de leasing haya sido celebrado con anterioridad a la misma.
- El Gobierno Nacional no desbordo su poder tributario al expedir el Decreto 4145 de 2010, toda vez que por expreso mandato de la Constitución Política, el gobierno debe ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.
- La retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por concepto de intereses y cánones de leasing se deberá practicar desde el momento de la entrada en vigencia del Decreto 4145 de 2010, toda vez que si bien reglamenta el impuesto sobre la renta, no modifica un elemento estructural de este tributo. Sin embargo, para el caso de las personas no domiciliadas en el país, el monto retenido a título de renta se convierte en su impuesto definitivo.
- Si bien el artículo 25 del Estatuto Tributario y el Decreto 2105 de 1996 no debían ser normas objeto de ser estabilizadas en los contratos de estabilidad jurídica, si lo fueron, en virtud del principio de Pacta Sunt Servanda, en principio no se debería practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de créditos obtenidos en el exterior y por los cánones de leasing internacional. No obstante lo anterior, reiteramos que al no ser el impuesto del inversionista que celebró el contrato, sino de un tercero, en nuestra opinión se debería practicar retención en la fuente.

- De la misma forma, no se deberá practicar retención en la fuente por los cánones de leasing internacional, siempre y cuando el arrendados se encuentre domiciliado en unos de los países con los cuales Colombia ha celebrado convenios para evitar la doble imposición, con excepción de los países miembros de la CAN (Ecuador, Perú y Bolivia).

- Los pagos o abonos en cuenta que se realicen por concepto de interés de créditos obtenidos en el exterior y/o por los cánones de leasing internacional celebrados con posterioridad al 1 de enero de 2011, se deberá practicar retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del 14%. Los intereses de créditos obtenidos en el exterior y que efectivamente hayan sido desembolsados antes del 31 de diciembre de 2010 no están sometidos a retención en la fuente.

IV. BIBLIOGRAFIA

AUTORES

- ANGEL DE LA TORRE, Alfonso y MUNERA CABAS Alberto, *Procedimiento Administrativo Tributario Colombiano*, Instituto Colombino de Derecho Tributario, Bogotá, 2005.
- CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando, *El impuesto de renta en Colombia*; Centro Interamericano Jurídico - Financiero, Bogotá, 2007.
- FIGUEROA LEWIN, Alfredo. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992 – 2001*. Editorial Nomos S.A. Bogotá, 2002.
- RINTHA MARTINEZ, Salustiano, *De las infracciones tributarias y sus sanciones*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) Bogotá, 1997.
- SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires – Argentina, 1993.

CONCEPTOS ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS

- Concepto No. 91056 de 2007.
- Concepto No. 15498 de 2008.
- Concepto No. 88000 de 2009
- Concepto No. 98491 de 2009
- Concepto No. 103513 de 2009
- Concepto No. 5463 de 2011

DECRETOS

- Decreto 624 de 1989 “Estatuto Tributario”

- Decreto 913 de 1993
- Decreto 2105 de 1996
- Decreto 4145 de 2010

LEYES

- Ley 15 de 1970
- Ley 16 de 1970
- Ley 16 de 1976
- Ley 14 de 1981
- Ley 4 de 1988
- Ley 6 de 1988
- Ley 71 de 1993
- Ley 223 de 1995
- Ley 963 de 2005
- Ley 1265 de 2008
- Ley 1370 de 2009
- Ley 1430 de 2010

SENTENCIAS

- Consejo de Estado, sentencia del 8 de febrero de 2000, radicado No. 761. Sala Plena.
- Consejo de Estado, sentencia del 25 de septiembre de 2006, radicado número No. 15045 y 15278. Consejera Ligia López Díaz.

- Consejo de Estado, sentencia del 12 de diciembre de 2007, radicado No. 15856. Consejera María Inés Ortiz Barbosa.
- Corte Constitucional, sentencia C-537 de 1995. Magistrado Hernando Herrera Vergara.
- Corte Constitucional, sentencia C-987 de 1999. Magistrado Alejandro Martínez Caballero.