

# La equidad en el Derecho Tributario Internacional Colombiano

Fairness and International Colombian Tax Law

A equidade no Direito Tributário Internacional Colombiano

ESPERANZA BUITRAGO DÍAZ<sup>1</sup>, *doctor juris*

*Profesor Asociado, Universidad de Maastricht - Maastricht, Holanda*

**Fecha de recepción:** 13 de noviembre de 2015

**Fecha de aprobación:** 28 de noviembre de 2015

**Página inicial:** 21

**Página final:** 42

## Resumen

Artículo de investigación que analiza al tema de la equidad en el Derecho Tributario Internacional Colombiano tomando como punto de partida el concepto de equidad en la dogmática jurídica y como postulado jurídico de la tributación para posteriormente contrastarlo con el principio de eficiencia, al tiempo que ubica la problemática como parte de las discusiones actuales del Derecho internacional. El estudio considera la dimensión jurídica y política de la equidad y demuestra que tanto el Congreso como los tribunales se toman a la ligera el concepto e implicaciones de la equidad generando grandes desventajas tanto para el país como para los contribuyentes. La investigación sugiere la necesidad de dar alcance a los postulados de la equidad incluso en el Derecho penal internacional.

## Palabras clave

Equidad, Derecho tributario internacional, Igualdad entre naciones, Convenios tributarios, Artículo 226 Constitución Colombiana, FATCA.

---

1 Profesor asociado del Departamento de Derecho Tributario de la Universidad de Maastricht, Holanda.  
\*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Esperanza Buitrago Díaz. *La equidad en el Derecho Tributario Internacional Colombiano*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 21, Bogotá D.C., noviembre 2015.

## Abstract

This paper analyses fairness in international Colombian tax law. The starting point is the concept of fairness in legal sciences. Since fairness is also a principle of tax law, the consequences of such principle are subject to analysis. Fairness vs. Equity are under review. The work approaches the legal and political dimensions of equity and demonstrates that, unfortunately, the Law and Case law take equity far too lightly. This creates a number of disadvantages for Colombia and its taxpayers. The work suggests the need to give some reach to tax equity under international criminal law and poses the general issues as topics that are part of International Law in general.

## Keywords

Fairness, International Tax Law, Equality amongst nations, Tax Conventions, Article 226 Colombian Constitution, FATCA.

## Resumo

Artigo de pesquisa que analisa ao tema da equidade no Direito tributário internacional colombiano tomando como ponto de partida o conceito de equidade na dogmática jurídica e como postulado jurídico da tributação para posteriormente contrastá-lo com o princípio de eficiência, ao tempo que situa a problemática como parte das discussões atuais do Direito internacional. O estudo considera a dimensão jurídica e política da equidade e demonstra que tanto o Congresso quanto os tribunais tomam superficialmente o conceito e implicações da equidade gerando grandes desvantagens tanto para o país quanto para os contribuintes. A pesquisa sugere a necessidade de dar alcance aos postulados da equidade inclusive no Direito penal internacional.

## Palavras-chave

Equidade, Direito tributário internacional, Igualdade entre nações, Convênios tributários, Artigo 226 Constituição Colombiana, FATCA.

## Sumario

Introducción; 1. La equidad en general; 2. La equidad como postulado jurídico de la tributación; 3. Eficiencia vs. Equidad: Circunstancias de facto y alternativas jurídicas, 3.1. Etapa de los convenios bilaterales, 3.2. Etapa de los convenios multilaterales y acciones conjuntas; 4. La evasión y los problemas derivados de la sostenibilidad fiscal; 5. Conclusión; 6. Bibliografía.

## Introducción

Conforme al artículo 226 de la Constitución Política colombiana (C.P.) “El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”. La Corte Constitucional se ha referido a este artículo en diferentes ocasiones<sup>2</sup>. Sin embargo, y a pesar de su referencia frecuente, el contenido de estas expresiones en la jurisprudencia constitucional colombiana relativa a los convenios tributarios es muy limitado<sup>3</sup> y desconocemos casos en los que se haya declarado la inconstitucionalidad de un tratado por estas razones, no obstante la clara posición de la Corte en relación con la primacía de la Constitución<sup>4</sup>. Nuestra pretensión es determinar si y cómo contribuyen los tratados tributarios a una promoción de la internacionalización sobre bases de equidad. Para tal efecto, nuestro análisis comprende cuatro partes: la equidad en general, la equidad como postulado de la tributación, eficiencia y equidad ante circunstancias de facto y reflexiones

### 1. La equidad en general

La equidad ha sido tema de preocupación de filósofos, juristas y políticos, entre otros, y por ello, no es extraño encontrar alusiones a significados diferentes, incluso desde una misma perspectiva. En la filosofía del Derecho, la equidad suele ser analizada en su relación con la Justicia por autores diversos. Por ejemplo, respecto de su función de atemperar la justicia legal, tal como se propone por Aristóteles. En esta perspectiva, lo equitativo es justo, pero es algo mejor que lo justo, dado que la equidad lograría restablecer la justicia en los casos en que la aplicación de la ley conduciría a una injusticia<sup>5</sup>.

2 Sobre los cuales existe extensa jurisprudencia de la Corte Constitucional. Sentencia C-350 de 2013 (M.P. Mauricio González Cuervo; junio 19 de 2013), Sentencia C-316 de 2012 (M.P. Mauricio González Cuervo; mayo 2 de 2012).

3 Básicamente a la sentencia de la Corte Constitucional en relación con el Concordato con la Santa Sede, C-027 de 1993, que trata de la equidad, aunque referida en este caso no al artículo 226 C.P. sino al 363 C.P., según el cual: “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”, para concluir la constitucionalidad de la exención tributaria a los edificios destinados al culto, las curias diocesanas, las casas episcopales y curales y los seminarios y extender el beneficio a otros credos religiosos. Corte Constitucional. Sentencia C-027 de 1993 (M.P. Simón Rodríguez Rodríguez; febrero 5 de 1993). En el caso de otros principios la excepción se da frente al impacto de la reciprocidad y cláusulas como la de Nación más favorecida en tratados tributarios, tal como se analiza, entre otras, en las sentencias de la Corte Constitucional. Sentencia C-049 de 2015 (M.P. Martha Victoria Sáchica Méndez), Sentencia C-295 de 2012 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez).

4 Corte Constitucional. Sentencia C-589 de 1992 (M.P. Simón Rodríguez Rodríguez; noviembre 23 de 1992), Sentencia C-477 de 1992 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo; agosto 6 de 1992), Sentencia C-027 de 1993 (M.P. Simón Rodríguez Rodríguez; febrero 5 de 1993), Sentencia C-276 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; julio 22 de 1993), Sentencia C-400 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; agosto 10 de 1998).

5 Aristóteles. *Ética a nicomaquea*. 5 ed. Trad. de Antonio Gómez Robledo. Colección Sepan cuantos. Libro V. Cap. X. Porrúa, México. (1973). Indicando que la equidad repara y completa la ley.

A diferencia de Aristóteles, en Dworking el papel de la equidad con respecto a la justicia no sería tal, dado que en su planteamiento no habría nada extra-legal. La equidad se analiza más como un principio y lo que los jueces hacen es apelar a los principios de justicia y equidad con miras a determinar entre varias alternativas cuál es la mejor decisión posible y cuál se adecúa más a la ley vigente<sup>6</sup>. En Rawls, la equidad como justicia (Justice as Fairness) sería el sustento de una concepción política, como un concepto fundamental para la justicia pero que va más allá de la justicia, en torno a la libertad igual, la igualdad de oportunidades, etc.<sup>7</sup>.

Conforme a lo anterior, la equidad parece presentarse en dos órdenes, uno previo a la norma, que podríamos decir representa una cuestión de política y otro vinculado con la aplicación e interpretación de las normas. Esto se ve reflejado en el ordenamiento colombiano, que desde la Constitución Política (C.P.) de 1991 reconoce en la equidad, por una parte, una base y requisito de la promoción de la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas (artículo 226 C.P.) y, por otra, un criterio auxiliar de la actividad judicial, junto con la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina (artículo 230 C.P.). Más aún, por disposición del artículo 95 C.P., las personas y ciudadanos tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

De acuerdo con lo dicho, no cabe duda de que la equidad está llamada a jugar un papel importante en el Derecho tributario colombiano en su dimensión interna e internacional. No obstante, es necesario precisar si lo logra, cómo, cuál es su ámbito de acción, contenido y posibles desarrollos.

## 2. La equidad como postulado jurídico de la tributación

La equidad (algunas veces traducida al inglés como *equity*, otras como *fairness*) ha sido objeto de análisis económicos de la tributación, especialmente por Richard y Peggy Musgrave. Richard Musgrave estudia la equidad en el diseño de la tributación interna sobre la base de la residencia o la fuente, reconduciendo su análisis a dos aspectos: la neutralidad y la equidad<sup>8</sup>. Mientras que el concep-

6 Ronald Dworking. *Laws' Empire*. Harvard University Press. p. 56. (1986).

7 John Rawls. *Justice as fairness*. *The Philosophical Review*. vol. 67. No. 2. Abril de 1958. pp. 164-194. <http://www.jstor.org/stable/2182612>. Con mayor claridad en John Rawls. *Reply to Alexander and Musgrave*. *The Quarterly Journal of Economics*. vol. 88. No. 4. Noviembre de 1974. pp. 633-655. <http://www.jstor.org/stable/1881827>.

8 En R. Musgrave. "*Criteria for foreign tax credit*". *Taxation and Operations Abroad*. Symposium. Ed. Russell Baker. 1960. p. 83. Peggy B. Musgrave. *Taxation of foreign investment income*. *Economic Analysis*. Ed. J Johns Hopkins Press. 1963.

to de neutralidad se analiza en la perspectiva económica, la equidad aporta la dimensión jurídica de la cuestión de la competencia fiscal de un Estado para grabar rentas obtenidas en el exterior.

Para Richard Musgrave la equidad aparece como un elemento que evita que los impuestos se conviertan en un instrumento punitivo para dañar a un grupo de población o persona, o que sea un instrumento de discriminación. Así, afirma la necesidad de que los impuestos se asignen conforme a un patrón tributario equitativo y positivo<sup>9</sup>. En ese modelo surgen, por una parte, las nociones de equidad horizontal y equidad vertical (la gente en igual situación ha de pagar iguales importes de impuesto y la gente en desiguales situaciones debería pagar sumas distintas, de forma tal que se advierta la diferencia de posición) y, por otra, el “índice de equidad”. Si bien Richard Musgrave acepta que esta no es una cuestión netamente objetiva, pues depende también de lo que la sociedad considera equitativo y cómo formulará el problema, el elemento objetivo de la equidad estaría determinado por un impuesto sobre la renta que considere la renta global del contribuyente. En ese entorno, las nociones de renta, capacidad contributiva y renta gravable son determinantes<sup>10</sup>.

Más recientemente, en una de sus obras relativas a la tributación sobre la renta mundial y la tributación en la fuente, Klaus Vogel retomó y precisó más el tema, considerando tres factores respecto de diferentes clases de renta: legitimación, igualdad, integridad y redistribución del sistema tributario<sup>11</sup>. El análisis comprende además dos perspectivas: la equidad individual y la equidad entre naciones. La primera se refiere al contribuyente individualmente y la segunda a la ganancia o pérdida del país de ciudadanía o residencia y el país de la fuente, tal como propusiera Peggy Musgrave<sup>12</sup>. No obstante, según indica Vogel, determinar lo equitativo, “i.e. determinar qué clase de decisión es moralmente coherente con tal orden, es complejo y, más aún, ante una situación específica más de una decisión, legislativa o adjudicativa podrían ser equitativas”<sup>13</sup>.

En el estudio de los diferentes tipos de rentas en transacciones transfronterizas, al analizar las rentas derivadas de inversiones directas en el exterior, Vogel destaca que la legitimidad se predica de la relación entre el Estado y el Contribuyente. Una reivindicación tributaria es legítima si el gravamen sobre una determinada transacción o evento por el Estado en cuestión puede justificarse. La

9 R. A. Musgrave. *“In defense of an income”*. Harvard Law Review. vol. 81:44. p. 45.

10 *Ibíd.*, p. 50.

11 Klaus Vogel. *“World wide vs. Source taxation of income: A review and reevaluation of arguments”*. Influence of Tax Differentials on International Competitiveness. Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation. Kluwer law and Taxation Publishers. Deventer - Bostón. 1990. p. 119.

12 Peggy B. Musgrave. *Op. cit.*, VII, 5.

13 *Ibíd.*, p. 154.

igualdad en cambio se predica de las relaciones entre contribuyentes, que llevarían a determinar si existe una diferencia entre contribuyentes que solo derivan sus rentas de un Estado, respecto de aquellos que involucran más de uno. La integridad se refiere a la necesidad de que el impuesto sobre la renta sea global y recaiga sobre todo tipo de rentas sin discriminación sobre los residentes. Esto no elimina las incongruencias que genera el dogma de la dicotomía de la tributación de residentes con base en su renta mundial y la de no residentes conforme a sus rentas de fuente nacional<sup>14</sup>.

Mientras que los anteriores podrían ser considerados como los elementos “técnicos” de la equidad, la redistribución se presenta como una finalidad propia del recaudo de impuestos con miras a financiar la economía y, en esta perspectiva, según Vogel, aparece como una política para alcanzar la equidad, sujeta a su vez a una evaluación equitativa de las medidas adoptadas para la redistribución y la incidencia y medida de los beneficios y cargas previstas<sup>15</sup>. Si nuestra aproximación a Vogel es correcta, esto se efectúa a la luz de los requisitos indicados anteriormente<sup>16</sup>.

Ahora bien, la equidad entre naciones representa un punto más complejo que los anteriores, al advertirse que en algunos casos ni el Estado de la fuente ni el de la residencia tienen un derecho “original” para recibir o gravar la renta en cuestión y solo el análisis específico permitirá determinar a cuál de los dos le corresponderá la tributación. Pero esto se ve a su vez reevaluado cara a que, según Vogel, los artículos 23 a 25 de la Constitución alemana de 1949 han sido interpretados en el sentido de imponer una obligación del Estado alemán para cooperar internacionalmente que estaría por encima de la medida tributaria misma: “Though a tax or other legislation that would impair international trade and exchange would not necessarily be unconstitutional, a solution promoting international partnership is more consistent with these constitutional principles”<sup>17</sup>.

Lo dicho sobre la equidad se inserta en la problemática que subyace a la construcción de los sistemas tributarios en torno al dogma residencia vs. fuente, conforme a los diferentes tipos de renta involucrados y considerando la totalidad de las rentas del contribuyente<sup>18</sup>. Como destaca Vogel, la tributación sobre la renta mundial no es de por sí evidente y no debe descartarse la alternativa de la

14 Ibid., pp. 154 ss.

15 Ibid., p. 159.

16 Ibid., p. 159.

17 Ibid., p. 161.

18 R.A. Musgrave. “The equitable tax should be a personal tax, assessed in global fashion on the taxpayer’s total base”. “In defense of an income”. Harvard Law Review. vol. 81:44. p. 46.

territorialidad<sup>19</sup>. Más aún, por más incongruente<sup>20</sup> que parezca, los sistemas tributarios siguen apoyándose en la distinción entre tributación sobre la renta mundial y tributación en la fuente para hacer justicia al trato de las rentas de residentes y de no residentes. Así, esta es una problemática que afecta en igual medida a la mayoría de ordenamientos tributarios, incluido el colombiano —particularmente con la reforma de la Ley 1607 de 2012— y que requiere el impacto en relación con los diferentes tipos de rentas en los CDI colombianos. Este análisis está ausente en la jurisprudencia y la construcción de un sistema equitativo que consulte los diferentes factores debe ser objeto de mayores reflexiones por quienes nos dedicamos al Derecho Tributario.

En el escenario descrito, el rol de la equidad en relación con convenios para el intercambio de información y/o de tratados como la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante CMAAM, aprobada en Colombia mediante Ley 1661 de 2013) está relacionado con el apoyo necesario para el cumplimiento de las disposiciones internas y permitir al mismo tiempo que otros ordenamientos logren el mismo fin, garantizando al mismo tiempo la base tributaria de cada uno. Como tal, no se trata solo de conceder más facultades a las Administraciones de impuestos, sino de hacer efectivas las facultades que les corresponde en la determinación de la carga tributaria de los contribuyentes y su ejecución. La legitimidad en este caso estará determinada fundamentalmente, por una parte, por la necesidad de un Convenio internacional que faculte la acción supranacional, por otra, por la existencia de los deberes y obligaciones del contribuyente considerando la base mundial y la necesidad de cumplimiento o de ejecutoria sobre el mismo supuesto con ocasión de las asimetrías que generan los diferentes ordenamientos. *Mutatis mutandis*, en línea con este último aspecto se encuentra la jurisprudencia de la Corte Constitucional que, refiriéndose a la problemática del Derecho interno, ha afirmado: “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales”<sup>21</sup>.

Lo anterior puede expresarse en otras palabras: en la medida en que los sistemas tributarios se fundan en la distinción entre sujeción tributaria limitada e ilimitada y que la ilimitada considera la renta mundial, las medidas para hacer efectivos los deberes que impone la condición de residente (según criterios de nacionalidad, domicilio, test mecánico de los 180+ días, etc.), también deben

19 Klaus Vogel. “World wide vs. Source taxation of income: A review and reevaluation of arguments”. Influence of Tax Differentials on International Competitiveness. Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation. Kluwer law and Taxation Publishers. Deventer - Boston. 1990. p. 119.

20 Como han destacado autores como Vogel. *Ibíd.*, pp. 158 ss.

21 Corte Constitucional. Sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz; septiembre 2 de 1993).

tener un alcance global y permitir el cobro mundial. Tal como destaca Richard Musgrave, las nociones de capacidad contributiva y renta se entrelazan y no importa si la elección para definir el índice de igualdad está entre renta o consumo, lo importante es que, cualquiera sea el punto de vista que se adopte, el impuesto equitativo debe ser un impuesto personal liquidado sobre la base mundial total del contribuyente<sup>22</sup>.

Adicionalmente, considerando que normalmente los ordenamientos no solo limitan sino que están limitados en el alcance de las amplias facultades de las administraciones tributarias al territorio de cada país, la CMAAM legitima un alcance transfronterizo, en los términos de la convención. No obstante, este aspecto que parecería una verdad absoluta frente a los efectos de la noción clásica de soberanía y su relación intrínseca con el ámbito de la ley y el efecto de la misma en el territorio al que aplica, según la voluntad popular expresada en las constituciones políticas, se vio fuertemente cuestionado en el ámbito tributario con la versión inicial del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de los Estados Unidos.

FATCA, aprobada mediante Ley en los Estados Unidos de América en el 2010, exige la provisión de información sobre personas estadounidenses con cuentas financieras en el exterior. Las instituciones financieras y otras del exterior que inviertan sus propios fondos o fondos de sus clientes en los Estados Unidos serán objeto de una retención del 30% sobre las rentas de fuente americana, a menos que la Institución Financiera del Exterior (u otra entidad extranjera) se comprometa a revelar al Gobierno de los Estados Unidos información sobre cuentas bancarias de personas estadounidenses en el exterior.

Según se advierte, bajo esa modalidad, un sujeto de Derecho internacional, los EEUU, reivindica su jurisdicción tributaria sobre sus personas fuera de su jurisdicción territorial, pero al hacerlo impone obligaciones internacionales a terceras personas (Instituciones financieras del exterior y otras entidades extranjeras), fuera de su jurisdicción, sin el consentimiento del Estado de residencia de estos últimos. Desde esta perspectiva, FATCA surgió como una acción estatal unilateral, revestida de la naturaleza de una ley, con efectos extraterritoriales y sin reciprocidad.

Si bien es cierto que en la perspectiva de los Estados Unidos la aprobación de FATCA, en ese modelo inicial responde a obligaciones preexistentes de sus contribuyentes y razones de equidad interna podrían invocarse para lograr su cumplimiento, al hacerse reconocible y exigible una obligación preexistente que afecta los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado, también es cierto que, en la perspectiva del Derecho internacional, la equidad no es autoejecutable

22 R. Musgrave. "In defense of an income concept". Op. cit., p. 46.



(*self executing*) y, en esa modalidad, fuera de los Estados Unidos FATCA se presenta para muchos países como un ejemplo más de la aplicación extraterritorial de la Ley por los Estados Unidos.

La aplicación extraterritorial en los Estados Unidos es particularmente efectiva respecto de reconocidos crímenes universales, normas contra el terrorismo y *antitrust*, como aplicación de la jurisdicción universal. Esta es una doctrina excepcional en los Estados Unidos porque no vincula su aplicación a un vínculo territorial o nacional del acto o actores sobre los cuales un Estado reclama su autoridad<sup>23</sup>, pero no es generalmente admitida de la forma en que se aplica por los Estados Unidos. La comisión de crímenes universales dotaría a todos los Estados de jurisdicción, con independencia del territorio en que se cometa un delito de tal naturaleza o de la nacionalidad de los que estén involucrados.

Según Colangelo, la categoría de crímenes universales se ha reconocido para crímenes que son ampliamente reconocidos y condenados y sobre los cuales todos los Estados tienen interés en que sean suprimidos, como la esclavitud, la piratería, el genocidio, crímenes contra la humanidad, crímenes de guerra, tortura y algunos actos terroristas, con la posibilidad de que en el futuro se incluyan otras ofensas transnacionales que requieren una respuesta cooperadora de los Estados, como el tráfico de personas y de drogas, o que amenazan la estabilidad del sistema internacional<sup>24</sup>. Pero, en ese repertorio aún no aparece la evasión.

De acuerdo con los diferentes elementos analizados, FATCA no necesariamente se ubica en el ámbito de la jurisdicción universal sino en el de la aplicación extraterritorial de la Ley. El Derecho internacional admite que sujetos de Derecho internacional reivindiquen en ciertos casos su jurisdicción sobre personas o cosas fuera de su jurisdicción territorial. Pero en FATCA la obligación no surge sobre sus propios ciudadanos o personas bajo el ámbito de su jurisdicción, sino sobre entidades extranjeras que tienen relación con aquellos. Debido a los límites que impone el Derecho interno en algunos países, actualmente FATCA no solo se implementa por la vía de acuerdos con el Servicio Estadounidense de Rentas (IRS), ya van más de 20 acuerdos intergubernamentales (IGAs), en los que, dicho sea de paso, la reciprocidad se abre camino (aunque no siempre), tal como lo demuestran los recientemente firmados con los Países Bajos y Malta, entre otros<sup>25</sup>.

23 Restatement (Third) of Foreign Relations Law of the United States § 404 (1987). [http://internationalcrimallaw.org/Restatement\(Third\)\\_of\\_Foreign\\_Relations\\_Law/RSEcs334\\_401-04\\_411\\_432\\_442.PDF](http://internationalcrimallaw.org/Restatement(Third)_of_Foreign_Relations_Law/RSEcs334_401-04_411_432_442.PDF).

24 Anthony Colangelo. "Constitutional limits on extraterritorial jurisdiction: terrorism and the intersection of national and international law". Harvard International Law Journal. vol. 48. No. 1. Invierno, 2007. pp. 130 ss.

25 <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>.

Conforme a lo anterior y teniendo en cuenta los múltiples límites que impone el Derecho internacional por una parte, y el Derecho interno al acceso de información económica y las limitaciones que emanan de los derechos de los contribuyentes por la otra, una acción bilateral o multilateral coordinada como la que prevén los IGA y la CMAAM puede ayudar a encontrar soluciones al problema dentro del marco de la legalidad y, como indicaba el proyecto de Ley aprobatoria de la CMAAM, contribuir a la eficiencia en la gestión de los recursos públicos al extender las facultades de fiscalización al ámbito internacional respecto de los impuestos comprendidos por la Convención (artículo 4 CMAAM). La CMAAM dota de una base equitativa la relación Estado - contribuyente y contribuyente - contribuyente. Desde esta perspectiva, sin un IGA, una aplicación unilateral de Colombia de FATCA podría no estar dotada de una base equitativa por falta de legitimidad.

El segundo elemento, la igualdad, se deriva del hecho de que tanto los convenios de intercambio de información como la CMAAM son instrumentos que al menos en la teoría sirven para buscar eliminar diferencias de facto entre contribuyentes, particularmente de aquellos que terminan no cumpliendo o solo cumpliendo parcialmente sus deberes y obligaciones tributarias mediante la interposición de estructuras transnacionales y el uso de paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas. La integridad estaría garantizada por la CMAAM y los convenios de intercambio en cuanto que evitarían discriminaciones injustificadas entre contribuyentes que teniendo un deber de contribuir sobre su renta mundial no lo hacen o lo hacen solo parcialmente, en desmedro de los respectivos fiscos y violando la igualdad entre contribuyentes. En otros términos: la contribución del contribuyente será equitativa si corresponde a su renta global.

La equidad entre naciones se analiza en la perspectiva del país con derecho a grabar (que no es del caso discutir para la CMAAM pero si de los Convenios para Evitar la Doble Imposición) y de la obligación de cooperación internacional derivada de la Constitución (según veíamos en el análisis de Vogel). En Colombia, aunque la Constitución Política no contiene una disposición que obligue al país a cooperar internacionalmente, si requiere la internacionalización de sus relaciones en los términos indicados y el análisis de la equidad entre naciones en relación con los diferentes tipos de renta involucrados en transacciones transfronterizas está en mora de ser efectuado.

### **3. Eficiencia vs. Equidad: Circunstancias de facto y alternativas jurídicas**

Existen otras circunstancias de hecho que coadyuvan la tesis de la equidad como uno de los fundamentos de Convenios para el Intercambio de Información, Asistencia en la Recaudación y Asistencia Mutua: el escenario macroeconómi-

co mundial actual y las causas de muchas de las distorsiones de las relaciones económico - tributarias de los países, entre ellas: a) el impacto limitado del Derecho internacional público sobre las propuestas de coordinación internacional en materia tributaria<sup>26</sup>, b) las dificultades para una coordinación supranacional tributaria por transferencia de competencias a un organismo internacional<sup>27</sup>, c) el tradicional carácter territorial de los impuestos y, en general, del Derecho tributario frente a actividades económicas transnacionales (bilaterales, y multilaterales en la mayoría de los casos); d) amplias facultades de las Administraciones tributarias para acceder a información tributaria dentro de sus fronteras (aunque regladas), pero bastante limitadas fuera de su respectiva jurisdicción; e) pervivencia de jurisdicciones con fuertes medidas de protección del secreto bancario y límites al intercambio de información; f) el conflicto fuente - residencia en la distribución de la renta, que sigue y probablemente seguirá irresuelto; g) la influencia directa en materia tributaria del principio fundante del Derecho internacional de que ninguna voluntad exterior puede obligar a un Estado a hacer lo que no quiera, y viceversa (*i.e.* la igualdad soberana de los Estados como principio universal del Derecho internacional).

Frente a ese escenario normativo, y una concepción hermética de la soberanía tributaria vigente durante siglos, particularmente en la imposición sobre la renta, la discusión se plantea en términos de eficiencia vs. equidad. Los trabajos adelantados desde la perspectiva tributaria se han fundado en la dicotomía competencia fiscal vs. armonización, o cooperación, o coordinación internacional, con inclinación hacia esta última<sup>28</sup>, con varias etapas históricas identificables. Visto retrospectivamente, la problemática ha pasado de ser una cuestión interna a una internacional, primero por la vía de convenios bilaterales, ahora en la fase de los convenios multilaterales, cada vez con mayor apremio para los “contribuyentes”, y con una preocupación fundamental actual de fondo: la sostenibilidad fiscal.

26 Tal como ha destacado Schön. “While it should be accepted that the “genuine link” approach under international public law does only define the outer limits of tax jurisdiction, the wide leeway offered by this analysis to governments makes it unadvisable to rely on it for the details of tax allocation. The allocation of taxing rights does not follow automatically from such legal principles. To the contrary, the wide range of accepted “links” clearly shows the necessity to make political choices at the national level and to find political consensus in the international arena. This effort should be guided by standards of efficiency, equity and practicability, without granting supremacy to one of these elements alone. Moreover, under the constraints of tax competition a country may even decline tax jurisdiction on income where there is full and evident economic allegiance, while at the same time trying to extend its tax jurisdiction to situations only loosely connected to its territory and its citizens”. Schön Wolfgang: *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*. IBFD. *World Tax Journal*. vol. 1. No. 1. 2009. p. 81.

27 Que hace irrealista la perspectiva de una coordinación internacional en materia tributaria transferida a instituciones supranacionales bien a nivel regional o nivel mundial, tal como se destaca por Schön. *Ibid.*

28 Comentarios al proyecto de Convención bilateral sobre asistencia administrativa en materia tributaria. League of Nations. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Ref. G.216.M.85.1927.II. Ginebra. Abril de 1927. p. 23.

### 3.1. Etapa de los convenios bilaterales

Tanto la doble imposición como la evasión han sido objeto de atención internacional desde que la Sociedad de Naciones comenzara los trabajos en esta materia. A partir de las Resoluciones de 1925<sup>29</sup> se analizó la posibilidad de abordar esos dos problemas mediante convenios internacionales<sup>30</sup>. El primero derivó en la elaboración del modelo para la prevención de la doble imposición y el modelo para la prevención de la doble imposición en la materia especial de derechos de sucesión. A la evasión se dedicaron los proyectos de modelo de convenio sobre asistencia administrativa en materia tributaria y el de asistencia judicial en la recolección de impuestos.

En tiempos de la Sociedad de Naciones, la elección por convenios bilaterales fue deliberada. Si bien es cierto que el Comité de Expertos consideró la posibilidad de convenios colectivos (multilaterales), las dificultades producto de la territorialidad y diversidad de los derechos tributarios nacionales no aconsejaban su adopción, al menos no en el campo de la doble imposición. En el campo de la evasión, los convenios bilaterales se concibieron más como un paso previo a convenios multilaterales con el fin de dotar de uniformidad al Derecho tributario internacional y establecer en el largo plazo un sistema de convenciones generales que hiciera posible la unificación y codificación de las reglas previamente establecidas<sup>31</sup>.

Atacar la doble imposición y la evasión se consideraron como parte de un mismo problema, al asumirse que una carga tributaria excesiva trae como consecuencia la evasión, frente a la cual deberían adoptarse medidas para la prevención o control sistemáticos. Los esfuerzos aunados fueron para asegurar una cooperación internacional en un entorno en el que la carga tributaria se había incrementado como consecuencia de la guerra y se esperaba una mejor distribución de la misma<sup>32</sup>.

---

29 Clavier/Valnicek/Bugnet Baudouin/Thompson, Percey/D'Aroma Pasquale/Damsté Sinnighe/Blau. Double taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Expert to the Financial Committee of the League of Nations. Ginebra. Febrero 7 de 1925. (1-39 (4059-105)). League of Nations. *Financial Committee: Double Taxation and Tax Evasion*. Extract of the Report of the Financial Committee to the Council of the League of Nations. Ref. C.368.M.115.1925.II. Ginebra. Junio 11 de 1925. (2 (4107-8)). League of Nations. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Ref. G.216.M.85.1927.II. Ginebra. Abril de 1927. p. 8.

30

31 Según se indicaba: "Although unanimity would not seem to be unattainable, there is no doubt that the accession of all countries to a single Convention could only be obtained as the result of prolonged and delicate negotiations, while there is no reason to delay the putting into force of bilateral conventions which would immediately satisfy the legitimate interests of the tax-payers as well as those of the Contracting States". *Ibid.*, p. 8.

32 *Ibid.*, p. 9.

### 3.2. Etapa de los convenios multilaterales y acciones conjuntas

Los trabajos de la Sociedad de Naciones indicados, junto con otras medidas adoptadas por la OCDE, como las relacionadas con los paraísos fiscales —incluida la expedición de listas de paraísos fiscales—, así como las medidas unilaterales internas e incluso los convenios bilaterales para evitar la doble imposición precedieron remota y tímidamente a la CMAAM, desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988, reformada en el 2010 bajo la necesidad de vincular más países a su firma, con miras a una mayor transparencia y del logro de un estándar internacional de intercambio de información, tal como fuera destacado en la Cumbre del G20 desde el 2009<sup>33</sup>.

Desde 1996, con la Reunión del G8 en Lion, los temas tributarios pasaron al escenario mundial con las cumbres internacionales, con un comunicado económico sugestivo: “Making a Success of Globalization for the Benefit of All”. Se reclamó entonces la adopción de medidas multilaterales bajo las cuales los países pudieran operar individual y colectivamente para limitar las prácticas que generan competencia tributaria dañina entre Estados y que conllevan riesgos de distorsión del comercio y la inversión, así como la erosión de las bases tributarias nacionales<sup>34</sup>.

En la Cumbre del G20 del 2009, el tono de las declaraciones además de sugestivo resultó amenazador, acordándose tomar acciones contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales, la disposición para desplegar sanciones para proteger sus finanzas públicas y los sistemas financieros y la afirmación contundente según la cual: “la era del secreto bancario ha terminado”<sup>35</sup>. Como consecuencia de estas reuniones, el foro OCDE encargado de evaluar los riesgos derivados del incumplimiento tributario derivado de paraísos fiscales se transformó en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios. Colombia recibió en el 2015 la aprobación de las Fases I y 2 en intercambio de información por parte de este Foro<sup>36</sup>.

33 <http://www.out-law.com/en/articles/2013/february/g20-vows-to-tackle-tax-avoidance-by-multinational-companies/>. Así mismo: <http://www.out-law.com/en/articles/2013/October/switzerland-to-sign-g20s-tax-evasion-cooperation-agreement/>.

34 G8. Responsible leadership for a sustainable future. L'Aquila. Julio 8 de 2009. <http://www.g7.utoronto.ca/summit/2009laquila/2009-declaration.pdf>.

35 G20. Declaration on strengthening the financial system. London, Leader's Statement. Abril 2, 2009. Declaración 15. [http://www.g20.org/Documents/Fin\\_Deps\\_Fin\\_Reg\\_Annex\\_020409\\_-\\_1615\\_final.pdf](http://www.g20.org/Documents/Fin_Deps_Fin_Reg_Annex_020409_-_1615_final.pdf).

36 Lo que da cuenta de: “(i) La capacidad de la administración tributaria para acceder a la información relacionada con la propiedad de las sociedades y su contabilidad, (ii) Que Colombia es un país que cuenta con un marco legal que garantiza la confidencialidad de la información recabada y, (iii) Que tiene mecanismos que permiten la colaboración efectiva en el intercambio de esta información con cualquiera de los países socios relevantes que la requieran”. DIAN: “OCDE aprueba a Colombia Fase I en Intercambio de Información”. Comunicado de Prensa 81. Marzo 18 de 2014. [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co).

Los estándares propuestos en materia tributaria por la OCDE han sido evaluados y apoyados, con reconocimiento de un estándar internacional para el intercambio de información<sup>37</sup>, y el apoyo total de la Organización a la Convención Multilateral, animando a todos los países a su firma<sup>38</sup>. En ese escenario, el anuncio del estándar internacional de intercambio automático<sup>39</sup> no deja de causar sorpresa, considerando la rapidez con que se vienen adoptando medidas en este campo después de varios años de juego al gato y al ratón entre los fiscos y los contribuyentes.

En todo ese proceso resulta interesante la necesidad de adoptar medidas colectivas —entre ellas la firma de la CMAAM—, dirigidas a evitar la erosión de la base tributaria y al reconocimiento de los efectos de los traslados de beneficios reconociendo que el aseguramiento de la base tributaria es parte importante de la sostenibilidad fiscal<sup>40</sup>, en un entorno en que ya no se trata solo de los trabajos y esfuerzos de las organizaciones internacionales, o del club OCDE de buenas prácticas (no solo de países ricos), sino de una iniciativa a la que se comprometen multilateralmente los países más influyentes del planeta, reforzada en algunas jurisdicciones con medidas unilaterales como FATCA y la adopción de medidas impensadas como el del estándar de intercambio automático (no a solicitud) de información contable financiera de la OCDE.

#### 4. La evasión y los problemas derivados de la sostenibilidad fiscal

La lucha contra la evasión y la elusión forma parte de las medidas tendentes al logro de los objetivos indicados por la CMAAM. En relación con la evasión es muy claro, considerando la pérdida de rentas que ello significa y toda la economía ilegal o inmoral alrededor de la misma. Las cifras de la evasión, calculadas por diferentes organizaciones, son escandalosas: “3.1. trillion a year”<sup>41</sup>. En los resulta-

37 G20. Declaration on strengthening the financial system. London. Leader’s Statement. Abril 2 de 2009. Declaración 15. [http://www.g20.org/Documents/Fin\\_Deps\\_Fin\\_Reg\\_Annex\\_020409\\_-\\_1615\\_final.pdf](http://www.g20.org/Documents/Fin_Deps_Fin_Reg_Annex_020409_-_1615_final.pdf).

38 G20 Comunicué. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Moscú. Febrero 15-16 de 2013.

39 Ibíd., véase [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/AEOI\\_FINAL\\_with%20cover\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf).

40 G20 Comunicué. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Moscú. Febrero 15-16 de 2013.

41 Estimado por Richard Murphy. “The tax justice network”. “US\$ 3.1 trillion”. *Tax Justice Network: The Cost of Tax Abuse. A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. 2011.* [http://www.tackletaxhavens.com/Cost\\_of\\_Tax\\_Abuse\\_TJN%20Research\\_23rd\\_Nov\\_2011.pdf](http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN%20Research_23rd_Nov_2011.pdf). En relación con Latinoamérica véase Juan Carlos Gómez Sabaini & Juan Pablo Jiménez. “Tax structure and tax evasion in Latin America”. Latin American Development Bank (CAF), Naciones Unidas, CEPAL, United Nations Publication. LC/L.3455. 2012. [http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/5/45935/SERIE\\_MD\\_118.pdf](http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/5/45935/SERIE_MD_118.pdf).

dos de *The Tax Justice Network*, Colombia tendrían una economía sumergida del 37.3% y el costo de la evasión tributaria sería de 39.833.161 millones de pesos.

<b><i>País</i></b>	<b><i>PIB US\$m</i></b>	<b><i>Tamaño de la economía informal %</i></b>	<b><i>Pérdida de rentas como resultado de la economía informal US\$m</i></b>	<b><i>Costo de la evasión tributaria, moneda local m</i></b>
Colombia	288,189	37.3	20,746	39,833,161 <sup>42</sup>

Conforme destacan Gómez y Jiménez, en un estudio de la División para el Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, se estima que en Colombia la evasión del IVA fue de un 23,5% en el año 2006, frente a una evasión en renta que no se cuantifica<sup>43</sup>. Según estudios de la DIAN, para el período comprendido entre 2005 y 2010, la evasión del IVA se encuentra entre 2.4 y 1.9 puntos del PIB, y como porcentaje del PIB se ha mantenido en 2 puntos en promedio en los últimos 4 años<sup>44</sup>. Según el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, la evasión anual en Colombia asciende a los 20 y 25 billones de pesos en el 2011<sup>45</sup>.

Con independencia de las cifras (y de las asimetrías que suelen darse en ellas según los métodos empleados para calcularlas), el problema de la evasión no es nominal. Tal como se viene destacando por economistas y expertos, las consecuencias de la evasión son terribles. Según *The Tax Justice Network*, no se trata solo de un crimen personal, es un crimen que atenta contra la sociedad y la democracia, que fallan cuando la economía cae, cuando la demanda de servicios gubernamentales incrementa en tiempos de crisis pero solo algunos están dispuestos a pagar por ello. En este sentido, la evasión estaría en el núcleo de la crisis económica mundial y atacarla sería una condición para la provisión de servicios de salud, educación, pensiones y otros que la gente del mundo necesita<sup>46</sup>. Con este fondo, la evasión bien podría entrar a considerarse como un delito universal por su ataque frontal a los fines de los Estados en pro de un mundo más equitativo y de ser así, las medidas para atacarla podrían ser más frontales y directas.

42 Ibíd.

43 Juan Carlos Gómez Sabaini. Op. cit., p. 34.

44 Ángela Cruz Lasso. Medición de la Evasión del IVA en Colombia. Actualización nueva base de cuentas nacionales. Suplemento: Período 2005 - 2010. DIAN - Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Documento web 043. Julio de 2011. [http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Cuaderno\\_de\\_Trabajo\\_043\\_Suplemento\\_Evasion\\_IVA.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Cuaderno_de_Trabajo_043_Suplemento_Evasion_IVA.pdf) p. 9.

45 Yamid Amat. "Con elegancia vamos a hacer que la gente pague lo que tiene que pagar". Entrevista con el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales Dr. Juan Ricardo Ortega. El Tiempo. Enero 9 de 2011. [http://www.eltiempo.com/economia/bienestar/ARTICULO-WEB-NEW\\_NOTA\\_INTERIOR-8765062.html](http://www.eltiempo.com/economia/bienestar/ARTICULO-WEB-NEW_NOTA_INTERIOR-8765062.html).

46 *Tax Justice Network*. Op. cit., p. 6.

Teóricamente, la identificación de los evasores de impuestos permitiría garantizar que su contribución a la financiación de las cargas públicas sea la que les corresponde. Si eso es cierto, también se realizaría lo previsto en los artículos 95 y 363 C.P., pues ante una mayor capacidad contributiva la carga tributaria debería ser mayor<sup>47</sup>. En la medida en que con la evasión esos objetivos resultan frustrados, es preciso dotar a las Administraciones de Impuestos de las facultades que permitan determinar la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, con miras a garantizar la igualdad entre contribuyentes según criterios de igualdad proporcional.

En Colombia, no obstante, existen deficiencias estructurales del sistema con respecto al tratamiento de la evasión y de la elusión. Por una parte, en nuestro país la evasión constituye un acto inmoral, pero no delictual. En la gran mayoría de jurisdicciones la defraudación del fisco por vía de la evasión es un delito porque frustra al Estado de los recursos debidos para alcanzar sus fines. La elusión es diferente y no se considera delito en prácticamente ningún ordenamiento. En Colombia, la elusión es un concepto jurídico indeterminado por no estar claramente delimitado en la ley, a diferencia del abuso en materia tributaria (artículo 869 E.T.). Por tal razón, consideramos que la motivación de la Ley por su referencia a la elusión es válida en tanto sirva para delimitarla del fenómeno de la evasión —fenómeno último que actualmente en Colombia constituye, según indicamos anteriormente, una conducta no deseable, anticívica quizá, pero no necesariamente antijurídica y culpable—.

Pero, el estudio de la evasión no puede hacerse de forma aislada a los fines del ordenamiento tributario. No se trata solo de exigir el cumplimiento de los deberes sino de garantizar que esa contribución sea en términos de justicia y equidad, tal como exige el artículo 95 de la C.P. En esta perspectiva, otra deficiencia estructural del sistema es la falta de un análisis de fondo y medidas sobre la presión fiscal y la justicia y equidad que también deberían reinar en materia tributaria, no desde la perspectiva de la igualdad entre contribuyentes o de lo que el contribuyente le debe al Estado/sociedad, sino en lo que este último le debe al primero. En la medida en que esta investigación no tiene por objeto desarrollar este tema, nos limitaremos solo a un elemento que consideramos fundamental.

Las medidas relativas a la evasión deben analizarse conjuntamente con los problemas de la doble imposición porque parte del problema es la presión fiscal del contribuyente, tanto interna como internacional. Algunos estudios afirman que en Colombia la presión fiscal estaría en un 15,2% del PIB para el perío-

---

47 Tal como ha indicado la Corte Constitucional en reiteradas jurisprudencias Sentencia C-419 de 1995 (M.P. Antonio Barrera Carbonell; septiembre 21 de 1995), Sentencia C-643 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; agosto 13 de 2002).



do comprendido entre 1990 y 2009, con cambios porcentuales altos en la carga tributaria<sup>48</sup>. Sin embargo, en Colombia es *vox populi* que salvo por los impuestos nacionales, no solo se desconoce cuáles y cuántos impuestos locales están vigentes, también, —como consecuencia—, cuál es la verdadera presión fiscal. Adicionalmente, tampoco existe un balance con las múltiples exenciones y beneficios en favor de sectores determinados, y las medidas tributarias adoptadas con la reforma de la Ley 1607 de 2012 para combatir la inequidad, —incluido el impuesto sobre la renta para la equidad—, son altamente criticadas porque al parecer constituyen una falacia<sup>49</sup>. De esta forma, no es suficiente mirar al exterior para atacar el problema. Hay que poner la casa en orden.

## 5. Conclusión

La equidad no es como la esperanza en la caja de pandora. Según el mito, los hombres habían vivido libres de fatigas y enfermedades hasta que Pandora abrió un ánfora que contenía todos los males, liberando todas las desgracias humanas, con la particularidad de que el ánfora, la caja, se cerró justo antes de que la esperanza fuera liberada. Desde entonces no se sabe si la esperanza es cosa buena o cosa mala.

La equidad no es un concepto indeterminado. No es un comodín bajo el cual justificar cualquier acción internacional. La equidad tiene una naturaleza eminentemente jurídica que también debe irradiar el Derecho tributario nacional e internacional colombiano y reflejarse tanto en su dimensión política como jurídica. Nuestro análisis nos permite reafirmar no solo que “Equity follows the law” —según la máxima inglesa—, sino que, además, en la salvaguarda del orden tributario internacional, “Equity precedes the law”, reflejando así la dimensión jurídico y política de la equidad, en un momento además particular dada la necesidad de prevenir el déficit fiscal.

El Derecho internacional tributario colombiano debe procurar ser equitativo tanto en su dimensión nacional bajo el marco de, por una parte, la legitimidad, la igualdad, la integridad y la redistribución y por otra de las dimensiones de equidad individual, en la relación contribuyente - Estado, y la equidad entre naciones conforme a los diferentes tipos de renta involucrados, por la renuncia de jurisdicción tributaria a que puede llevar en algunos casos, de cara a una distribución equitativa de la carga tributaria en transacciones transfronterizas.

48 Juan Carlos Gómez Sabaini. Op. cit., p. 34.

49 Argumentándose incluso que la inequidad forma parte de la tradición colombiana. Véase Libardo Sarmiento Anzola. “Reforma tributaria, desigualdad y pobreza”. ALAI, América Latina en Movimiento. Enero 18 de 2013. <http://alainet.org/active/61028>.

La equidad ha de subyacer e irradiar la construcción y eficacia de los sistemas tributarios tomando en cuenta los deberes de ambas partes en la relación tributaria, los del Fisco y los del contribuyente. Por una parte, de aquellos que se encuentran bajo el ámbito de la sujeción tributaria limitada e ilimitada dado que la desconexión de la obligación tributaria ilimitada de mecanismos para hacerla efectiva resulta en inequidad, tanto desde la perspectiva de la relación Estado - contribuyente como de la igualdad entre contribuyentes. En el primer caso porque se incumple con deberes que impone la ley y se obstruye un objetivo propio de la tributación, cual es el proveer de medios suficientes al Estado para garantizar el bien común. En el segundo porque la inactividad del Estado frente a la determinación de la capacidad contributiva de un contribuyente, calculada sobre la renta mundial no solo es injustificada sino que propicia la generación de ventajas económicas para los evasores. Nada justifica el desconocimiento del daño antijurídico y culpable que ocasiona la evasión. Su tipificación y reconocimiento como delito universal debería ser considerada.

Llegados a este punto, y si bien es cierto, que la CMAAM y convenios bilaterales para el intercambio de información se constituyen en instrumentos para el logro de la justicia tributaria internacional, derivados de una aplicación equitativa que promueven tales convenios, esto no permite afirmar que con ello se logre una igualdad más realista entre las naciones, como sería la expectativa de la doctrina Calvo en otros ámbitos del Derecho internacional, dado que el tema de fondo en el caso de la Convención Multilateral de Asistencia Mutua y los convenios de intercambio de información no es el de los privilegios que resultan para los países desarrollados en aplicación del principio de la residencia, adoptado inflexiblemente por la OCDE en los modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta. Una revisión del tema desde la perspectiva del Derecho internacional tributario colombiano para este caso está en mora de efectuarse. En cualquier caso, como indica Schön, cualquier esfuerzo de coordinación no debería buscar la verdad absoluta sino una relativa consistencia y equidad<sup>50</sup>, entre otras porque la equidad no es un principio excluyente sino que interactúa con otros principios de la tributación. No existe razón para que el Derecho tributario Internacional tenga casa aparte del Derecho internacional y del objetivo de un mundo más justo, equitativo, seguro y humano que haga realidad los principios y fines del derecho.

La doctrina y la jurisprudencia no deben limitarse a repetir el artículo 226 de la C.P. como base de la internacionalización sin el análisis de sus consecuencias, porque la equidad no es autoejecutable (*self executing*) y requiere ponderación

---

50 Schön. *Ibid.*, p. 81.

del juez, cara a todas las circunstancias que rodean nuestra realidad nacional. Solo la jurisprudencia puede marcar el camino de lo que es moralmente coherente con un orden tributario equitativo en el marco de la tarea sagrada del juez: la interpretación que permita la realización de la justicia y de la equidad misma. No por ello, la jurisprudencia se libraré de la crítica de la doctrina o de la postura que adopte el legislador en la ley. Es papel de todos nosotros, academia e instituciones académicas dedicadas al progreso mediante el derecho, contribuir a que los postulados jurídicos de la tributación se realicen en la normativa y reconducir la discusión en beneficio de una Colombia más equitativa.

## 6. Bibliografía

Ángela Cruz Lasso. Medición de la Evasión del IVA en Colombia. Actualización nueva base de cuentas nacionales. Suplemento: Período 2005 - 2010. DIAN - Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Documento web 043. Julio de 2011. [http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Cuaderno\\_de\\_Trabajo\\_043\\_Suplemento\\_Evasion\\_IVA.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Cuaderno_de_Trabajo_043_Suplemento_Evasion_IVA.pdf).

Anthony Colangelo. "Constitutional limits on extraterritorial jurisdiction: terrorism and the intersection of national and international law". *Harvard International Law Journal*. vol. 48. No. 1. Invierno, 2007.

Aristóteles. *Ética a nicomaquea*. 5 ed. Trad. de Antonio Gómez Robledo. Colección Sepan cuantos. Libro V. Cap. X. Porrúa, México. (1973).

Clavier/Valnicek/Bugnet Baudouin/Thompson, Percey/D'Aroma Pasquale/Damsté Sinnighe/Blau. *Double taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Expert to the Financial Committee of the League of Nations*. Ginebra. Febrero 7 de 1925. (1-39 (4059-105)).

Comentarios al proyecto de Convención bilateral sobre asistencia administrativa en materia tributaria. League of Nations. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Ref. G.216.M.85.1927.II. Ginebra. Abril de 1927.

Corte Constitucional. Sentencia C-477 de 1992 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo; agosto 6 de 1992).

Corte Constitucional. Sentencia C-589 de 1992 (M.P. Simón Rodríguez Rodríguez; noviembre 23 de 1992).

Corte Constitucional. Sentencia C-027 de 1993 (M.P. Simón Rodríguez Rodríguez; febrero 5 de 1993).

Corte Constitucional. Sentencia C-276 de 1993 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; julio 22 de 1993).

Corte Constitucional. Sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz; septiembre 2 de 1993).

Corte Constitucional. Sentencia C-419 de 1995 (M.P. Antonio Barrera Carbonell; septiembre 21 de 1995).

- Corte Constitucional. Sentencia C-400 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; agosto 10 de 1998).
- Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; agosto 13 de 2002).
- Corte Constitucional. Sentencia C-295 de 2012 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez).
- Corte Constitucional. Sentencia C-316 de 2012 (M.P. Mauricio González Cuervo; mayo 2 de 2012).
- Corte Constitucional. Sentencia C-350 de 2013 (M.P. Mauricio González Cuervo; junio 19 de 2013).
- Corte Constitucional. Sentencia C-049 de 2015 (M.P. Martha Victoria SÁCHICA Méndez).
- DIAN. "OCDE aprueba a Colombia Fase I en Intercambio de Información". Comunicado de Prensa 81. Marzo 18 de 2014. [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co).
- G8. Responsible leadership for a sustainable future. L'Aquila. Julio 8 de 2009. <http://www.g7.utoronto.ca/summit/2009laquila/2009-declaration.pdf>.
- G20. Declaration on strengthening the financial system. London, Leader's Statement. Abril 2, 2009. Declaración 15. [http://www.g20.org/Documents/Fin\\_Deps\\_Fin\\_Reg\\_Annex\\_020409\\_-\\_1615\\_final.pdf](http://www.g20.org/Documents/Fin_Deps_Fin_Reg_Annex_020409_-_1615_final.pdf).
- G20 Comunicué. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Moscú. Febrero 15-16 de 2013.
- <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>.
- <http://www.out-law.com/en/articles/2013/february/g20-vows-to-tackle-tax-avoidance-by-multi-national-companies/>. Así mismo: <http://www.out-law.com/en/articles/2013/October/switzerland-to-sign-g20s-tax-evasion-cooperation-agreement/>.
- [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/AEOI\\_FINAL\\_with%20cover\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf).
- John Rawls. *Justice as fairness*. The Philosophical Review. vol. 67. No. 2. Abril de 1958. <http://www.jstor.org/stable/2182612>.
- John Rawls. *Reply to Alexander and Musgrave*. The Quarterly Journal of Economics. vol. 88. No. 4. Noviembre de 1974. <http://www.jstor.org/stable/1881827>.
- Juan Carlos Gómez Sabaini & Juan Pablo Jiménez. "Tax structure and tax evasion in Latin America". Latin American Development Bank (CAF), Naciones Unidas, CEPAL, United Nations Publication. LC/L.3455. 2012. [http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/5/45935/SE-RIE\\_MD\\_118.pdf](http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/5/45935/SE-RIE_MD_118.pdf).
- Klaus Vogel. "World wide vs. Source taxation of income: A review and reevaluation of arguments". Influence of Tax Differentials on International Competitiveness. Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation. Kluwer law and Taxation Publishers. Deventer - Bostón. 1990.
- League of Nations. *Financial Committee: Double Taxation and Tax Evasion*. Extract of the Report of the Financial Committee to the Council of the League of Nations. Ref. C.368.M.115.1925. II. Ginebra. Junio 11 de 1925. (2 (4107-8)).

- League of Nations. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Ref. G.216.M.85.1927.II. Ginebra. Abril de 1927.
- Libardo Sarmiento Anzola. *“Reforma tributaria, desigualdad y pobreza”*. ALAI, América Latina en Movimiento. Enero 18 de 2013. <http://alainet.org/active/61028>.
- Peggy B. Musgrave. *Taxation of foreign investment income*. Economic Analysis. Ed. J Johns Hopkins Press. 1963.
- R. A. Musgrave. *“Criteria for foreign tax credit”*. Taxation and Operations Abroad. Symposium. Ed. Russell Baker. 1960.
- R. A. Musgrave. *“In defense of an income”*. Harvard Law Review. vol. 81:44.
- R.A. Musgrave. “The equitable tax should be a personal tax, assessed in global fashion on the taxpayer’s total base”. “In defense of an income”. Harvard Law Review. vol. 81:44.
- Restatement (Third) of Foreign Relations Law of the United States § 404 (1987). [http://internationalcriminallaw.org/Restatement\(Third\)\\_of\\_Foreign\\_Relations\\_Law/RSecs334\\_401-04\\_411\\_432\\_442.PDF](http://internationalcriminallaw.org/Restatement(Third)_of_Foreign_Relations_Law/RSecs334_401-04_411_432_442.PDF).
- Richard Murphy. “The tax justice network”. *“US\$ 3.1 trillion”*. *Tax Justice Network: The Cost of Tax Abuse. A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. 2011*. [http://www.tackletaxhavens.com/Cost\\_of\\_Tax\\_Abuse\\_TJN%20Research\\_23rd\\_Nov\\_2011.pdf](http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN%20Research_23rd_Nov_2011.pdf).
- Ronald Dworking. *Laws’ Empire*. Harvard University Press. (1986).
- Schön Wolfgang: *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*. IBFD. World Tax Journal. vol. 1. No. 1. 2009.
- Yamid Amat. *“Con elegancia vamos a hacer que la gente pague lo que tiene que pagar”*. Entrevista con el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales Dr. Juan Ricardo Ortega. El Tiempo. Enero 9 de 2011. <http://www.eltiempo.com/economia/bienestar>.

