

CICAJ
PUCP

Departamento
Académico de Derecho

Maestría en
Derecho de la Empresa



PUCP

Capítulo 2

NUEVAS FRONTERAS METODOLÓGICAS EN EL DERECHO EMPRESARIAL

EDITORES

Guillermo Martín Boza Pró
Bruno Edoardo Debenedetti Luján
José Enrique Sotomayor Trelles

**NUEVAS
FRONTERAS
METODOLÓGICAS
EN EL DERECHO
EMPRESARIAL**

NUEVAS FRONTERAS METODOLÓGICAS EN EL DERECHO EMPRESARIAL

EDITORES

GUILLERMO MARTIN BOZA PRÓ
BRUNO EDOARDO DEBENEDETTI LUJÁN
JOSÉ ENRIQUE SOTOMAYOR TRELLES

CICAJ
PUCP

Departamento
Académico de Derecho

Maestría en
Derecho de la Empresa



Nuevas fronteras metodológicas en el derecho empresarial

Editores: Guillermo Martín Boza Pró, Bruno Edoardo Debenedetti Luján y José Enrique Sotomayor Trelles

Imagen de cubierta y contracubierta: Mariya/Pexels.com
Primera edición digital: Julio de 2025

© De los autores de los trabajos publicados

De esta edición:

© Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Derecho
Centro de Investigación, Capacitación y Asesoría Jurídica
Escuela de Posgrado
Maestría en Derecho de la Empresa
Av. Universitaria 1801, Lima 32 - Perú
Teléfono: (511) 626-2000, anexo 4930 y 4901
<https://departamento.pucp.edu.pe/derecho/cicaj/>
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/derechoyempresa/>

Diseño: Lorena Patricia Bullón Capcha
Junio 2025



Esta obra está bajo una licencia Creative Commons de tipo Reconocimiento-No-Comercial-SinDerivados 4.0 Internacional. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2025-07468
ISBN: 978-612-49809-4-7

EL PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN COLOMBIA*

CASE LAW PRECEDENT ON INTERNATIONAL TAXATION IN COLOMBIA

*Eleonora Lozano Rodríguez*¹

Resumen

El capítulo presenta los más recientes desarrollos jurisprudenciales de la Corte Constitucional en materia de tributación internacional y sus grandes temáticas (*soft law* de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, doble imposición internacional, subcapitalización e intercambio de información tributaria), a partir de modelo de análisis de la jurisprudencia tributaria.

Palabras clave: Precedente jurisprudencial, tributación internacional, doble imposición internacional, *soft law*, subcapitalización, intercambio de información tributaria.

Abstract

This chapter presents the most recent precedent developments of the Constitutional Court in the field of international taxation and its major themes (soft law from the Organization for Economic Co-operation and Development, international double taxation, thin capitalization, and exchange of tax information), using a model of analysis of tax jurisprudence.

Keywords: *Precedent, international taxation, international double taxation, soft law, thin capitalization, tax information exchange.*

1 Abogada, economista y magíster en economía de la Universidad de los Andes. Doctora en Derecho de la Universidad de los Andes. Decana de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes.

* Agradezco enormemente el apoyo investigativo de los miembros del Semillero de Estudios Interdisciplinarios de la Tributación de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, en especial, a mis exalumnos Santiago Archila y Simón Otalora. Un agradecimiento muy especial para David Orlando Niño Muñoz, profesional de proyectos académicos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, por su decidido apoyo en la fase final de edición de este capítulo.

Introducción

A raíz de mis investigaciones sobre metodología jurídica, he tenido el honor de haber sido invitada en varias oportunidades por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y, en especial, a través de su Escuela de Posgrado, a compartir experiencias investigativas en el área de derecho empresarial.

En esta oportunidad junto con los colegas de la PUCP y otros miembros de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes queremos ofrecer a la comunidad académica algunas de nuestras reflexiones y vivencias en esta temática, pues la mejor forma de aprender metodología es a través de la experimentación propia.

En diversas ocasiones compartí con los alumnos de la PUCP mis análisis jurisprudenciales de la tributación en Colombia, en esencia de aquella proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En esta obra colectiva he querido enfocarme en los más recientes desarrollos jurisprudenciales de la Corte Constitucional en materia de tributación internacional y sus grandes temáticas (*soft law* de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, doble imposición internacional, subcapitalización e intercambio de información tributaria). En una primera parte abordaré la definición de un modelo de análisis de la jurisprudencia tributaria; y, en la segunda, lo aplicaré a las grandes tensiones de la tributación internacional.

La Definición de un Modelo de Análisis de la Jurisprudencia Tributaria

En la monografía de mi autoría “Justicia Tributaria” (2017) realicé una propuesta metodológica para el análisis jurisprudencial de fallos tributarios. Esta se construyó tomando en consideración elementos de las metodologías para el análisis del precedente jurisprudencial de Eduardo Álvarez-Correa (Álvarez-Correa, 1988, pp. 21-55), Jaime Giraldo Ángel y Oswaldo Giraldo López (Giraldo Ángel y Giraldo López, 2002, pp. 48-50), Diego López (López, 2009, pp. 140-168) y Eduardo Cifuentes Muñoz (Cifuentes Muñoz, 2009, pp. 8-10).

Para Álvarez-Correa, los casos jurídicos son aquellas situaciones de hecho en las cuales dos o más individuos se encuentran en desacuerdo respecto a sus derechos y obligaciones y para su análisis deben seguirse los siguientes elementos (Álvarez-Correa, 1988, pp. 21 y 22):

Los hechos. Un caso jurídico incluye un gran número de hechos, muchos de los cuales nada tienen que ver con el conflicto entre las partes. Por lo anterior es importante determinar los hechos pertinentes para la solución del caso, lo que depende de haberse dado cuenta de lo importante, mediante la técnica de la “calificación”. Calificar significa dar a un hecho un nombre jurídico,

es decir, “calificarlos” de jurídico². La previa calificación de los elementos (técnicamente denominados instituciones jurídicas) facilita la determinación del problema³.

El problema jurídico. Es el conflicto que los litigantes someten al juez para su solución. Representa, por lo tanto, un conflicto de intereses. El problema jurídico tiene tres características generales: encierra un juicio de valor⁴, contiene un elemento de conflicto y determina el proceso.

La mayor dificultad del análisis de casos es ubicar el problema jurídico por cuanto esto exige que se identifique el elemento sobre el cual las partes no están de acuerdo. Este es, por lo tanto, el “elemento de conflicto” y la razón verdadera de un litigio. Este siempre se redacta en el sentido de lo que debe hacer una de las dos partes (o de lo que puede hacer). La finalidad de la demanda es que el demandado haga o pague algo; por lo tanto, el problema jurídico va en ese sentido. Un problema mal plantado tiene como consecuencia una falsa solución, porque no corresponde al conflicto⁵.

La naturaleza del conflicto varía según el tipo de problema, que pueden clasificarse, según Álvarez-Correa, en tres categorías: 1. Conflicto sobre los hechos o problema fáctico. Recae sobre la existencia o la ausencia de un hecho pertinente. El problema fáctico puro y simple supone que las partes discuten la presencia o la ausencia de la institución jurídica y no su aplicación. Es fáctico o de hecho porque no se trata de interpretar una norma o de definir una institución jurídica; 2. Conflicto sobre los hechos o problema fáctico combinado con problema jurídico. No se trata de determinar la ausencia o presencia de un hecho sino, existiendo determinado hecho, se discute si este corresponde o no a una institución jurídica. La naturaleza del conflicto es la definición de la institución jurídica para el caso, lo cual implica elementos fácticos y jurídicos; 3. Conflicto sobre los efectos de las instituciones jurídicas o problema jurídico. El problema jurídico puro supone que los hechos no son objeto de discusión sino el sentido de la institución jurídica en cuanto a sus efectos. La solución de un problema jurídico puro requiere acudir a los principios

2 La solución de un caso requiere para Álvarez-Correa de dos etapas. En la primera se determina las instituciones jurídicas de conjunto, configurando el marco de referencia general del problema jurídico. En la segunda se determina la institución jurídica central, el elemento esencial crítico de conflicto. La serie de conjuntos establecidos en la primera etapa desciende a la extensión de su aplicación hasta el punto de conflicto y ese podrá encontrarse a cualquier nivel (1988, p. 52).

3 Por lo tanto, para Álvarez-Correa, “[u]na institución jurídica es un vocablo (forma) cuyo sentido (fondo) según el ordenamiento jurídico implica un efecto jurídico. Todo vocablo jurídico es una institución jurídica en ese sentido: delito, contrato, propiedad, posesión, capacidad, etc.” (1988, p. 36).

4 El problema jurídico es una confrontación de dos razones jurídicas y, de esta manera, existe un claro conflicto de valores e interpretaciones distintas de un mismo hecho. Aunado a lo anterior, el juez deberá escoger según su criterio de justicia y de valores. No existe una escala de valores, de esta manera, al escoger el juez una regla ética es porque considera la otra de menor importancia.

5 Para profundizar en la elaboración de problemas jurídicos, véase “Lección 5. Análisis de casos jurídicos: El problema jurídico” (Álvarez-Correa, 1998, pp. 23-25).

jurídicos, es decir, a las reglas de conducta, al deber ser del ordenamiento jurídico. El ordenamiento fija, entonces, principios para que sus efectos hagan justicia y pongan orden (Álvarez-Correa, 1988, pp. 53 y 54).

Los motivos. Son las razones por las cuales el juez (o el analista) fallaría a favor del demandante o del demandado. Éstas deben ser jurídicas y su exposición corresponde también a una técnica. El desarrollo de los motivos dependerá de lo que indique el orden jurídico aplicable⁶. Los motivos y los principios jurídicos se encuentran íntimamente relacionados por lo que antes de redactar los motivos, el jurista debe decidir cuáles principios rigen el caso y por qué, interrogante último que determina los motivos (Álvarez-Correa, 1988, p. 55).

La regla jurídica. Es el principio aplicado por el juez para resolver el caso. Es diferente de la noción de “principio jurídico” (general y abstracto, y aplicable a varios casos: “quien promete debe cumplir”). Es la aplicación de un principio a un caso en particular, es decir, demuestra cómo se aplica el principio al caso. Para Álvarez-Correa, “[...] al estudiar la jurisprudencia colombiana advertirá que los artículos de los códigos son aplicados por los jueces a los casos de distintas maneras, y cada una de esas maneras es una regla jurídica” (Álvarez-Correa, 1988, p. 28). La regla jurídica responde concretamente a la pregunta del problema jurídico, por cuanto indica los elementos del caso y fija la jurisprudencia⁷.

Muy en línea con el anterior planteamiento, Giraldo Ángel y Giraldo López (2002) proponen analizar la jurisprudencia siguiendo tres etapas: (a) Determinación del problema jurídico planteado; (b) Análisis estructural de las tesis sustentadas con relación al problema; y, (c) Crítica jurídica.

En relación con la definición del problema jurídico, consideran Giraldo Ángel y Giraldo López que está integrado por dos elementos: el aspecto jurídico considerado y los hechos que son relevantes para éste. El primero es el punto de derecho que se quiere dilucidar, el aspecto sobre el cual recae la controversia entre las partes, “[...]es la consecuencia, o la connotación jurídica, que el Derecho establece para unos hechos”. El segundo son los fenómenos jurídicos (no empíricos) para los cuales el ordenamiento jurídico prevé alguna consecuencia. Así las cosas, el hecho jurídico es de carácter abstracto, mientras que el empírico es de carácter concreto⁸ (2002, pp. 48-50).

6 Para profundizar se recomienda la lectura de “Lección 6. Análisis de casos jurídicos: los motivos y la regla jurídica” (Álvarez-Correa, 1988, p. 26).

7 “Son precisamente estas extensiones de los principios jurídicos las que explican el desarrollo de la jurisprudencia. En efecto, las decisiones de los tribunales (en un sistema moderno) [...] extienden las posibilidades de los principios jurídicos, frecuente y estrechamente concebidos en sus inicios” (Álvarez-Correa, 1988, p. 57).

8 Para Giraldo Ángel y Giraldo López, por ejemplo, la institución “bien mueble” es hecho jurídico, pero “carro” es hecho empírico (2002, pp. 48-50).

Las “tesis” son las respuestas dadas a los distintos problemas jurídicos planteados en una providencia⁹, y, para terminar, la “crítica jurídica” permite al analista asumir una posición crítica con relación al punto de derecho, para lo cual es necesario establecer cuáles son los hechos relevantes y probados para cada una de las partes y cuál es su connotación jurídica.

Por su parte, la propuesta metodológica de López (2009) se centra en la elaboración de “líneas jurisprudenciales”, es decir, en el análisis dinámico de los precedentes, método que para el autor reviste enormes ventajas en comparación con el estudio estático de sentencias, según es posible concluir del siguiente aparte de su obra:

La interpretación de sentencias aisladas no da una buena idea del desarrollo sistemático de la jurisprudencia y esto resulta crucial para entender el aporte del derecho de origen judicial a todas las ramas del derecho [...]. La lectura de sentencias individuales, sin sentido de orientación o agrupación, puede llevar al analista a una dispersión radical, con la consecuente incompreensión de los mensajes normativos emanados del derecho judicial. La determinación de la subregla jurisprudencial solo será posible, entonces, si el intérprete construye, para cada línea, una teoría jurídica integral (una narración) de las interrelaciones de varios pronunciamientos judiciales relevantes.

Los problemas que esta exigencia plantea son variados: por una parte es necesario (1) acotar el patrón fáctico concreto (con el correlativo conflicto de intereses y derechos que le sea propio) que la jurisprudencia ha venido definiendo como “escenario constitucional” relevante; (2) identificar las sentencias más relevantes (que más adelante denominaremos “sentencias hito”) dentro de la línea jurisprudencial; (3) finalmente es necesario construir teorías estructurales (i. e. narraciones jurídicas sólidas y comprensivas) que permitan establecer la relación entre esos varios pronunciamientos jurisprudenciales. Esta última tarea es en propiedad la misión del jurista cuando analiza el derecho de los jueces [...].

El desenlace de la narración ha tratado de definir la existencia de un “balance constitucional”, esto es, de una doctrina jurisprudencial vigente más o menos definida que sirva como regla de conducta y estándar de crítica a la actividad de los jueces, funcionarios y litigantes interesados en aplicar el derecho jurisprudencial a casos futuros. Sin dicho trabajo de racionalización de la línea, el derecho moderno (tanto jurisprudencial como legislado) tendería, literalmente, a la incompreensibilidad (2009, p. 140).

De manera resumida, se considera relevante referirse a los siguientes conceptos que articulados nos llevan a comprender su teoría:

- Concepto de línea jurisprudencial. López entiende la línea jurisprudencial como una idea abstracta, que se puede dibujar en una gráfica¹⁰,

9 Para profundizar en su análisis se recomienda la lectura del capítulo 4, “La formulación del problema jurídico” (2002, pp. 209-243).

10 Véanse ejemplos de gráficos en las páginas 142 a 147 de su obra (López, 2009).

que consiste en una pregunta o problema jurídico bien definido, bajo el cual se abre un espacio de posibles respuestas, y que permite analizar si existe un patrón de desarrollo “decisorio” en las soluciones que la jurisprudencia ha dado al problema (2009, p. 141).

- Concepto de problema jurídico. El problema jurídico “es la pregunta que encabeza la línea jurisprudencial y que el investigador intenta resolver mediante la identificación y la interpretación dinámica de varios pronunciamientos jurisprudenciales, además de la relación de estos con otros materiales normativos (tales como textos constitucionales y legales)” (2009, p. 147).

López hace énfasis en la dificultad de redacción de los problemas jurídicos dada la corriente conceptualista¹¹ que domina el análisis jurisprudencial y nos propone formularlos mencionado algún elemento normativo (v. g. derecho o texto constitucional), vinculado con patrones fácticos que reflejen los hechos materiales del caso, ya que este ejercicio lleva a una “correcta identificación” de la *ratio decidendi* de los fallos (2009, pp. 150 y 151). Nos plantea ejemplos de problemas jurídicos inadecuadamente planteados, como “¿En qué consiste el derecho al buen nombre?”, mostrándonos que “mejor resulta tratar de identificar el patrón fáctico fundamental y relacionarlo con el texto o norma constitucional controlante” de la siguiente manera: “¿Hay violación del derecho al buen nombre (artículo 15 C. P.) de un deudor cuando existe un reporte de una base de datos crediticia acerca de una obligación a su cargo, vencida, pero judicialmente declarada prescrita?” (2009, p. 151).

- Sombra “decisional”¹². Este concepto para López sirve para corregir una idea errada y estricta del precedente como aquel en virtud del cual “el siguiente fallo de un caso análogo dentro de una línea precedencial bien definida tendría que caer en el mismo sitio”, por cuanto, “por regla general basta, para cumplir con el deber de

11 Al respecto manifiesta: “Es importante enfatizar que la utilización de la técnica de la línea y, como se verá más adelante, la identificación de la *ratio decidendi* del fallo con fundamento en los hechos materiales de la sentencia, muestran una importante diferencia, con respecto a la manera usualmente conceptualista como se analiza la jurisprudencia en Colombia. El *conceptualismo* aún dominante en el análisis jurisprudencial se inclina a creer que los problemas constitucionales están situados al nivel de los derechos abstractos o de los conceptos jurídicos abstractos: así, por ejemplo, se pregunta el significado y desarrollo jurisprudencial de entidades conceptuales tan abstractas como el ‘derecho al debido proceso’ (art. 19 C. P.) o el ‘derecho al libre desarrollo de la personalidad’. Estos conceptos, sin embargo, son excesivamente generales como para encabezar adecuadamente líneas jurisprudenciales inteligibles. La jurisprudencia *no interpreta* un artículo de la Constitución o un derecho fundamental en general”, y más adelante, “es preciso insistir en la correcta formulación del problema jurídico que encabeza la línea: de entrada resulta desaconsejable formular problemas del tipo ¿cómo se ha interpretado la garantía del debido proceso? Casi siempre estas preguntas serán meramente conceptuales y de una amplitud inmanejable” (2009, pp. 147-148 y 150).

12 Se adopta en esta obra el término sombra “decisional” del profesor López (2009). Sin embargo, consultado el Diccionario de la Real Academia Española, la expresión correcta es “decisoria”. Disponible en: <<https://dle.rae.es/decisorio>>, consultado el 25 de noviembre de 2024.

seguir el precedente, con ‘ubica’ el caso dentro de un subsegmento (más o menos amplio) del espacio abierto”. Esta noción permite comprender que la mayoría de las decisiones de la Corte no son cambios jurisprudenciales profundos y sí el uso “de los extremos de la *sombra decisional*” (2009, pp. 144 y 145).

- Clases de sentencias de una línea jurisprudencial. Para elaborar líneas jurisprudenciales es indispensable la identificación de los principales fallos que sobre un tema o materia han sido promulgados. López se refiere concretamente al “peso estructural fundamental” de las sentencias, por oposición a aquellas de menor importancia doctrinal, y sin confundirse con la conveniencia del mismo para fines específicos del operador jurídico. De esta manera, “una sentencia no deja de tener peso estructural en la línea por el solo hecho que desfavorezca, en contexto de litigio, las pretensiones o intereses del analista”, pues, en todo caso, para elegir las sentencias, “[l]os litigantes deben [...] hacer presentaciones fidedignas del derecho vigente dentro de la obligación general de lealtad argumentativa que le deben a jueces y contrapartes. La noción de lealtad argumentativa es aún más exigente cuando se escribe con propósitos académicos e investigativos. En ambos casos, el analista tiene la tarea de identificar las sentencias más importantes de la línea para poder componer la narrativa más poderosa y creíble que dé cuenta de la jurisprudencia en su conjunto” (2009, p. 161).

Bajo los anteriores parámetros, López clasifica los fallos en: (a) importantes y (b) no importantes. En la primera categoría se entiende que las sentencias son importantes¹³ o son “sentencias hito” cuando “los operadores jurídicos consideran que [en éstas] se anuncia la respuesta correcta y vigente para un problema determinado” (2009, p. 162). Sin embargo, el concepto “sentencia hito” es genérico, y existen especies como las sentencias fundadoras de línea¹⁴, consolidadoras de línea¹⁵, reconceptualizadoras de línea¹⁶ y dominantes¹⁷. En la segunda categoría, o sentencias no importantes, se encuentran aquellas solamente confirmadoras de principios o sentencias de reiteración¹⁸,

13 En la tradición angloamericana se denominan *leading case* y en la francesa *grand arrêt* (López, 2009).

14 Fallos proferidos en el período inicial de actividad de la Corte, que según López son importantes pero, no tienen “en la mayoría de los casos, balances constitucionales vigentes”. Para el caso de la Corte Constitucional es raro que hoy en día una sentencia fundadora de línea sea dominante o principal (2009, pp. 164 y 165).

15 En ellas “la Corte trata de definir con autoridad una subregla de derecho [...] que en un comienzo fue planteada por las sentencias fundadoras de línea (López, 2009, pp. 164 y 165).

16 “[Redefine] la *ratio decidendi* de fallos anteriores” (López, 2009, p. 165).

17 “[A]quella sentencia que, según el analista, contiene criterios vigentes y dominantes por medio de los cuales la Corte Constitucional resuelve un conflicto de intereses dentro de un determinado escenario constitucional” (López, 2009, pp. 165). Son el *leading case* para las tradiciones angloamericanas (López, 2009, pp. 162).

18 “[A]quellas que se ven a sí mismas como puras y simples aplicaciones a un caso nuevo del principio o *ratio*, contenido en una sentencia anterior” (López, 2009, pp. 166-167).

las sentencias argumentativamente confusas o inconcluyentes¹⁹, y las sentencias en exceso abstractas²⁰ (López, 2009).

A partir de esta tipología de sentencias es que López sugiere la estructuración de la línea jurisprudencial a través de la identificación de las “sentencias hito”; sin embargo, reconoce que dicha labor no está exenta de dificultades (López, 2009).

Finalmente, y de manera complementaria, el hipertexto es para Eduardo Cifuentes Muñoz “una herramienta de procesamiento de información que selecciona los contenidos importantes, los relaciona, a través de oraciones de enlace y los concreta con ejemplos cercanos a las experiencias y a los conocimientos previos del aprendiz”, y, para el caso concreto del derecho “responde a la investigación documental que se obtiene a partir de la doctrina, jurisprudencia y normas” (Cifuentes Muñoz, 2009, p. 8)²¹.

Esta metodología fue aplicada en varias áreas del derecho en la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, siguiendo las siguientes fases: (a) Fase de construcción de mapas conceptuales y de bases de datos (búsqueda, selección y análisis de la información documental)²²; y (b) Fase de construcción de un texto virtual, que es el “resultado del análisis previo y está constituido por narrativas, problemas jurídicos y fuentes formales y materiales que se relacionan entre sí y pueden ser articuladas por quien está haciendo uso de la información” (Cifuentes Muñoz, 2009, p. 9).

Los productos académicos de los hipertextos jurídicos son de diversa índole, como resúmenes de jurisprudencia y doctrina, base de datos, libros, manuales de clase, artículos, informes de investigación,

19 Presentan “baja calidad de argumentación o dificultades de identificación de la *ratio decidendi* [...] Esta constatación lleva a un corolario importante: cuando los jueces realizan análisis jurídico claro tiene mayores probabilidades de fijar jurisprudencia durable e influyente” (López, 2009, p. 167).

20 Con numerosos *obiter dicta* y poca relación con los hechos materiales del escenario constitucional, lo cual reduce “la fuerza gravitacional del precedente” (López, 2009, p. 167).

21 Para mayor profundidad véase la obra completa de Luis Álvarez Pérez, como Álvarez Pérez (2001), Álvarez et al. (2001) y Álvarez Pérez y Soler Vásquez (2001); así como aquella de Landaw (1995 y 1997).

22 Las fases se desarrollan a través de formatos de investigación que son plantillas creadas para facilitar el proceso de investigación. Estas plantillas comprenden campos predeterminados, de tal forma que todos los investigadores resuman la doctrina, la jurisprudencia y los demás documentos bajos los mismos parámetros. Para el caso de la “jurisprudencia”, objeto del presente estudio, se proponen los siguientes “campos”: Corporación, número de sentencia o radicación, fecha, magistrado ponente, base de datos o Gaceta Judicial, tema del hipertexto, subtema(s), hechos de la sentencia, problema(s) jurídico(s), consideraciones de la Corte, decisión y subregla, norma(s) específica(s) que se analiza(n) o sirven de sustento para la motivación de la sentencia, precedentes citados en la sentencia, hipervínculos, observaciones, entre otros (Cifuentes Muñoz, 2009, p. 15). En las páginas 20 a 22 se define el contenido de todos los campos (Cifuentes Muñoz, 2009, pp. 20-22).

documentos de casos, líneas jurisprudenciales²³, materiales de enseñanza y programas en multimedia o virtuales.

Con base en las anteriores propuestas metodológicas, se define la que se aplicará a la jurisprudencia constitucional de la tributación internacional en Colombia, la cual contiene los siguientes elementos:

- **Problema jurídico.** Es el conflicto presentado al juez para su solución. Se formula mediante una pregunta que envuelve tanto los aspectos jurídicos y fácticos relevantes en tensión. Persigue la correcta definición de la *ratio decidendi*, así como evitar una mala redacción que siga las corrientes conceptualistas atrás referidas²⁴.
- **Regla jurídica.** Es la aplicación por el juez del (los) principio(s) jurídico(s) para resolver el problema jurídico²⁵.
- **Sombra “decisional”.** Segmento “precedencial” con amplitud media donde es posible ubicar un caso que será objeto de decisión judicial²⁶.
- **Crítica jurídica.** Posición crítica del investigador respecto al fallo del juez²⁷.
- **Tipo de sentencia.** Importante y no importante, y subespecies, siguiendo la clasificación de López (2009).
- **Interpretación del precedente.** Positiva o negativa, donde en la primera se sigue el precedente judicial y en la segunda no²⁸.

Las Principales Tensiones Jurisprudenciales de la Corte Constitucional Colombiana en Materia de Tributación Internacional²⁹

El *Soft Law* de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico³⁰

En materia de *soft law* de la OCDE se encontraron dos problemas jurídicos abordados por la Corte Constitucional. En primer lugar, ¿es la remisión que hacen

23 Para su construcción se recomienda seguir las obras de López sobre la materia, cómo López (2009).

24 Véase Álvarez-Correa (1988), Giraldo Ángel y Giraldo López(2002), López (2009) y Cifuentes Muñoz (2009).

25 Véase Álvarez-Correa (1988), López (2009) y Cifuentes Muñoz (2009). Giraldo Ángel (2002) se refiere a las mismas como “tesis”.

26 Véase López (2009).

27 Véase Giraldo Ángel (2002).

28 Se sigue en este aspecto análisis propuesto por Hansford y Spriggs II (2006).

29 Para efectos de este capítulo he escogido cuatro grandes temáticas de la tributación internacional: *soft law*, doble imposición internacional, intercambios de información tributaria y subcapitalización. Sin embargo, habría espacio para analizar hacia futuro otras instituciones de la tributación internacional como, por ejemplo, los establecimientos permanentes, los regímenes de entidades controladas en el exterior, entre otros, que inciden en la fiscalidad de los negocios internacionales.

30 Se revisó la siguiente jurisprudencia sobre *soft law* de la OCDE en materia de paraísos fiscales y precios de transferencia: Corte Constitucional (2003a y 2019).

a la OCDE los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 (Congreso de la República de Colombia, 2002), relacionada con el listado de paraísos fiscales, contraria a la Constitución (Constitución Política de la República Colombiana, 1991)³¹; y, en segundo, ¿es la remisión que hace el artículo 260-9 del Estatuto Tributario (Congreso de la República de Colombia, 2022) a las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE, contraria al principio de legalidad en materia tributaria, porque la aplicación de tales guías en Colombia podría dar lugar con base en ellas se modifiquen elementos esenciales de la obligación tributaria³²?

En relación con el primer problema jurídico define la Corte que “es contrario a la Constitución deferir al señalamiento de un ente internacional la determinación de asuntos en los cuales existe un amplio margen de discrecionalidad y que tienen directa incidencia en la política de comercio exterior del país” (Corte Constitucional, 2003a, 5.1.1.). Enuncia la Corte que

podría resultar que por consideraciones de distinta índole, entre ellas la existencia de un significativo volumen de operaciones reales entre Colombia y un Estado particular, o el propósito de impulsar la integración económica iberoamericana, el interés de Colombia fuese, no obstante que dicho Estado satisfaga los criterios que permitirían calificarlo como un paraíso fiscal, el de no incluirlo en una lista de paraísos fiscales para efectos de las medidas defensivas previstas en la Ley. Pero podría ocurrir que en ese evento, la OCDE, según sus propias consideraciones, decidiese incluir a ese Estado en sus listados. En la medida en que la remisión que hace la ley tiene carácter vinculante inmediato, *la política de comercio exterior colombiana e incluso sus relaciones internacionales se verían comprometidas por la decisión adoptada por ese organismo internacional* [énfasis añadido]. (Corte Constitucional, 2003a, 5.1.1)

Enfatiza, sin embargo, que lo anterior no “quiere decir que no sea posible [...] que la ley haga remisiones a la actividad de un organismo internacional que, como la OCDE, ha desarrollado amplios estudios sobre determinada materia” (Corte Constitucional, 2003a, 5.1.1.). Precisa, eso sí, que “tales remisiones no pueden comprometer la autonomía del Estado colombiano en el manejo de su política fiscal, de comercio exterior o de relaciones internacionales” (Corte Constitucional, 2003a, 5.1.1.).

En conclusión, no resulta admisible desde la perspectiva constitucional que, para la elaboración gubernamental de listados sobre paraísos fiscales, se tomen como referencia los listados elaborados por la OCDE. Podrían realizarse, sin embargo, remisiones en materias técnicas que no comprometan la política exterior del Estado.

31 Corte Constitucional (2003a).

32 Corte Constitucional (2003a).

El último caso es precisamente el desarrollado por la Corte en el segundo problema jurídico. Esta corporación encuentra que la disposición demandada remite a unas guías sobre precios de transferencia únicamente para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo de la ley que los regula. Pero, precisa la Corte que dicha normativa define distintos aspectos del sistema que pueden incidir en los elementos esenciales del impuesto de renta, vulnerando así el principio de legalidad en materia tributaria, por el cual, “sólo la ley puede ser fuente de tributos, y a ella corresponde definir los elementos esenciales de la obligación tributaria” (Corte Constitucional, 2003a, 5.1.2.).

Por lo anterior,

[...] las Guías de la OCDE, no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, -en realidad son una especie de derecho derivado y programático en el seno de la propia OCDE- y *no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias* [énfasis añadido]. Tales disposiciones no serían susceptibles de control judicial en Colombia y sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno. (Corte Constitucional, 2003a, 5.1.2.)

Así, y siguiendo la línea jurisprudencial de la Corte, “la norma interpretativa debe tener la misma jerarquía y está sujeta a las mismas condiciones que la norma interpretada”(Corte Constitucional, 2003a, 5.1.2.)³³.

La anterior sentencia se constituye en una sentencia hito donde se demuestra la prevalencia de principios constitucionales internos, en especial el de legalidad, sobre aquellos internacionales como podrían ser los de solidaridad o reciprocidad. Una pregunta interesante para abordar en el futuro es si cambiarían este tipo de interpretaciones con el ingreso de Colombia a la OCDE en el año 2020.

La Doble Imposición Internacional³⁴

Desde el año 2005 Colombia inició, tardíamente en relación con el contexto internacional, la suscripción de convenios para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y el patrimonio siguiendo el modelo OCDE. Frente a los mismos el análisis de constitucionalidad se ha limitado a resolver, en esencia, dos problemas jurídicos: (a) ¿Vulnera la Constitución (Constitución Política de la República de Colombia, 1991) el “Convenio entre (el país) y la República de Colombia para evitar la doble imposición y

³³ Ver Corte Constitucional (2003a, 2003b, , 2015c y 2018).

³⁴ Fueron analizadas los siguientes fallos en materia de doble imposición internacional: Corte Constitucional (2009, 2010, 2012; 2013, 2014c; 2015a; 2021b 2022a y 2022b).

para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y el Protocolo del Convenio entre (el país³⁵) y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio”, hechos y firmados en Bogotá el (fecha), así como de la Ley (número de la ley y año), mediante la cual fueron aprobados?; y, (b) ¿Constituyen los tratados de integración y de derecho comunitario y el derecho comunitario derivado parámetros para el control de constitucionalidad?

En relación con el primer problema jurídico, los diferentes tratados han superado el control de constitucionalidad. Para esto se ha realizado el control formal³⁶ apuntando

a analizar (i) la validez de la representación del Estado; (ii) la realización de la consulta previa a las comunidades indígenas y afrodescendientes, de ser procedente, al igual que (iii) el acatamiento al trámite de una ley ordinaria, con dos particularidades: (i) la iniciación del debate en el Senado de la República, por tratarse de asuntos relativos a relaciones internacionales (Art. 154 C.N.); y (ii) la remisión del tratado internacional, al que su correspondiente ley aprobatoria a la Corte Constitucional, por parte del Gobierno, para efectos de su revisión definitiva (Art. 241-10 C.N.). (Corte Constitucional, 2012, 2.)

Asimismo, se estudia la satisfacción de etapas del trámite ordinario de la ley (Corte Constitucional, 2012, 2.).

De esta manera, “[e]n cuanto al elemento material del control de constitucionalidad, la labor de la Corte consiste en confrontar las disposiciones del instrumento internacional y, a su vez, aquellas de la ley aprobatoria con la totalidad de los preceptos constitucionales, a fin de determinar si se ajustan o no al Texto Fundamental” (Corte Constitucional, 2012, 2.).

En líneas generales los objetivos principales de dichos convenios han sido: “(i) prevenir de manera efectiva conflictos de sobreimposición, los cuales afectan a personas que, simultáneamente, mantienen vínculos personales, laborales o de otro tipo con dos Estados diferentes; y, a su vez, (ii) pretende reforzar la colaboración entre las autoridades tributarias competentes de ambos países, reconciliando sistemas tributarios entre los Estados Contratantes, con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en consecuencia, el fortalecimiento de los instrumentos para evitar la evasión y la elusión en el tráfico internacional” (Corte Constitucional, 2012, 9.1.)³⁷.

35 Países con los que actualmente ha suscrito CDIS: Reino de España (2005), República de Chile (2009), Confederación Suiza (2012), Canadá (2012), Estados Unidos Mexicanos (2013), República de Corea (2014), República Portuguesa (2014), República Checa (2015), Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (2019), República Italiana (2021), República Francesa (2021), Japón (2022) (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2023).

36 Ver, por ejemplo, Corte Constitucional (2012).

37 Ver, por ejemplo, Corte Constitucional (2012).

Con el devenir de los análisis, el estudio de fondo de la doble imposición internacional se ha sofisticado, ofreciendo una amplia información sobre el contenido y alcance del convenio; sus objetivos y alcances; el concepto y elementos de la doble imposición; y, los mecanismos creados por los Estados para evitar conflictos. También se analizan los conceptos de crédito fiscal extranjero y desgravación fiscal; y, los procedimientos de acuerdo mutuo en caso de doble imposición. Es el caso del CDI Colombia-México³⁸ donde la Corte hace referencia a “a la clasificación realizada por la doctrina respecto de las formas en que puede manifestarse el conflicto de la doble imposición” (Corte Constitucional, 2013, 5.1.), precisando que:

La doctrina especializada ha reconocido al menos *tres formas de doble imposición [énfasis añadido]*, a saber: (i) conflicto fuente – fuente; (ii) conflicto residencia – residencia; (iii) conflicto fuente – residencia. El **conflicto fuente – fuente** surge cuando dos jurisdicciones tributarias, de conformidad con sus normas fiscales internas, consideran que el ingreso se generó dentro de su territorio. De esta forma, ambos países aducen ser la fuente generadora de dicha renta. El **conflicto residencia – residencia**, por otro lado, ocurre cuando dos jurisdicciones tributarias afirman ser del país de la residencia del sujeto generador del ingreso gravable. Y finalmente, el **conflicto fuente – residencia** se suscita cuando una jurisdicción tributaria grava determinado ingreso por haber sido percibido por uno de sus sujetos residentes, mientras que otra lo somete a un impuesto porque la renta se generó dentro de sus fronteras. (Corte Constitucional, 2013, 5.1., citando a Corte Constitucional, 2010)

Así, “[p]ara solucionar los conflictos mencionados los Estados acuden a diferentes *métodos [énfasis añadido]* a través de su legislación interna” (Corte Constitucional, 2013, 5.1.).

En cuanto al segundo problema jurídico relacionado a si los tratados de integración y de derecho comunitario y el derecho comunitario derivado constituyen parámetros para el control de constitucionalidad la respuesta (regla jurídica) ha sido negativa, salvo que regulen derechos humanos.

Así las cosas, para el caso de la doble imposición internacional se observa una línea jurisprudencial constante y evolutiva. Se han realizado interesantes análisis sobre los propósitos de los CDIs (el reparto concertado de las materias imponibles; la colaboración entre administraciones y control evasión/elusión; la atracción de la inversión, y la solución de controversias); así como mayor análisis sobre conflictos de doble imposición que pueden presentarse (fuente-fuente/ residencia-residencia/residencia-fuente), sus instrumentos de solución (exención total / foreign tax credit / tax sparing y CDIs) y su constitucionalidad. Así mismo se han excluido los tratados de integración y de derecho comunitario y el derecho comunitario derivado como parámetros para el control de constitucionalidad.

38 Corte Constitucional (2013).

Siguiendo la anterior línea jurisprudencial, y en caso particular de derecho tributario supranacional, la Corte aplicó similar análisis constitucional (Corte Constitucional, 2022b) al resolver el siguiente problema jurídico: ¿Es constitucional un convenio y su ley de aprobación relacionados con la homologación del tratamiento tributario previsto en los tratados para evitar la doble tributación de la Alianza del Pacífico?

Después de examinar el proceso de aprobación del tratado, la Corte concluyó que la igualdad de tratamiento para los fondos de pensiones en comparación con otros actores del sistema financiero en lo que respecta a la aplicación de acuerdos para prevenir la doble imposición o la implementación de medidas de compensación es razonable y no arbitraria. Este enfoque tiene como objetivo la protección de la rentabilidad de los fondos de pensiones y el fomento de la inversión en Colombia. Además, se destacó que el fortalecimiento de la seguridad social a través de acuerdos internacionales se ajusta a los objetivos y fines del Estado. Así, la Corte determinó que este tratado es conforme a la Constitución y promueve los principios de reciprocidad, soberanía nacional, justicia, así como de equidad en el sistema tributario (Corte Constitucional, 2022b).

El Intercambio de Información Tributaria³⁹

El intercambio de información tributaria ha sido recurrentemente analizado por la Corte Constitucional. El primer problema jurídico analizado es el siguiente: ¿Vulnera la Constitución la ‘Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal’, hecha por los depositarios, el 1o de junio de 2011 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁴⁰’. Al respecto, la Corte estudia la Convención y concluye que se ajusta a la Constitución al pretender “la asistencia administrativa entre los Estados” y analiza ampliamente los “tres mecanismos básicos de asistencia [contemplados]: el intercambio de información, la asistencia para el cobro de créditos fiscales y el traslado y notificación de documentos”. Todo lo anterior, sustentado constitucionalmente en el “deber de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, tal como lo preceptúa el numeral 9 del artículo 95” de la Constitución Política (C.P). (Corte Constitucional, 2014a, Síntesis del fallo).

Encontró así mismo “que el Convenio Internacional incorpora cláusulas que preservan los derechos de las personas y respetan el principio de soberanía en el marco de las relaciones internacionales, establecido en el artículo 9 de la Constitución” (Corte Constitucional, 2014a, Síntesis del fallo). También encontró ajustado

39 En materia de intercambio de información tributaria fueron analizadas las siguientes dos jurisprudencias: Corte Constitucional (2014a y 2014b).

40 Corte Constitucional (2014a).

a la Constitución el respeto por el mismo al principio de reciprocidad estipulado en el artículo 226 (Corte Constitucional, 2014a, Síntesis del fallo).

Finalmente precisó que el intercambio de información “[debe] atender los principios del manejo de datos personales”, siguiendo la línea jurisprudencial sobre la materia⁴¹ (Corte Constitucional, 2014a, Síntesis del fallo). Al respecto señala la Corte que debe mantenerse la constitucionalidad tanto de la ley como del acuerdo, con la advertencia de que se debe respetar la obligación de cumplir con el marco de Colombia sobre privacidad de datos y las regulaciones y principios de protección de datos. Así, las autoridades que intercambian información están sujetas a una vigilancia que garantice un acceso justo, proporcionado y controlado a la información personal (Corte Constitucional, 2014a).

En igual línea argumentativa, un segundo análisis gira en torno a este problema: ¿Vulnera la Constitución la Ley 1666 de 2013 por la cual se aprueba “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria”, suscrito en Bogotá DC, el 30 de marzo de 2001⁴²? Al respecto, la Corte manifestó que “(...) el intercambio de información tributaria se orienta al logro de un objetivo que resulta compatible con la Constitución, como lo es prevenir y combatir dentro de sus respectivas jurisdicciones la evasión y la elusión fiscal. Este objetivo, como se expuso a lo largo de esta sentencia, contribuye al fortalecimiento de las arcas del Estado, a la eficiencia del sistema tributario y a la realización del deber de contribuir dentro de los conceptos justicia y equidad, en los términos previstos en los artículos 95.9 y 189.20 del Texto Superior. En lo referente al intercambio de información y a las formas previstas para tal efecto (información general, espontánea y específica), la Corte encontró que el Acuerdo es respetuoso de los derechos a la intimidad y al hábeas data, en un contexto acorde con el ejercicio de las facultades de fiscalización y vigilancia a cargo de las autoridades competentes en materia tributaria. Por lo demás, también observó que el Acuerdo preserva la soberanía nacional (CP art. 9), en tanto somete el cumplimiento de su objeto a la observancia plena de las reglas del derecho interno del Estado requerido (...)” (Corte Constitucional, 2014b, Síntesis).

Del anterior análisis se desprende que ha prevalecido el deber constitucional de contribuir a las cargas públicas en términos de equidad y justicia, así como buscando la eficiencia. También el respeto a intimidad y al habeas data. Ha existido, por lo tanto, una línea jurisprudencial constante y una interpretación positiva del precedente en esta materia.

41 Ver Corte Constitucional (2014a, 2021a, 2021b y 2022a).

42 Corte Constitucional (2014b).

La Subcapitalización⁴³

En materia de subcapitalización, la Corte ha tenido la oportunidad de revisar dos normas que la han regulado tomando en consideración los principios de igualdad, debido proceso, equidad, progresividad, presunción de buena fe, irretroactividad y confianza legítima (artículos 109 de la Ley 1607 de 2012 [Congreso de la República de Colombia, 2012]⁴⁴ y 55 de la Ley 1943 de 2018 [Congreso de la República de Colombia, 2018])⁴⁵. Los problemas jurídicos fueron planteados de la

43 Ver Corte Constitucional (2014d, 2015b y 2020).

44 "Artículo 118-1. Subcapitalización. Sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en este Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

Parágrafo 1º. Las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere este artículo son las deudas que generen intereses.

Parágrafo 2º. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Parágrafo 3º. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Parágrafo 4º. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial."

45 "Artículo 118-1. *Subcapitalización*. Son deducibles, siempre y cuando cumplan con los requisitos previstos en la ley, los intereses por deudas durante el respectivo período gravable.

Sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en este Estatuto para la procedencia de la deducción, cuando las deudas que generan intereses sean contraídas, directa o indirectamente, a favor de vinculados económicos nacionales o extranjeros, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de tales deudas en cuanto el monto total promedio de las mismas, durante el correspondiente año gravable, no exceda el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, no será deducible la proporción de los intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

Parágrafo 1º. En los demás casos, para efectos de la deducción de los intereses, el contribuyente deberá estar en capacidad de demostrar a la DIAN, mediante certificación de la entidad residente

siguiente manera: (a) ¿Vulneran la norma de subcapitalización, introducida mediante el artículo 109 de la L. 1607 de 2012 (Congreso de la República de Colombia, 2012), los principios de igualdad, debido proceso, equidad y progresividad; la presunción de buena fe; y, la libertad de empresa?; y, (b) ¿Vulneran los principios de irretroactividad de las leyes tributarias y de confianza legítima, el artículo 55 de la Ley 1943 de 2018 (Congreso de la República de Colombia, 2018)?

En relación con el primero, la Corte (Corte Constitucional, 2014d) concluye que no se viola el principio de igualdad pues la norma es aplicable a todos, sin distinguir entre evasores y no evasores. Tampoco se vulnera el debido proceso por cuanto la norma toma en consideración aspectos que atienden la realidad de los hechos y aplica a todos sus destinatarios, con independencia de su nivel de endeudamiento y sin permitir que los contribuyentes cuestionen las razones del legislador en casos individuales. No se “desconoce la presunción de buena fe, ya que el precepto no busca sancionar a los evasores ni somete injustificadamente al límite en ella previsto a no evasores”; además, “el artículo 83 de la Carta no es barrera que impida al legislador modificar la legislación tributaria, procurar correctivos a prácticas abusivas o enfrentar la evasión, para lo cual no tiene por qué

o no residente que obre como acreedora, que se entenderá prestada bajo la gravedad de juramento, que el crédito o los créditos no corresponden a operaciones de endeudamiento con entidades vinculadas mediante un aval, back-to-back, o cualquier otra operación en la que sustancialmente dichas vinculadas actúen como acreedoras. Las entidades del exterior o que se encuentren en el país que cohonesten cualquier operación que pretenda encubrir el acreedor real serán responsables solidarias con el deudor de la operación de crédito en relación con los mayores impuestos, sanciones e intereses a los que haya lugar con motivo del desconocimiento de la operación, sin perjuicio de las sanciones penales a que pueda haber lugar.

Parágrafo 2°. Las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere el inciso segundo son las deudas que generen intereses e incluyen aquellas que se hayan contraído con vinculados económicos por conducto de intermediarios no vinculados del exterior o que se encuentren en el país.

Parágrafo 3°. Lo dispuesto en el inciso segundo de este artículo y en los párrafos primero y segundo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, ni a los que realicen actividades de factoring, en los términos del Decreto 2669 de 2012, y siempre y cuando las actividades de la compañía de factoring no sean prestadas en más de un 50% a compañías con vinculación económica, en los términos del artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 4°. Lo dispuesto en el inciso segundo de este artículo y en los párrafos primero y segundo no se aplicará a las personas naturales o jurídicas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que desarrollen empresas en periodo improductivo. Para estos efectos, se tendrán en cuenta las disposiciones consagradas en los artículos 1.2.1.19.6 al 1.2.1.19.14 del Decreto 1625 de 2016 o las disposiciones que los modifiquen o sustituyan.

Parágrafo 5°. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de transporte, ni a la financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial.”

presumir la mala fe de los contribuyentes” (Corte Constitucional, 2014d, Síntesis de la providencia).

Finalmente, considera que no se vulnera la libertad de empresa por cuanto “al fijar un límite al endeudamiento para efectos de que los intereses pagados en razón de créditos que excedan ese límite no sean deducibles”, “el legislador no prohíbe el endeudamiento ni le fija topes que no deban superarse, aunque interviene para incentivar la capitalización de las empresas y desestimular la financiación mediante deudas, *lo cual se enmarca dentro del bien común que sirve de límite a la iniciativa privada y a la actividad económica* [énfasis añadido], para cuya regulación el legislador cuenta con un amplio margen configurativo, que encuentra su razón de ser en que las libertades de contenido económico no son preferentes, imponiéndose en relación con ellas el criterio de inconstitucionalidad manifiesta” (Corte Constitucional, 2014d, Síntesis de la providencia).

Así,

también precisó la Corte que la argumentación vertida en la demanda no logra demostrar la alegada violación de los principios de equidad y progresividad tributaria, porque sostener que por obra de la disposición demandada las personas que trabajan con crédito pagan más impuestos y que se empeora la situación de las personas de menores recursos, favoreciéndose a los más solventes que no necesitan financiarse con deuda, pasa por alto que los intereses no son el único rubro que puede ser gravado, puesto que también los recursos propios deben ser declarados, ignora que la deducción de los gastos por intereses es permitida cuando el nivel de endeudamiento se ubica por debajo del límite fijado y que la regla fijada por el legislador tiene como destinatarios a las personas que se endeuden, de quienes se espera que, responsablemente, examinen sus posibilidades de endeudamiento y ajusten su conducta a lo preceptuado en un artículo previamente conocido. (Corte Constitucional, 2014d, Síntesis de la providencia)

Conclusiones

Al ritmo del desarrollo tardío en Colombia de los grandes temas de la tributación internacional, incluyendo aquellos tanto de consagración convencional (convenios para evitar la doble imposición y de intercambio de información), como en el derecho positivo interno (p.e. norma de subcapitalización), se concluye la jurisprudencia ha venido con altura dando los debates constitucionales pese a la especialidad de la materia.

En algunos casos ya es posible definir líneas jurisprudenciales —con análisis cada vez más sofisticados— y, por lo tanto, seguimiento al precedente, sobre todo en los análisis de tratados (CDIs y de intercambio de información). En otros, cuya evolución normativa es limitada (subcapitalización), los análisis jurisprudenciales sólo pueden ser estáticos.

Finalmente, el análisis del *soft law*, como fuente o no de, en nuestro ordenamiento jurídico, demuestra las dificultades que enfrenta nuestro derecho tributario internacional para responder a las nuevas tendencias globales; y, en especial, a las directrices de organismos que, como la OCDE, tienen mayor presencia en el escenario global de la tributación internacional.

REFERENCIAS

- Álvarez-Correa, E. (1988). *Cursos de Metodología Jurídica I y II*. Facultad de Derecho, Universidad de los Andes.
- Álvarez Pérez, L. (2001). *Hipertexto. Una estrategia para comprender*. CEPE, Ciencias de la Educación Preescolar y Especial.
- Álvarez, L., González-Castro, P., Soler, E. y Tamargo, J. (2001). *Hyper. Herramienta para la creación de Hipertextos*. CEPE.
- Álvarez Pérez, L. y Soler Vásquez, E. (2001). *¡Ya entiendo!... con Hipertextos*. CEPE, Ciencias de la Educación Preescolar y Especial.
- Cifuentes Muñoz, E. (director del proyecto). (2009). *Manual de Hipertextos Jurídicos*. Facultad de Derecho, Universidad de los Andes.
- Congreso de la República de Colombia. (2002). Ley N° 788/2002 - Normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial.
- Congreso de la República de Colombia. (2012). Ley N° 1607 Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.
- Congreso de la República de Colombia. (2018). Ley N° 1943 Por la cual se dictan algunas disposiciones de carácter económico y se dan unas autorizaciones al Gobierno.
- Constitución Política de la República de Colombia (1991).
- Corte Constitucional. (12 de agosto de 2003a). Sentencia C-690/03. M.P. R. Escobar G.
- Corte Constitucional. (19 de agosto de 2003b). Sentencia C-715/03. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.
- Corte Constitucional. (26 de agosto de 2009). Sentencia C-577/09. M.P. H. Sierra P.
- Corte Constitucional. (16 de junio de 2010). Sentencia C-460/10. M.P. J. I. Palacio P.
- Corte Constitucional. (18 de abril de 2012). Sentencia C-295/12. M.P. J.C. Henao P.

- Corte Constitucional. (17 de abril de 2013). Sentencia C-221/13. M.P.J. I. Palacio P.
- Corte Constitucional. (29 de enero de 2014a). Sentencia C-032/14. M.P. G.E. Mendoza.
- Corte Constitucional. (2 de abril de 2014b). Sentencia C-225/14. M.P. L. G Guerrero P.
- Corte Constitucional. (10 de septiembre de 2014c). Sentencia C-260/14. M.P. L.E. Vargas S.
- Corte Constitucional. (10 de septiembre de 2014d). Sentencia C-665/14. M.P. G.E. Mendoza.
- Corte Constitucional. (10 de septiembre de 2014e). Sentencia C-667/14. M.P. G.E. Mendoza.
- Corte Constitucional. (11 de febrero de 2015a). Sentencia C-049/15. M.P. Martha Victoria Sáchica Méndez.
- Corte Constitucional. (7 de abril de 2015b). Auto A-112/15. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza M.
- Corte Constitucional. (8 de septiembre de 2015c). Sentencia C-585/15. M.P. María Victoria Calle Correa.
- Corte Constitucional. (31 de enero de 2018). Sentencia C-002/18. M.P. Carlos Bernal Pulido.
- Corte Constitucional. (22 de octubre de 2019). Sentencia C-491/19. M.P. Carlos Bernal Patiño.
- Corte Constitucional. (30 de septiembre de 2020). Sentencia C-428/20. M.P. Alejandro Linares Cantillo.
- Corte Constitucional. (14 de abril de 2021a). Sentencia C-091/121. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

- Corte Constitucional. (7 de diciembre de 2021b). Sentencia C-433/14. M.P. Paola Andrea Meneses M.
- Corte Constitucional. (1 de junio de 2022a). Sentencia C-187/22. M.P. Paola Andrea Meneses M.
- Corte Constitucional. (7 de septiembre de 2022b). Sentencia C-316/22. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2023). Acuerdos para Eliminar la Doble Tributación en Materia de Impuestos sobre la Renta. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. <https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx>
- Giraldo Ángel, J. y Giraldo López, O. (2002). *Metodología y técnica de la investigación jurídica*. (9ª ed.) Librería del Profesional.
- Hansford, Th. G. y Spriggs II, J. F. (2006). *The politics of precedent of the U.S. Supreme Court*. Princeton University Press.
- Landow, G. (1995). *Hypertexto: la convergencia de la teoría crítica contemporánea y la tecnología*. Editorial Paidós.
- Landow, G. P. (1997). *La teoría del hipertexto*. Editorial Paidós.
- López, D. (2009). *El derecho de los jueces. Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial*. (2ª ed.). Editorial Legis.
- Lozano, E. (2017). *Justicia Tributaria. Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes.