

# Ambito Territorial de las Normas sobre Impuesto a la Renta de Sociedades

Por: EDUARDO LOPEZ CARRILLO

## I—Derecho colombiano

La soberanía tributaria colombiana, en este campo, se concreta en el artículo 17 de la Ley 81 de 1960, según el cual, a las personas jurídicas nacionales o extranjeras se les gravará únicamente sobre su renta territorial, o sea la que se origine de fuentes dentro del país, con excepción de dividendos, participaciones, intereses y arrendamientos obtenidos por personas jurídicas nacionales en el exterior, los cuales son gravables con el impuesto sobre la renta.

La excepción indicada tiene entre sus objetivos el de “impedir la fuga de capital por el aliciente que pudieran tener las personas jurídicas nacionales para hacer inversiones en países de menor carga impositiva” (1) y ha sido parcialmente atenuada con el reconocimiento de un crédito por impuesto sobre la renta pagado en el exterior (Decreto extraordinario 1366/67, Art. 75 y Decreto reglamentario 154/68, Art. 128).

Y en los casos en que no puede aplicarse totalmente el concepto de la fuente productora, como cuando se trata de actividades internacionales, se dan soluciones especiales aplicables a falta de tratados para la exención recíproca de impuestos sobre utilidades de este tipo, así:

a) La renta líquida gravable de las compañías extranjeras que presten, en forma regular, el servicio de transporte aéreo o marítimo entre aeropuertos o puertos colombianos o extranjeros, está constituida por una cantidad que guarde, con el total de la ganancia neta comercial obtenida por la compañía, tanto dentro como fuera del país, la misma proporción que exista entre sus entradas brutas en Colombia y sus entradas totales en los negocios efectuados dentro y fuera del país (Ley 81/60, art. 52).

Esta solución se aplica también a los casos de transporte terrestre y fluvial (D. 437/61, art. 184).

b) La renta líquida gravable de las compañías extranjeras sin domicilio, agencias o sucursales en Colombia, proveniente de la explotación de películas cinematográficas en el país, es la equivalente al 50% de las regalías o arrendamientos percibidos por tal explotación. (Ley 21/63, artículo 13), o sea que se reconoce una deducción del 50% del ingreso bruto, en lugar de los gastos.

Por lo demás, el concepto de fuente productora no está definido en el Derecho Tributario Colombiano, el cual se limita a enumerar en forma no taxativa, en el artículo 182 del Decreto 437 de 1961, reglamentario de la Ley 81, diversas situaciones, que giran especialmente alrededor de la posesión de los bienes o de la realización de las actividades, como rentas originadas dentro del país.

Con esto "se impone el criterio de sujeción tributaria fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad" (2).

Las situaciones señaladas por la citada norma son:

- 1) Las de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en Colombia, tales como cánones de arrendamiento o censo.
- 2) Las ganancias provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
- 3) Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.
- 4) Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación y exportación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.
- 5) Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrolle dentro del país.
- 6) Los beneficios, regalías, o provechos de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de propiedad industrial, comercial, artística o intelectual dentro del país.
- 7) Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país, o de sociedades extranjeras que conforme a sus estatutos distribuyan utilidades en Colombia.
- 8) Las rentas vitalicias si el beneficiario es residente en Colombia o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
- 9) Las ganancias provenientes de explotaciones de fincas, minas, depósitos naturales y bosques ubicados dentro del territorio nacional.
- 10) Las ganancias provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas cuando se tenga un establecimiento permanente dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación de los productos.
- 11) Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales tales como compra y venta de mercancías, comisiones, etc., cuando se tenga un es-

tablecimiento permanente en Colombia o cuando los objetos enajenados se encuentren en territorio nacional.

Las reglas señaladas son claras y solamente ofrecen dificultad las dos últimas, especialmente porque las leyes no han definido lo que deba entenderse por "establecimiento permanente" (3).

En relación con la última, es claro además que no incluye las rentas derivadas de la exportación de bienes al país, sino solamente las derivadas de la venta de artículos de exportación de Colombia. Este, por otra parte, fue el criterio administrativo mientras rigió el artículo 29 del Decreto Reglamentario 818/36 que consagraba norma equivalente (4) y se encuentra confirmado por la legislación argentina, en la cual solo se gravan utilidades que realicen los exportadores al país cuando se presume que hay "vinculación económica" entre ellos y los compradores del país (5).

## II—Derecho comparado

Ahora que nuestro país se empeña en salir más abiertamente al comercio internacional, conviene comparar el sistema colombiano con los de países más avanzados en esta materia, que se exponen en seguida, de lo cual puedan derivarse conclusiones que sirvan de base a reformas y tratados tendientes a eliminar la doble imposición, uno de los problemas de la competencia comercial internacional (6). Una de estas conclusiones sería el fortalecimiento del principio de la fuente como criterio atributivo del poder financiero puesto que "una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica" (7).

En España, las modificaciones más importantes introducidas en esta materia por la reforma de 1964 son: a) Para las sociedades extranjeras que realicen negocios en España se ha reconocido el principio de contabilidad separada y se ha dado carta de naturaleza a la figura del "establecimiento permanente". b) En cuanto a las sociedades residentes en España que obtengan rentas en el extranjero, se gravan todos sus beneficios, pero se admite, para evitar la doble imposición internacional, la deducción de las cuotas pagadas en el país de la fuente. Este mecanismo de imputación evita la doble imposición internacional y es empleado por Alemania, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Gran Bretaña, Grecia, Japón, etc. (8).

En México, según la reforma de 1964, deben acumularse "todos los ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de que procedan", en caso de empresas mexicanas o extranjeras establecidas en México o con un establecimiento permanente en ese país, y "los ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional" en caso de empresas extranjeras sin establecimiento permanente. Y como en los casos de Francia, España y demás mencionados, "cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente podrá deducir del impuesto que le corresponde pagar en México el impuesto sobre la renta que haya cubierto en el país en

donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso, considerado aisladamente, se causaría conforme a las disposiciones de esta Ley" (9).

En Argentina, como principio general, la ley, texto ordenado en 1960, solo grava los réditos de fuente argentina, considerando como tales aquellos "que provienen de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio del país de actividades civiles o comerciales, o trabajo personal, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las otras partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos".

Pero en relación con las utilidades provenientes de actividades internacionales, la ley presume en ciertos casos que la totalidad o una parte de ellas constituyen réditos de fuente argentina. Presunciones absolutas, que no admiten prueba en contrario, son: a) El 50% del precio pagado, aunque sea en forma de regalía, a los productores, distribuidores o intermediarios de películas cinematográficas extranjeras, por su explotación en el país; b) los réditos netos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República, o referentes a personas que al tiempo de la celebración del contrato residían en el país; c) la totalidad de los réditos procedentes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, aunque las operaciones se realizaren mediante filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios del extranjero.

Y constituyen presunciones relativas, por admitir prueba en contrario: a) el 10% de la retribución bruta que obtengan las agencias de noticias internacionales; b) la diferencia en más, entre el precio de venta cobrado por exportadores extranjeros a compradores del país y el precio de venta mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos de transporte y seguro hasta la República, esto es, cuando se presume que hay "vinculación económica entre exportadores e importadores".

Finalmente, cuando se trate del rédito de las sucursales y filiales de empresas extranjeras, se tomarán en cuenta las constancias de la contabilidad separada que posean, pero a falta de documentación en forma o cuando los libros "no reflejen exactamente el beneficio neto de fuente argentina", la autoridad fiscal podrá considerar que existe "unidad económica", entre casa matriz y filial o sucursal y estimar de oficio el rédito imponible (10).

Y la regla general en Suecia es gravar a las sociedades suecas sobre su ingreso de todas las fuentes, tanto extranjeras como domésticas. Esta regla es típica de países que como Suecia —al igual que los Estados Unidos, Alemania y el Reino Unido— grava a los residentes sobre el ingreso de todas las fuentes. Pero el alcance de esta regla es modificado por la manera como las operaciones de fuente extranjera se llevan a cabo.

Así, si tales operaciones se adelantan por una sociedad sueca directamente o a través de una sucursal en el exterior, la sociedad sueca será gravada sobre

los ingresos provenientes de tales operaciones extranjeras. Esta regla está sujeta a dos importantes salvedades: primero, los tratados de impuestos firmados por Suecia proveen invariablemente que las utilidades de negocios obtenidas a través de un establecimiento permanente en el exterior son gravables únicamente en el país donde el establecimiento permanente esté localizado; y segundo, cualquier impuesto extranjero pagado sobre el ingreso de fuente extranjera es deducible al determinar el ingreso extranjero sujeto a impuesto en Suecia.

De otra parte, si una sociedad sueca no adelanta sus operaciones en el exterior directamente ni a través de una sucursal sino por medio de una subsidiaria incorporada en el exterior, la ley sueca no grava estos beneficios mientras no sean pagados o se hagan exigibles —corrientemente como dividendos— a/o para los poseedores suecos de la subsidiaria extranjera y, en todo caso, con deducción del impuesto pagado en el exterior.

Otro aspecto importante es el gravamen de sociedades extranjeras sobre ingresos de fuentes locales pues aquellas están sujetas solamente al impuesto sobre el ingreso de las siguientes fuentes localizadas en el país: a) ingresos de negocios adelantados en Suecia; b) ingresos por regalías de fuentes suecas; c) ingresos provenientes de propiedad raíz situada en el país; y d) ganancias de capital provenientes de la venta de propiedad raíz situada en el país o de determinados activos de un negocio llevado a cabo en Suecia. Por lo demás, los dividendos pagados por sociedades suecas o accionistas no residentes están sujetos a un impuesto especial del 30% que se retiene en la fuente (11).

Otro caso que merece atención es el de Panamá, considerado como uno de los llamados por la doctrina "refugios impositivos", cuyo Código Fiscal declara excluido de tributación el ingreso derivado de:

a) La facturación, desde una oficina establecida en Panamá, de la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la que fueron facturados, a su vez, a la oficina panameña, siempre y cuando dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior.

b) La dirección, desde una oficina localizada en Panamá, de transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior.

c) La distribución de beneficios procedentes de los ingresos enumerados en los dos literales que anteceden (12).

Finalmente, en Francia, el principio general es que los beneficios de origen francés están sometidos a impuesto. Los beneficios industriales y comerciales, se les considera realizados en Francia cuando surjan de un establecimiento estable (almacén, fábrica, depósito, etc.). Igualmente, la Jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido como impositivos los beneficios provenientes de un "ciclo completo" de operaciones efectuadas en el país (por ejemplo, compra seguida de reventa de mercancías, cobro de primas de seguro y liquidación de siniestros). Con relación a las empresas que ejercen actividades

en distintos países, en principio, son tasables relativamente a su "beneficio mundial" y, con el objeto de evitar una superposición de impuestos, se admite, con varias reservas, la imputación de los impuestos extranjeros al impuesto debido en el Estado del domicilio de la sociedad o empresa (13).

Y en el caso específico de compañías de transporte internacional, Gran Bretaña utiliza el sistema vigente en la ley colombiana si la contabilidad de la sucursal no demuestra el ingreso de origen nacional. México sustrae las ganancias netas atribuidas a actividades desarrolladas en el país y determinadas por medio de una fórmula acordada tanto por el contribuyente como por el Gobierno. Australia considera que se puede gravar el 5% del ingreso neto de las tarifas de la mercancía despachada y de los pasajeros transportados en el país. Venezuela calcula el ingreso gravable como el 10% del ingreso bruto de fuente nacional, que incluye todo lo recibido por concepto de transporte interno y la mitad de lo recibido de todas las operaciones de carga y pasajeros cuyo destino o punto de partida es Venezuela (14). Argentina presume rédito imponible el 10% de los réditos brutos por pasajes y cargas de o para el país, de aquellas empresas no constituidas en el país, y la totalidad de los correspondientes a las constituidas en él, salvo las exenciones establecidas por convenios o tratados internacionales (15).

#### NOTAS

- 1 Exposición de motivos de las modificaciones al proyecto de ley reorg nica del impuesto sobre la renta (Memoria de Hacienda, Bogotá, 1959, anexo III, página 314).
- 2 Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, tomo I, página 321).
- 3 Algunos conceptos de establecimiento permanente o estable extractados por Narciso Amorós (en Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, página 302) son: 1. El término establecimiento permanente designa una instalación fija de negocios en la que la Empresa ejerce toda o parte de su actividad; 2. Una sede efectiva de dirección; 3. Una sucursal; 4. Un despacho, una oficina; 5. Una fábrica; 6. Un taller; 7. Una mina u otro lugar de extracción de productos naturales; 8. Una instalación de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.
- 4 Informe del grupo de expertos tributarios de la Universidad de Harvard (Memoria de Hacienda, Bogotá, 1959, anexo III, página 229).
- 5 Ver nota 10.
- 6 Colombia tiene firmados convenios para evitar la doble imposición sobre la navegación aérea y marítima con Estados Unidos (aprobado por la Ley 124/61), la República Federal de Alemania (de Septiembre 10/65), España (de Julio/66) y Argentina (de Septiembre 15/67).
- 7 Sorondo, algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional (en "Jornadas de Derecho Tributario", páginas 239 y siguientes, especialmente página 258, citado por Fonrouge, op. cit., tomo I, página 317).
- 8 Félix de Luis Díaz-Monasterio, Situación del sistema fiscal español en el derecho comparado (La Reforma Tributaria, Ediciones Deusto, Bilbao, página 297).

- 9 Alfonso Rodríguez Sáinz, El nuevo impuesto sobre la renta mexicana (Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, número 60, páginas 1080, 1091 y 1092).
- 10 Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, tomo II, páginas 741 y siguientes).
- 11 Norr, Sandels y Hornhammar, The Corporate Income Tax in Sweden (AB Egnellaka Boktryckeriet, Stockholm, Third edition 1966, páginas 51 y 52).
- 12 Alfonso Rodríguez Sáinz, La teoría del refugio impositivo frente a la sociedad internacional (Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1966, número 63, páginas 651 y 652).
- 13 A. Turq, Fiscalité de l'entreprise, Sirey, París, 1967, citado por J. Temes en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, número 72, página 1259).
- 14 Informe del grupo de expertos tributarios de la Universidad de Harvard (Memoria de Hacienda, Bogotá, 1959, anexo III, página 235).
- 15 Ver nota 10.