



AUTOR:

ALFREDO JOSÉ LÓPEZ TOBÓN

**TÍTULO: JURISDICCIONES NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN
Y RÉGIMENES FISCALES PREFERENCIALES**

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO TRIBUTARIO
BOGOTÁ 2020**

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO**

Rector:
Secretaria general:
Directora Departamento de Derecho Fiscal:
Director de tesis:
Presidente de tesis:
Jurados de tesis:

Dr. Juan Carlos Henao
Dra. Martha Hinestroza
Dra. Olga Lucía González Parra
Dr. Jose Manuel Castro
Dr. Roberto Insignares
Dra. Adriana Plazas
Dra. Laura Sanint

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Justificación y objetivos de la investigación.	5
2. MARCO TEÓRICO	11
2.1. Surgimiento de los Paraísos Fiscales	11
2.2. Clasificación de los Paraísos Fiscales	14
2.3. Evolución de la noción de Jurisdicción no Cooperante o de Baja o Nula Imposición según entidades internacionales y doctrina nacional.....	15
2.3.1. Estado de la cuestión a nivel mundial y local frente al concepto de los Paraísos Fiscales y sus principales características y criterios	16
2.3.2. Aproximación al concepto de Jurisdicción no cooperante o de nula o baja imposición en el ámbito internacional y doctrina nacional	17
2.4. Evolución de la figura de Paraíso Fiscal introducida por el legislador	30
2.4.1. Surgimiento e inclusión en el ordenamiento colombiano de la figura de Paraíso Fiscal creada con la ley 863 de 2003.....	32
2.4.2. Análisis de la Reforma tributaria estatuida mediante la ley 1819 de 2016 que incorporó la figura de la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y el régimen tributario preferencial	32
3. CAPÍTULO CENTRAL	41
3.1. Actuales efectos jurídicos de los pagos efectuados por contribuyentes colombianos a jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o regímenes preferenciales.....	42
3.1.1. Alcance de las normas anti- Paraísos Fiscales en materia de retención en la fuente.....	44
3.1.2. Alcance de las normas anti- Paraísos Fiscales en limitación de deducciones.	50
3.2. Problemática de carecer de un concepto normativo de Jurisdicciones no Cooperantes y de Baja o Nula Imposición y de los Regímenes Fiscales Preferenciales.	51
3.2.1. Procedimientos de aplicación de criterios en Colombia y retos presentados en la validación de los mismos respecto a las construcciones de las listas.	53
4. CONCLUSIONES	64
4.1. Inconstitucionalidad por violación al principio de reserva de ley	65

4.2.	Vulnerabilidad al principio de capacidad contributiva.....	66
4.3.	Vicio de Inconstitucionalidad por emitir conceptos indeterminados.....	69
4.4.	Resolución 091 de 2019.....	70
5.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación y objetivos de la investigación.

Nuestro ordenamiento normativo tributario hace referencia a las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula Imposición, asignándoles a estas un tratamiento especial para los contribuyentes que realicen operaciones económicas en esos territorios, disponiendo una consecuencia jurídica diferencial para los mismos supuestos de hecho, sin que tal calificativo se fundamente en un concepto o definición normativa jurídica que permita establecer por parte de los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica tributaria, si se está en presencia o no de una transacción en una circunscripción geográfica que cumpla los supuestos de configuración, tan solo se observa que el criterio empleado para la determinación de países o jurisdicciones como otrora llamados Paraísos Fiscales son meros asuntos formales careciendo de un análisis sustantivo concreto para la jurisdicción que se está caracterizando. Ni que decir para los denominados Regímenes Fiscales Preferenciales, los cuales en lo sustantivo y formal escasea su regulación y definición, dejando el contribuyente la carga de elaborar juicios de valor en la consideración si una demarcación territorial se pueda catalogar en dicho régimen. Todo lo anterior nos lleva a vislumbrar una falta de orientación para el contribuyente, formulando una básica pregunta respecto de ¿cuál es el concepto de Las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula Imposición, en adelante JNC o BNI y de los Regímenes Fiscales Preferenciales, en adelante RFP, a la luz del ordenamiento jurídico colombiano?

La relevancia de contar con una conceptualización clara de qué es una JNC, BNI y RFP, estriba en que las decisiones de los contribuyentes dentro del giro ordinario de sus negocios con dichas latitudes pueden generar un mayor o menor pago del impuesto o como quiera un cambio en las tasas de tributación efectiva, de allí la importancia de encaminar esta investigación hacia la búsqueda de un

concepto de dichas jurisdicciones que brinden seguridad jurídica a todas las partes intervinientes.

Esta categorización espacial impacta en situaciones como cuando se generan pagos a dichas jurisdicciones y repercuten en los contribuyentes toda vez que por un lado el artículo 124-2 del ET establece que si se realizaron pagos a tales jurisdicciones no se considerarán constitutivos de costos o deducciones, salvo se hayan efectuado la retención en la fuente por concepto de renta, cuando a ello haya lugar. De otro lado el parágrafo 2 del artículo 260-7 establece que ante operaciones con países que tengan la calificación de Jurisdicción no Cooperantes, de Baja o Nula imposición, el contribuyente del impuesto de renta queda sometido al régimen de precios de transferencia y por lo tanto, deberá presentar la documentación comprobatoria y la declaración informativa independientemente que el patrimonio o ingresos brutos sean inferiores a los señalados en los artículos 260-5 y 260-9.

Clarificar o quizás construir el concepto de JNC, BNI y RFP es menester dado que de ello depende un marco adecuado para la determinación y decisión del contribuyente dentro del giro ordinario de sus negocios al momento de efectuar operaciones con dichas jurisdicciones, en la medida que del intercambio de transacciones comerciales con dichos destinos se desprenden consecuencias tributarias a favor o en contra del empresario. Esta definición conceptual es significativamente pertinente para el contribuyente para enfrentar regulaciones tales como el artículo 124-2 por pagos a JNC o BNI, dado eventuales desconocimientos a sus costos o deducciones incrementando sus tasas efectivas de tributación y respecto al artículo 260-7 parágrafo 2 incurriendo en nuevas obligaciones formales que le generan desgaste administrativo y de no acatarlas sanciones pecuniarias así como el desconocimiento de costos y deducciones por la desatención de esta formalidad. Es imperativo dado la problemática planteada en esta investigación, dilucidar el concepto para que sea empleado por la DIAN en la categorización de las JNC, BNI y los RFP, pues no obstante existir unos criterios en el art 260-7 del

ET no se precisa concepto alguno como tal de dichas figuras y puede alcanzar su propósito resolviendo un vacío jurídico para dicho grupo de interés. De otro lado esta investigación puede ser fructificada considerándola como insumo para que el legislador y autoridades tributarias puedan apoyarse en ella y resolver estos vacíos conceptuales y esclarecer los efectos de los pagos en estas jurisdicciones o sumarse a otras investigaciones académicas para conformar masa crítica que apoye una u otra postura. La finalidad de esta investigación es contar con una definición objetiva y no solo a través de unos criterios o condiciones al momento de calificar los méritos para ser una JNC, BNI o RFP, coadyuvando a la dirección de impuestos y autoridades a contar con fundamentos jurídicos que cumplan con principios de igualdad y equidad en el tratamiento y calificación a otros países en este tipo de determinaciones, resolviendo procesos inadecuados, insuficientes y limitados en este juzgamiento conceptual y en los efectos jurídicos tributarios y económicos en los pagos a estas jurisdicciones

En observancia de oficios de la DIAN como el 020908 del 2017 en su remate final frente a la petición del solicitante advierte: “Así las cosas, se observa que el criterio empleado para la calificación de países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios como Paraísos Fiscales en el Decreto 1966 de 2014 fue la carencia de un efectivo intercambio de información tributaria” (2017), con esto se observa que el principal criterio para dicha calificación fue la falta de un asunto formal como lo es un acuerdo, sacrificando un análisis sustantivo particularizado a la jurisdicción que se está evaluando, lo cual hubiera resultado más idóneo y procedente.

En tal medida se pretende efectuar un análisis sobre los criterios existentes en la normatividad colombiana para calificar y definir una Jurisdicción no Cooperante, de Baja o Nula Imposición y de paso determinar los efectos de los pagos efectuados por colombianos a dichas jurisdicciones y formular un concepto claro que defina que se entiende por estas categorizaciones. El presente planteamiento resulta en un

importante aspecto a investigar dado la relevancia que adquiere esta definición para los contribuyentes y la insuficiencia en el esclarecimiento de la operatividad tributaria en dichas jurisdicciones en aspectos como su propia definición y la procedencia de los pagos a las mismas.

Esta investigación gravitará sobre dos ejes centrales que serán los objetos de estudio: conceptualmente esclarecer y dilucidar lo relacionado a nivel internacional y local en lo que se refiere a las definiciones de los tres conceptos que nos plantea el Estatuto Tributario (en adelante ET) al momento de calificar a una Jurisdicción no Cooperante, de Baja o Nula Imposición y un Régimen Tributario Preferencial, esto de un lado, es decir, qué debemos entender por estas esferas dado los vacíos conceptuales imperantes en la definición, atendiendo los efectos jurídicos de los pagos efectuados por contribuyentes colombianos a dichas jurisdicciones o regímenes preferenciales. En segunda medida, una vez esclarecido el concepto, teniendo en cuenta la población o sector fundamento de esta investigación, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia aunado con lo tipificado en el artículo 260-7 que son sobre quienes recae la limitación tributaria y respecto a quienes serían los sujetos sancionables, se analizará las cargas jurídicas que se impone sobre aquellos con operaciones en el exterior y en especial con transacciones que impliquen un pago, es decir que corresponda al contribuyente comprador susceptible de llevar dicha erogación como costos o deducción en su declaración de renta.

La investigación partirá considerando la reforma tributaria estatuida mediante la ley 1819 de 2016 que incorporó las figuras de La Jurisdicción no Cooperante, de Baja o Nula Imposición y el Régimen Tributario Preferencial, en reemplazo de la figura de Paraíso Fiscal introducida con la ley 1607 de 2012, teniendo en cuenta el momento coyuntural que vivía el país debido a la baja del petróleo ocasionando una pérdida de “\$24 billones de ingresos” (Portafolio, 2016, Sección de Economía), aunado a esto, la alta tasa de evasores de impuestos incluyendo a los que son

menester en este trabajo, pues Colombia se enfrentaba a una gran presión internacional por documentos filtrados como los Panamá Papers y luego los Paradise Papers, creando una tensión política a nivel internacional, además, aludiendo que “son 200 los colombianos mencionados en estos listados de personas y empresas que tenían operaciones o filiales en estos Paraísos” (Huertas, C., 2017, Párrafo 2). Luego se analizará los efectos y limitaciones acaecidos hasta el momento por esta falta de definición conceptual desde el 1ro de enero de 2017 fecha en que empezó la vigencia de la ley 1819.

El estatuto tributario en sus artículos 260-7 el cual se modificó por el artículo 109 de la ley 1819 de 2016 se refiere a las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula Imposición y Regímenes Preferenciales siendo parte el citado artículo del capítulo XI correspondiente a Precios de Transferencia, encuentra parte de su reglamentación en el decreto 1966 del 07/10/2014 modificado por el decreto 2095 del 21/10/2014 por los cuales se señala las jurisdicciones que a juicio de la administración tributaria colombiana cumplen las condiciones para calificarlas como no cooperantes.

El objetivo principal de esta investigación es desarrollar un concepto que defina qué es una Jurisdicción no Cooperante, de Baja o Nula Imposición y un Régimen Tributario Preferencial, de tal suerte que sirva de base para calificar de manera más objetiva y justa por parte del gobierno colombiano a otras naciones, para que de esta manera se pueda aportar al desarrollo y mejoramiento del sistema tributario colombiano y de otro lado alcanzar un grado de entendimiento tal, que al momento de catalogar estas jurisdicciones, permitan anticipar de manera diáfana a los contribuyentes los efectos tributarios derivados de los pagos que estos efectúan al exterior, así, aportando en el afianzamiento de la seguridad jurídica que debe tutelar a este grupo poblacional, sirviendo de base en la toma de decisiones sobre estas transacciones y posteriormente en la interpretación de estas en su reconocimiento e inclusión en las bases tributarias.

El lector podrá encontrar en el capítulo del marco teórico el estado actual de la figura de JNC, BNI y RTP estableciendo que para esta no hay mayor desarrollo ni doctrina internacional como si para aquella. Los objetivos específicos van encaminados como primer pilar, en la investigación e indagación de los exiguos pronunciamientos doctrinales a nivel internacional y nacional, de igual manera a los aportes o más bien al enmarcamiento jurídico que ha planteado el legislador al momento de calificar a una Jurisdicción no Cooperante, de Baja o Nula imposición y un Régimen Tributario Preferencial, siendo abordado en el marco teórico a manera de evidenciar lo desarrollado conceptualmente hasta la fecha. Un segundo objetivo lleva a investigar y analizar las diversas fuentes que el legislador y la DIAN han tomado como base para encuadrar el tratamiento o las cargas correspondiente a los pagos efectuados por los contribuyentes de renta y complementarios direccionados a las JNC, BNI o RFP, de este modo se sitúa en el punto 2.3 de la presente monografía a fin de ubicar al lector en el conocimiento de las fuentes de los conceptos objeto de la investigación.

En el capítulo central y en desarrollo de un diseño para concretar un concepto que permita al contribuyente identificar cuando está adelantando negociaciones con JNC, BNI o RFP, se tratará el tercer objetivo específico direccionado a realizar una búsqueda de la existencia de un concepto unificado, oficial o aceptado por las entidades internacionales que tratan estos temas o por las naciones, definiendo qué es una Jurisdicción no Cooperante, de Baja o Nula Imposición y un Régimen Tributario Preferencial. Se pretende plantear diferentes escenarios e hipótesis como resultante de analizar los efectos de los pagos de los contribuyentes a JNC, BNI y RTP que permitan establecer vías de solución ante la carencia de un concepto claro de estas instituciones como cuarto objetivo para finalmente plantear un nuevo enfoque en la definición de esta materia que se adapte a la normatividad y realidad de Colombia como quinto y último objetivo los cuales estos dos últimos se trabajarán en el capítulo cuarto y las conclusiones.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Surgimiento de los Paraísos Fiscales

Hablar de las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula Imposición nos obliga a conocer sus raíces y fuentes en los denominados Paraísos Fiscales, toda vez que son estos quienes han tenido un registro histórico como figura existente en las operaciones económicas con incidencia tributaria. Un trabajo periodístico de la BBC Mundo (2016) resume con sindéresis la proveniencia y surgimiento de los Paraísos Fiscales, observando como los padres de la democracia también recurrían a estrategias económicas para evadir las cargas impositivas que acaecían en la antigua Roma o Grecia, generando así todo un concepto sobre libertad, siendo esta palabra entendida en otrora, como una zona libre de impuestos, debido a esto los romanos premiaban a las ciudades más fieles otorgándole dicha libertad, contrario sensu, las ciudades que no cooperaban con el imperio romano, sufrían esta falta de manumisión, es decir, recaían sobre ellas fuertes impuestos, convirtiéndose en una estrategia expansionistas de mucho éxito, ya que ningún pueblo quería estar bajo el yugo de los gravámenes romanos.

Además, en la época moderna estas estrategias también empezaron a tener gran importancia a nivel internacional, pero de manera clandestina debido a la perspectiva social y las consecuencias políticas que podían acarrear, por esto el término de Paraíso Fiscal no vino a ser objeto internacional sino hasta los años 50, siendo todavía un enigma su procedencia. Mas, solo fue hasta el siglo XIX que empezaron los primeros pilares de los Paraísos Fiscales tales como los conocemos hoy día, esto es, como territorios que no tienen impuestos sobre las personas extranjeras o que si los tienen son muy bajos, con la finalidad de dinamizar la economía. Según explicó Palan y Chavagneux (2007) es curioso que estos Paraísos no comenzarán como políticas globales de estados sino, en el caso particular de

Estados Unidos, estados dentro de su nación, como fueron Nueva Jersey y Delaware. En el epílogo del siglo XIX, estos estados incorporaron dentro de su política tributaria la "incorporación fácil", concepto que sigue siendo utilizado en la actualidad (p. 34-37).

Por consiguiente, la Incorporación Fácil, genera una política que permite a cualquier persona comprar una compañía que ya cuenta con una estructura y solo tiene como faltante un dueño, generando que esta pueda promover una actividad comercial de manera casi inmediata, adicional a los altos beneficios creados por parte de estos estados a los inversores extranjeros, siendo uno de los más importantes, la baja carga de impuestos.

Adicionalmente, Palan y Chavagneux (2007) explican cómo a través de estas políticas y leyes liberales como las nombradas anteriormente, Nueva Jersey se convirtió en un foco de inversionista y en un modelo a seguir para estados interesados en generar este tipo de estrategias económicas, por esto, a inicios del siglo XX, países de Europa central como Suiza empezaron a optar por estas medidas, generándose el tan conocido triangulo de Zúrich, Zug-Liechtenstein, siendo el gran pilar de los Paraísos Fiscales modernos.

A renglón seguido, se fueron generando nuevos conceptos de Paraísos Fiscales, uno de gran importancia y acogimiento fue el concepto británico de Residencia Virtual de una Empresa, esto debido a que los tribunales británicos dieron marcha a “la técnica de residencia virtuales que le permite a compañías incorporarse en Reino Unido sin pagar impuestos, un desarrollo que algunos creen es la pieza clave del fenómeno de los Paraísos Fiscales” (BBC News, 2016, Párrafo 22).

Así mismo, cabe mencionar como nos termina de expandir el espectro la BBC News (2016) que la red bancaria de Suiza también fue un pilar importante para el concepto de Paraíso Fiscal en la actualidad, teniendo en cuenta que efectivamente creó el secreto bancario, esto debido a las secuelas que dejaba el crack del 29 en todo el mundo, a consecuencia los legisladores suizos se vieron en la obligación de tomar

medidas respecto a las leyes bancarias para evitar un colapso en su economía, fortaleciendo el absoluto silencio bancario, esto es manejando una extremada discreción en cualquier cuenta bancaria creada, generando así una protección a nivel internacional e incluso local.

En la actualidad, la economía mundial tiene una gran base de sus movimientos en los Paraísos Fiscales, debido a que las personas más acaudalas del globo utilizan estas estrategias para obtener una menor tasa de contribución, por esto “una tercera parte de las 200 personas más ricas del mundo, con una riqueza estimada en US\$2,9 trillones, controlan parte de su fortuna personal a través de una compañía ubicada en estos Paraísos” (BBC News, 2016, Párrafo 28). Aquí estriba el descontento social ya que se referencia como una inequidad estos beneficios tributarios, pues son un privilegio de una pequeña parte de la población, aunado de que esta pequeña parte es la más rica del mundo, mientras el resto de población con ingresos muy inferiores tienen que aportar sus impuestos sin estos grandes beneficios.

Gabriel Zucman, en su libro *La Riqueza Oculta de las Naciones*, principia haciendo un análisis de nuestra nueva realidad económica y la inserción de los Paraísos Fiscales, generando esto una nueva modalidad para llevar a cabo los negocios, parafrasea con inteligencia al mismo autor Adam Smith en su obra de igual nombre, en donde sin resquemor alguno, manifiesta que estaría justificada las migraciones de capitales en la medida que por regulación de oferta y demanda aplicado no al sector privado sino a las naciones, la competencia puede estandarizar a que los estados manejen bajas tasas de tributación para alentar a los inversionistas a retener sus capitales en determinadas jurisdicciones. Este flujo libre de los mismos en sus publicaciones son los que propician la aparición de las afamadas jurisdicciones que se consideran Paraísos Fiscales. Secreto a voces se conoce entonces que el gran porcentaje de la población más rica del mundo resguarda su patrimonio en dichas latitudes, lo que conlleva a preguntarse cuánta riqueza ocultan

y cuántos impuestos se dejan de pagar. “La consecuencia natural de todo este fenómeno es que los capitales financieros se moverán hacia las jurisdicciones que exijan menor tributación” (Zucman, 2014) cierto transcribiendo lo señalado por este autor en cuanto que “El argumento liberal justifica los países con tributación reducida sobre la base de que si los impuestos a pagar fuesen más bajos, no habría fuga de capitales” (Zucman, 2014) esta riqueza de dichos particulares no hacen parte de las estadísticas y posiblemente no contribuyen sustancialmente en las arcas de ningún estado, según Zucman (2014) movimientos por 6 billones de Euros que representan menores impuestos pagados por 130,000 millones de euros

2.2. Clasificación de los Paraísos Fiscales

Atendiendo el recorrido histórico, vemos que al pasar el tiempo estos territorios con amnistías tributarias o facilidades empresariales han tomado un posicionamiento cada vez mayor en el mundo, por lo cual “habitualmente, se ha hecho uso de varios parámetros para la clasificación de los Paraísos Fiscales atendiendo a diferentes criterios (que aparecen, de un modo u otro, mencionadas en el Informe de 1998 de la OCDE).” (García Olivares, 2016, p. 11).

Como se ha dicho, esta clasificación según García Olivares (2016) la podríamos dividir en tres, como primera calificación, los Paraísos Fiscales enfocados en razón a los servicios que prestan, estos servicios han ido variando a través del tiempo o de los territorios, por consiguiente, a su vez este primer punto está subdividido en:

- Paraísos Fiscales clásicos: Se trata de aquellos territorios de reducidas dimensiones en los que su economía destaca como elemento primordial el sector financiero dedicado a la venta del producto “no tributación-opacidad”.
- Paraísos de Fiscalidad normal: Están constituidos por aquellos territorios que únicamente ofrecen ventajas Fiscales a no residentes cuya actividad sea desarrollada en el exterior. En estos casos, los residentes sólo podrán optar por el

modo de tributación normal, reservándose la aplicación de las ventajas Fiscales para los no residentes.

- Paraísos que proporcionan centros de servicios muy desarrollados, como por ejemplo los centros de coordinación de Bélgica. (García Olivares, 2016, pp. 11-12).

Continuando con la segunda calificación que nos plantea García Olivares (2016) esta clasificación va destinada a la naturaleza de sus destinatarios, esto es enfocada a las ventajas Fiscales que se van a obtener en razón a quién va dirigido, pueden ser a personas naturales, jurídicas o mixtas.

Terminando, nos encontramos con la última clasificación, yendo esta en miras de la posición territorial o geográfica que abarque el Paraíso Fiscal, dicho de otra manera, si los beneficios se enmarcan en todo el estatuto legal de un estado o jurisdicción o estos beneficios están centrados en un territorio específico dentro del mismo estado, *verbi gratia*, podemos observar estados como Estados Unidos que cuenta con jurisdicciones más favorables que otras dentro de su mismo territorio.

2.3. Evolución de la noción de Jurisdicción no Cooperante o de Baja o Nula Imposición según entidades internacionales y doctrina nacional

A efectos de la legislación colombiana como bien lo ha dispuesto el parágrafo 4 del artículo 260-7 del estatuto tributario, para todos los efectos legales, el termino Paraíso Fiscal se asimila al de Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula Imposición. Nos podemos anticipar y es justamente la razón de esta investigación que el concepto actualmente es indeterminado. Prueba de ello se hará evidente en un paralelo entre diversas acepciones nacionales e internacionales. La razón básica de esta vaguedad conceptual es el tinte político que impajaritadamente lleva inserto la figura de JNC o BNI dado que cada país cataloga dichas demarcaciones a partir de un interés nacional y no a partir de un criterio objetivo propiciando asignaciones arbitrarias. Pues “No existe ninguna prueba objetiva y clara que permita identificar a un determinado país como Paraíso Fiscal, lo que deja la puerta abierta a numerosas definiciones oficiales y no oficiales, cada una de ellas destacando una u

otra característica correspondiente a su ámbito de intervención.” (Chavagneux y Palan, 2007, p.14).

En razón a estos elementos subjetivos de orden gubernamental, torna en una tarea compleja establecer un criterio único ojalá estándar para la calificación de estas jurisdicciones y evitar caer en una herramienta de extorsión al servicio de los intereses económicos con los demás países.

2.3.1. Estado de la cuestión a nivel mundial y local frente al concepto de los Paraísos Fiscales y sus principales características y criterios

Un primer criterio o característica es tener un nivel de tributación bajo o nulo para las personas no residentes, sean jurídicas o naturales. Esta característica deja abierta los parámetros de comparabilidad porque habrá países que estarán por encima o por debajo de los promedios de tasas de tributación para renta, luego dependiendo del país desde donde se confronta, podrá desvirtuarse que sea la jurisdicción comparada un Paraíso Fiscal. Como se comentó en secciones anteriores existen países desarrollados los cuales tienen tasas de tributación más bajas que el promedio y no son catalogados como Paraísos Fiscales a luz de la OCDE.

Como segundo criterio, usualmente estas jurisdicciones no cuentan con intercambios de información bilaterales y menos multilaterales, escudados en impedimento con su normatividad interna la cual muchas veces protege el secreto bancario, el secreto profesional y el velo corporativo de sus contribuyentes, al ser estos aspectos pilares estratégicos de sus economías. A nivel mundial se observa esta característica en países cuya economía depende del sector financiero y su producción nacional en bienes especialmente es reducida. Se observa también en algunos casos que celebran acuerdos bilaterales de intercambio de información financiera pero no así con entidades multilaterales, cumpliendo a medias esta disposición de la OCDE, de otro lado la labor de abogados, contadores y otros consultores son altamente confidenciales, es decir que no solo intercambia

información estos países, sino que tiene prohibición de hacerlo. Otra característica es la flexibilización de sus regímenes societarios en cuanto que no hay muchos requisitos y controles para la constitución de sociedades de capital, muchas veces incluso con la posibilidad que las acciones sean al portador o innominada, haciendo de estas sociedades vehículos transparentes auspiciadas por la legislación interna. Otra característica es el bajo control de cambios y mercados de capital que facilita el flujo de recursos sin una mayor intervención del estado, facultando así procedencias “non sanctas” de dichos capitales. Todos los anteriores según criterios establecidos en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario

De esta forma, al comparar los criterios utilizados en Colombia con todos los que existen en la doctrina, se observa que Colombia adopta la doctrina internacional en su redacción, pero en su aplicación solo se fundamenta en el criterio de intercambio efectivo de información con las diferentes jurisdicciones al momento de calificar

2.3.2. Aproximación al concepto de Jurisdicción no cooperante o de nula o baja imposición en el ámbito internacional y doctrina nacional

El concepto de Paraíso Fiscal el cual ha migrado al de Jurisdicciones no Cooperantes, de Nula o Baja Imposición debe de fragmentarse para analizar cada uno de sus componentes. Primero, tenemos las Jurisdicciones no Cooperantes de las cuales podemos distinguir las por aquellas que son renuentes o insuficientes en el suministro de información tributaria hacia otras jurisdicciones o entidades multilaterales, es decir, puede ser porque no exista vigencia de “un acuerdo de intercambio de información en materia financiera o un convenio para evitar la doble imposición internacional” (AFIP, 2020, Párrafo 1), además, también se considera no cooperante, cuando así exista un acuerdo inter partes, no se cumplan con cabalidad las obligaciones pactadas respecto al intercambio de información o dicho pacto no cumpla con los protocolos internacionales en los cuales cada estado estén

obligados a cumplir. Esta renuencia es reprochable por la comunidad internacional y genera que por el criterio de no intercambio puede configurarse en una JNC.

Por otro lado, encontramos una segunda parte de la figura que corresponde a Jurisdicciones de Nula o Baja Imposición con los cual debemos establecer como aquellos territorios en donde la tasa nominal tributaria es más baja respecto al promedio mundial o a los parámetros establecidos por cada estado.

De otro lado tenemos doctrinantes internacionales que han desarrollado con suficiencia sus tesis. Los cuales nos dejan con mayor claridad el concepto de Paraísos Fiscales como “Aquellos países en los que unos residentes extranjeros, empresas o personas ricas colocan su dinero para evitar pagar impuestos en sus territorios de origen” (Palan y Chavagneux, 2007, p. 13). También podemos concebir los Paraísos Fiscales según lo dicho por Hernández Viguera (2005) como el compendio de los centros financieros que desarrollan una actividad desregulada, descontrolada y ajena a las convenios o pactos que obligan a los otros centros financieros, pues se va encaminado a favorecer a las personas naturales o jurídicas extranjeras por medio de una nula o baja carga tributaria. Así mismo, se puede definir como “Aquellos Estados, Territorios o jurisdicciones que no tienen imposición a las ganancias, o la aplican a tarifas muy bajas, con serias limitaciones en el intercambio de información y una marcada ausencia de transparencia” (Marino, 2003, p. 181), teniendo en cuenta esta última definición, se puede observar que es la más apegada al concepto jurídico actual del estado colombiano, pues el autor, en primera medida se encarga de encuadrar a las Jurisdicciones de Baja o Nula Imposición y a renglón seguido a las Jurisdicciones no Cooperantes, debido que se discute los estados sin imposición o así teniéndolas con una imposición muy baja, además los países, y aquí el punto más relevante para la jurisdicción colombiana, que no suministran un intercambio efectivo de información financiera, pero esto nos genera un sesgo que lleva implícito crear un enumerado de estados si una

trazabilidad confiable para no excluir a otros estados que son verdaderos Paraísos Fiscales.

Respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconsciente a veces de manera consciente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir esta con la primera), etc. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se distingue en cuál de los varios significados se le está usando. Para evitar este error, que da lugar a una falacia en el razonamiento se utilizan como solución las denominadas definiciones léxico gráficas. (Sentencia 690 C- 2003)

Señala la citada sentencia, sin antes dejar de precisar el concepto de definiciones léxico gráficas, como la “técnica de componer léxicos o diccionarios” (RAE, 2017), en otras palabras, son las definiciones apegadas a los conceptos plasmados en los diccionarios, pero sin dejar la posibilidad de hacerlo de una manera crítica, por consiguiente, un concepto jurídico es indeterminado solo cuando sus límites no son bien precisos (o lo que es lo mismo, no está bien delimitado). Se distinguen dos tipos de conceptos jurídicos indeterminados: a) de experiencia, como por ejemplo, peste; casa que amenaza ruina; cuyos criterios de aplicación remiten a hechos empíricos; y b) conceptos indeterminados de valor; por ejemplo, justo precio; buena fe; democracia; cuyos criterios de aplicación se refieren a juicios de valor.

En cambio, un concepto es vago no por que tenga más de un significado, sino que teniendo un significado preciso y existiendo una categoría de objetos a los cuales es claramente aplicable; sin embargo, en el límite existe una zona de nebulosa en la cual no se sabe si a otros objetos también se aplica o no; por ejemplo, el impuesto que se aplica a las casas, ¿se aplica también a los carros-casa? Con el

fin de reducir la vaguedad de un concepto se debe utilizar una definición aclaratoria, que cobije no solo a las casas sino también de manera expresa a los carros-casa (o que los excluye expresamente). La definición de concepto jurídico indeterminado apunta más a los conceptos vagos que a los ambiguos. (Sentencia 690 C- 2003)

Cabe precisar, que la sentencia nombrada a priori, es de suma importancia para la jurisprudencia colombiana, debido al excelso trabajo realizado por el magistrado ponente al exponer un estudio claro entre las diferencias de los conceptos ambiguos, indeterminados y vagos en el marco jurídico, aunque son conceptos explicados otrora, el magistrado se encarga de ejemplificador y aterrizarlo en el ordenamiento colombiano, asimismo es importante destacar que el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 260-7 para establecer que el Gobierno nacional, a partir del año 2017 y siguientes ya no seguirá definiendo un solo listado de Paraísos Fiscales, sino dos listados diferentes, es decir, uno al que se llamaría el listado de jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición (para el que se aplicarán los mismos criterios con que antes se definía a los Paraísos Fiscales, para lo cual basta con le aplique cualquiera de las cuatro características mencionadas en el numeral 1 del artículo 260-7 del ET) y otro al que se llamaría el listado de regímenes tributarios preferenciales (para lo cual se necesitará que apliquen, por lo menos, dos de las cinco características que se mencionan en el numeral 2 del artículo 260-7 del ET) (Actualícese, 2018).

2.3.2.1. Según informes de la OCDE

Al realizar un recorrido histórico respecto a los conceptos y estudios de la OCDE sobre el tema de Paraísos Fiscales, podemos efectuar un cronograma que arranca en el año 1987, cuando esta entidad mostro que existían estrecheces para crear una definición objetiva de Paraíso Fiscal, lo que llevó a simplemente tildar como Paraísos Fiscales a los países que tuvieran esta reputación; como consecuencia, fue creado el informe pilar sobre competencia Fiscal perjudicial en el

año 1998, reconocido por su nombre en inglés como “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, bajo el cual se concibe una definición de Paraíso Fiscal. Se debe agregar que además de crearse el Foro de Competencia Fiscal Perjudicial, también fue comprendido el Foro Global, donde se realizarían evaluaciones periódicas sobre el efectivo intercambio de información financiera, aunque cabe resaltar que todavía en la actualidad este foro no ha logrado realizar verdaderos avances, ya que “podría atribuirse en gran medida a la falta de voluntad política y de compromiso real de los Estados miembros para la total eliminación de estas jurisdicciones de la esfera económica mundial” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 11). Por lo anterior se consideraba como Paraíso Fiscal a la jurisdicción o país que no gravaba con impuestos a las rentas de capital, o que las gravaba con tasas muy bajas y que cumpliera con alguno de los criterios establecidos por el organismo.

Asimismo, la OCDE en este informe de 1998 realiza recomendaciones a los Estados para que efectúen ajustes en sus estatutos tributarios y evitar incurrir en regímenes Fiscales preferenciales o Paraísos Fiscales y de esta manera hacer “las modificaciones necesarias en sus sistemas Fiscales o a través de convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional o de cooperación multilateral de carácter internacional” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 11), por esto se pueden observar tres recomendaciones planteados por la OCDE, en primera medida, se debe trabajar con la legislación al interior del estado limitando la exención tributaria a extranjeras y eliminando la doble imposición, gestionando de igual modo, facilidad a estados extranjeras para obtener información bancaria con impactos Fiscales. La segunda recomendación versa sobre el efectivo intercambio de información financiera y la tercera recomendación va encaminada a la cooperación internacional para así crear listados de Estados con Paraísos Fiscales o regímenes preferenciales.

Luego, la OCDE en el año 2000 vuelve a realizar otro informe respecto a los Paraísos Fiscales denominado El Informe de Progreso en la Identificación y

Eliminación de Prácticas Fiscales Perjudiciales, en donde se realizó un listado de Estados que serían presentados como los auténticos Paraísos Fiscales, dentro de este listado se encontraban, incluso, países miembros de la OCDE, esto sin decir que “del grupo inicial de 41 jurisdicciones sólo fueron publicadas 35 como Paraísos Fiscales” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 12), puesto que los otros estados se comprometieron a realizar cambios en sus legislaciones tributarias para salir de este listado. Aunque las condiciones para que estos países miembros de la OCDE que fueran denominados Paraísos Fiscales pudieran salir del listado fueron muy flexibles, ya que lo dejaron al albedrío de dichos países, al decir que realizan esos cambios en sus legislaciones cuando lo creyeran necesarios para su economía.

Además, en el 2001 la OCDE deslegitima el criterio de la carencia de actividad sustancial para ser catalogado como Paraíso Fiscal, en otras palabras, la OCDE casi que por presiones internacionales da un paso atrás en la calificación de estos estados, pues este criterio fue relevado por “el de creación de sistemas transparentes y con un intercambio efectivo de información” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 13), convirtiendo a estos estados en jurisdicciones cooperantes, adicionalmente, los plazos establecidos para hacer los cambios a los Estados considerados Paraísos Fiscales se ampliaron.

Siguiendo, la OCDE creó un tercer informe en el año 2004, el cual nos trae un primer cambio de definición respecto a Paraísos Fiscales, ya que en ciertos casos se denominaron Socios Colaboradores o Socios Participantes, pues solo se denominaron Paraísos Fiscales a las jurisdicciones no cooperantes, pues los socios colaboradores sí brindaban la información financiera de acuerdo a lo pactado. En este mismo informe se fomentó el concepto de Terreno de Juego Equilibrado, donde se busca amparar en equidad la efectiva aplicación de los principios proclamados. Por esto en el informe de 2006 “la OCDE se centró en verificar y revisar que todas las jurisdicciones estuvieran cumpliendo sus compromisos adquiridos” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 13).

Para los años de 2007 al 2012 los informes de la OCDE, empezaron a mostrar mejoras y la lista de países se disminuyó notoriamente, llegando al punto de solo tener tres estados en la lista negra, pero el G20 realizó presión por lo que se declaró una guerra a los Paraísos Fiscales, ocasionando esto que al revisarse a fondo los convenios que versan sobre el control a estos Paraísos Fiscales, estos estaban siendo pactados entre ellos mismos, en consecuencia, estos Estados pactaban que no iban a realizar los procesos de traslados de información financiera y seguían realizando las mismas estrategias tributarias.

Por lo anterior y debido a las consecuencias expuestas por la OCDE (2016) donde hubo la mayor filtración de documentos en la historia, como los papeles de Panamá, por parte de los abogados de Mossack Fonseca (p.20), en su informe de 2016, siendo el informe por el cual nos regimos hasta el momento, intento realizar cambios sistemáticos dentro de los países miembros, yendo en miras de fortalecimientos en tres temas pilares, como lo son, en primera medida, “una rápida expansión de la red de acuerdos de cooperación internacionales” (OCDE, 2016, p. 18), en segunda medida, también se optó a fortalecer y eliminar el “secreto bancario estricto con fines de EOI” (OCDE, 2016, p. 19) y por último, se tomaron medidas para que “exista una progresión en el ámbito de la Transparencia Corporativa” (OCDE, 2016, p. 19) y finalmente se estableció un listado de treinta ocho Estados, divididos entre los que no permiten un efectivo intercambio de datos o los que no cumplen con los reglamentos de transparencia.

2.3.2.2. Conforme al Plan de Acción BEPS

A nivel mundial, la globalización de la economía ha traído consigo avances significativos para los países. No obstante, esta misma también ha implicado la inmersión de estrategias novedosas frente al desgaste de la base imponible de los Estados, permitiéndoles a las empresas efectuar el traslado de sus capitales a los llamados “Paraísos Fiscales”, a través de sistemas dirigidos al descenso de la base

imponible, así como de la relocalización de impuestos en países en los que se goce de la característica de baja o nula tributación. Estas circunstancias pueden obtenerse a través de maniobras legales o tácticas de evasión Fiscal.

Con ocasión a la situación presentada, la OCDE procedió a ejecutar la creación de un proyecto cuyo fin consistió en la búsqueda de impedir que aquellos casos de evasión Fiscal que se presentaran con facilitación de la existencia de los llamados “Paraísos Fiscales” siguieran ocurriendo. A dicho proyecto se le atribuyó el nombre de “acciones BEPS” (OCDE, 2014); el cual procederá a analizarse en el presente capítulo.

En concordancia con lo anterior, es pertinente indicar que las acciones del plan BEPS, se encuentran relacionadas tanto a la evasión como la elusión tributaria que se desarrollan a partir de estrategias que son empleadas por los mismos Paraísos Fiscales. Así las cosas, el 5 de octubre de 2015, fue presentado por parte de la OCDE “El Informe Final del Plan de Acción BEPS” (OCDE, 2015), en el cual fueron expuestos los puntos claves a desarrollar, con el fin de obtener mejores resultados en la aplicación de estas acciones. De igual manera, se realizan recomendaciones a los Estados en la implementación de estas.

En el caso concreto de Colombia, es de resaltar que a través de las reformas tributarias que se llevaron a cabo en los años 2012, 2016 y 2018, han sido introducidos ciertos lineamientos con la finalidad de materializar los Planes de acción BEPS. El criterio de la falta de transparencia en cuanto a la aplicación de las normas administrativas y legislativas. Y el último criterio se refería a la no existencia de actividad real de particulares o empresas domiciliadas en el país, lo que se entiende como que de acuerdo con la legislación del Paraíso Fiscal resultaba fácil la creación de sociedades ficticias, instrumentales o de papel, es decir que no existía el desarrollo de una actividad económica sustancial por parte de la compañía.

Cabe mencionar, que el plan de acciones BEPS, cuenta con 15 acciones, pero las concernientes a tocar en este estudio son el número uno, la cual aborda la imposición en la economía digital y el número cinco, que aborda las prácticas tributarias perniciosas. Estas acciones, aunque en principio son pretenciosas, nos encontramos que para su aplicación dependen de la mera libertad de los estados, en consecuencia, “son acciones no vinculantes que hasta ahora han carecido de efectividad para la erradicación de los Paraísos Fiscales” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 15).

Con respecto a lo supra, la primera acción es pertinente allegarla a este trabajo, en la medida que parte de la definición actual del estado colombiano versa por los conceptos establecidos en esta, ya que se ven en la obligación de crear sistemas efectivos para el manejo de la economía digital por el continuo avance de la misma, creando así un grupo de estados que por medio de la tecnología se convierten en estados no cooperante y también ayuda de maneras muy ágiles, el traspaso de información financiera a estados con baja o nula imposición, conceptos nombrados en el mismo plan de acción BEPS y a posteriori, implementados en la legislación colombiana.

Por otro lado, nos encontramos con la acción número cinco, la cual es un compendio de lo trabajado en todo el numeral anterior referente a la OCDE, es decir, “revitalizar el trabajo que se viene realizando desde 1998 y expandirlo hacia países que no forman parte de la OCDE” (Marulanda y Heredia, 2015, p. 17), aunque del mismo modo con esta acción no se pretende desaparecer la competencia Fiscal, pero si mantenerla dentro de unos límites, pues al no existir estos, las empresas multinacionales de gran poder podrían desestabilizar una economía generando incluso una crisis, siendo también aquí nombrado los Regímenes Fiscales Preferenciales, otra parte de las figuras jurídicas implementadas dentro del ordenamiento tributario colombiano.

2.3.2.3. Según el foro de transparencia Fiscal

Para poder adentrarnos a los conceptos de este foro es pertinente de antemano aclarar su procedencia, por consiguiente, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria fue fundado en 2000 por la OCDE con el fin de elaborar normas en materia de derecho Fiscal y tributario para erradicar los llamados 'Paraísos Fiscales', etiqueta que se emplea para denominar a 33 territorios o jurisdicciones en el mundo. El Foro nació con 32 países miembros, pero en 2009 contaba ya con 90 países o territorios. Desde 2002 elabora modelos de intercambio de información Fiscal y tributaria para acuerdos bilaterales o multilaterales. Desde 2006 publica estudios anuales sobre legislación Fiscal y tributaria persiguiendo la transparencia y el intercambio de información tributaria. Se trata de un acuerdo multilateral para el intercambio de información anual sobre cuentas financieras de manera automática y estandarizada entre los países firmantes, es decir, sin requerimiento expreso de las autoridades Fiscales extranjeras sobre casos individuales por indicios de fraude. El Foro es continuación del anterior Foro sobre prácticas Fiscales perjudiciales, órgano interno del Comité de asuntos Fiscales de la OCDE, creado en 1996 por iniciativa del G7 (Serraller, 2015, párrafo 1).

Retomando el informe del 2001 de la OCDE, se vuelve a repasar la decisión de no tomar como medida para introducir al listado a los Estados por medio del criterio de carencia de operaciones reales, con esto volvemos a enfatizar que solo se tomaban en cuenta como Paraísos Fiscales a los estados no cooperadores, en otras palabras, solo se consideraban Paraísos Fiscales a los países que no tuvieran convenios de cooperación en intercambios de información financiera, lo que llevo a países como las Islas Vírgenes o Malta, siendo estos todavía Paraísos Fiscales, a firmar múltiples acuerdos de cooperación con otros Estados que también son Paraísos Fiscales, llevando esto a que entre estos Estados no se cumplieran con la efectiva transparencia en la información. Por lo anterior la OCDE tomo medidas y se modificó este criterio, debido a que solo “se materializa en pertenecer al foro

mundial de transparencia tributaria que cuenta con al menos 130 países y haber suscrito cierto número de convenios bilaterales para el intercambio de información, o las cláusulas de intercambio de información incorporadas dentro de un CDI” (OCDE, 2009).

Este trabajo en el Foro Global fue en mayor medida pertinente gracias a los apoyos de la G20 y la de G8, pues a partir del 2009 estas entidades se inmiscuyeron en unión con la OCDE para crear mecanismos más efectivos en contra de estos estados, centrándose en un fortalecimiento en los intercambios de información financiera. En este momento es apropiado el sólido mecanismo de revisión que está bajo el amparo del Foro Global ya estructurado.

2.3.2.4. Jurisprudencia de la GAFI.

El Grupo de Acción Financiera, es una entidad, “intergubernamental establecido en 1989 cuyo objetivo es fijar estándares y promover la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva, y otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional” (UIAF, 2020).

Aunque podemos ver los ámbitos de aplicación de esta entidad, nos centramos específicamente en el combate que tiene contra el Lavado de Activos, pues aquí versa el aporte que adquiere sobre los Paraísos Fiscales, ya que en el año 2012 después de un arduo recorrido y teniendo en cuenta que algunos países miembros de esta organización con gran potencial económico a nivel mundial tenían negociaciones con países incluidos como Paraísos Fiscales, realizaban estrategias para retardar los actos de esta entidad en el tema de Paraísos Fiscales, pero de igual manera, por fin se catalogó a los delitos Fiscales como facilitadores para promover delitos como el de lavado de activos, por tanto dentro de las

recomendaciones, la número 21 estableció como delito los “Tax Crimes Related to Direct Taxes and Indirect Taxes” (Delitos Impositivos Vinculados a Impuestos Directos e Indirectos) (GAFI, 2012), siendo este un gran avance para la comunidad internacional contra la lucha a los Paraísos Fiscales, aunque el impacto real, al igual que las otras medidas por las entidades nombradas supra, no han sido un verdadero cambio estructural.

En este mismo modo, para que los Paraísos Fiscales fueran catalogados como delictivos, pues ayudan o son permisos en el lavado de activos, solo se necesita “el consenso internacional que se logrará mediante una sostenida e inteligente diplomacia en el seno de los organismos internacionales vinculados al tema: FATF-GAFI, OCDE, IAIS y IOSCO entre otros.” (Kaufman, 2016, párrafo 9), algo que no es del todo fácil debido a lo nombrado en el párrafo anterior.

2.3.2.5. Según la Jurisprudencia y Doctrina

En sentencia C-945 de 2003 la corte constitucional resolvió estarse a lo resuelto en la Sentencia C-690 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), la Corte Constitucional resolvió: “declarar la inexecutable de los artículos 260-6 y 260-9; del párrafo 2º del artículo 124- 1 y del párrafo del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002”. En este orden de ideas, operó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

Los demandantes consideran que los artículos 82 y 83 de la Ley 788 vulneran el artículo 338 Superior dado que otorgan al Gobierno Nacional la facultad de determinar qué países son "Paraísos Fiscales", sin que para ello el legislador haya señalado las pautas o criterios a los cuales se debe ceñir el Gobierno para el ejercicio de la facultad referida. Se observa así que los artículos acusados no determinan con claridad los elementos esenciales del tributo descritos en el artículo 338 Superior. De esta forma, se delega en el Gobierno Nacional y en una entidad de carácter internacional –la Organización para la Cooperación Económica y el

Desarrollo, (OCDE, 2019)—la facultad de definir los países que serán calificados como Paraísos Fiscales.

En la sentencia 690 de 2003 de la Corte Constitucional, declara inexecutable los artículos 260--6 y 260-9, el parágrafo 2 del artículo 124-1 y el parágrafo del artículo 408 del ET en la medida que realizan una indebida remisión a la lista de la OCDE el cual es un dato externo que no comporta delegación de facultad. La remisión a un organismo internacional no puede comprometer la autonomía del Estado en su política Fiscal de comercio exterior o de relaciones exteriores siendo improcedente hacer remisión a un organismo internacional con efecto vinculante directo, advirtiendo que dicha remisión a la OCDE en relación con los Paraísos Fiscales contraría la Constitución en el artículo 338, puesto que si el contribuyente no logra desvirtuar la presunción establecida en la primera parte de la norma, indudablemente la base gravable del impuesto sobre la renta se verá afectada por las decisiones que tomen sobre estos aspectos la OCDE o el Gobierno Nacional, con lo cual dicha base imponible no estaría fijada directamente por el legislador, como lo ordena el mandato constitucional (Corte Constitucional, 2003).

Determina la sentencia que de la definición que se adopte en relación con el concepto de “jurisdicciones de menor imposición”, así ella no incida de manera directa sobre la base gravable del impuesto de renta, se derivan importantes obligaciones y consecuencias para los contribuyentes, y encuentra la Corte que su ámbito de indeterminación no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio. En la medida en que no se ha desarrollado un criterio para establecer el ámbito del concepto de menor imposición y que la ley no fija los parámetros para establecerlo, haría falta ese mínimo de materialidad legislativa que resulta indispensable como soporte de la actividad reglamentaria del Gobierno.

Esta sentencia relacionó como concepto de Paraíso Fiscal como una determinada jurisdicción que ofrece ventajas tributarias atractivas para el capital y

la actividad financiera de personas no residentes en ella, al amparo de legislación laxa en materia de controles y poco transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados. Relacionó también un concepto emitido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico que Paraísos Fiscales junto con regímenes de preferencia tributaria hacen parte de la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones.

El concepto 24291-15 señala que cuando se trate de pago o abono en cuenta efectuado a una entidad vinculada localizada en un país calificado como Paraíso Fiscal, no se encuentra sometido a la limitante del 15% de la renta líquida del contribuyente, en tanto que se haya practicado retención en la fuente a la luz del Art. 124–2 y toda vez que así lo permite el Numeral. 1 del Art. 122.

El concepto 1529 de 2015 indica que ni el estado ni los particulares tienen prohibido suscribir contratos con personas naturales o jurídicas o cualquier otro tipo de entidad que se encuentren constituidas, localizadas o en funcionamiento en Paraísos Fiscales, y solo podrán deducir como costo o gasto los pagos o abonos en cuenta siempre y cuando se practiquen la retención en la fuente o se documente y demuestre lo establecido en el Parágrafo. 3 del Artículo 260-7. En el mismo sentido el Concepto 40922 de 2014: para efectos de hacer procedente la deducción de los pagos a favor de Paraísos Fiscales se deberá demostrar la transparencia de las transacciones a través del análisis funcional y la segmentación de la información financiera de la compañía vinculada ubicada en Paraíso Fiscal.

2.4. Evolución de la figura de Paraíso Fiscal introducida por el legislador

Al observar el contexto internacional que se ha venido desarrollando en el presente texto y debido al trabajo enfatizado por parte de la política pública al interior del país, donde el ex mandatario Juan Manuel Santos se empeñó en incluir a Colombia dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico,

podemos observar que esta inclusión llevaba unas cargas al interior del Estado y de manera paralela, miramos el desarrollo que han tomado las entidades internacionales a partir del año 1998, donde se ha desarrollado año a año los conceptos que engloban los Paraísos Fiscales, generando esto que los Estados que quieran ser miembros de estas entidades se acoplen al interior en su legislación.

Asimismo, el concepto de Paraíso Fiscal ha sido temido en cuenta por parte de la OCDE como un problema internacional, desde la perspectiva en que bajo esta figura se promueve el incumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, lo que ocasiona que el nivel deseado de impuestos y de gasto público sea modificado, aumentando los costos administrativos, así como las cargas Fiscales impuestas por las autoridades tributarias. Lo anteriormente dicho se traduce en la afectación tanto de la inversión como del ahorro doméstico y en el mismo sentido, disminuyen las posibilidades de crecimiento económico con ocasión al traslado del patrimonio de empresas locales a los llamados Paraísos Fiscales, hoy en día conocidos como Jurisdicciones no Cooperantes y de Baja o Nula Imposición. (Bedoya et al., 2015).

Continuando, las presiones internacionales se empezaron a volver cada vez más fuertes, por lo que Colombia en el año 2002 aprobó la ley 788, la cual “hizo unos ajustes al Estatuto Tributario, y adoptó en ese momento las definiciones y los estándares de lo que hoy se considera en el ordenamiento legal colombiano un Paraíso Fiscal” (Legiscomex, 2014).

2.4.1. Surgimiento e inclusión en el ordenamiento colombiano de la figura de Paraíso Fiscal creada con la ley 863 de 2003

Se tiene conocimiento de una primera lista de países de Paraísos Fiscales clasificados como tal por Colombia la cual provino de la reforma tributaria que trajo consigo la Ley 788 del 2002, para tal efecto Colombia adoptó el listado de Paraísos Fiscales decretados por la OCDE.

2.4.2. Análisis de la Reforma tributaria estatuida mediante la ley 1819 de 2016 que incorporó la figura de la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y el régimen tributario preferencial

La Reforma tributaria estatuida mediante la ley 1819 de 2016 incorporó la figura de la jurisdicción no cooperante, de baja o nula imposición y el régimen tributario preferencial. En virtud de la ley 863 de 2003 se creó el Artículo 260-7 la cual introdujo la figura de Paraíso Fiscal. Posteriormente fue el artículo 109 de la ley 1819 de 2016 la que reformó este artículo, migrando del concepto de Paraíso Fiscal al de Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales, debido, en primera medida a los cambios generados internacionalmente por organizaciones como la OCDE, aunado a las intenciones políticas de hacer parte de las mismas y en segunda medida, debido a las filtraciones a nivel internacional de las documentaciones más grandes de la historia como los papeles de Panamá y las tensiones internacionales generadas a raíz de esto, Colombia se vio obligado a modificar su estatuto tributario para así tener una competencia internacional más apropiada, ya que, como vimos anteriormente, por la simple razón de no tener acuerdos de cooperación financieras se comienza un estado a encaminar a la lista negra. Algo que Colombia al adentrarse a la esfera internacional se vio obligada a cambiar la conceptualización ya que así los estaban abordando las entidades internacionales. El cual para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se definirá en los siguientes lineamientos según lo establecido por el artículo 260-7 del Estatuto Tributario Nacional:

Las jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula imposición, serán determinadas por el Gobierno Nacional mediante reglamento, con base en el cumplimiento de uno cualquiera de los criterios que a continuación se señalan:

- Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.
- Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
- Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.

Además de los criterios señalados, el Gobierno Nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

Los regímenes tributarios preferenciales son aquellos que cumplan con al menos dos (2) de los siguientes criterios:

- Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.
- Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
- Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.

- Aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (ring fencing).

Adicionalmente, el Gobierno Nacional, con base en los anteriores criterios y en aquellos internacionalmente aceptados podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales.

A renglón seguido los citados artículos incluyen párrafos para complementar los criterios de calificación señalando en el primero de estos que “El Gobierno Nacional actualizará los listados de que trata este artículo, atendiendo los criterios señalados en este artículo, cuando lo considere pertinente” (ET, art. 260-7) y en un segundo párrafo indicando: “Sin perjuicio de lo consagrado en las demás disposiciones de este Estatuto, las operaciones que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y a entidades sometidas a regímenes tributarios preferenciales deberán estar sometidas al régimen de precios de transferencia y cumplir con la obligación de presentar la documentación comprobatoria a la que se refiere el artículo 260-5 de este Estatuto y la declaración informativa a la que se refiere el artículo 260-9 de este Estatuto con respecto a dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados” (ET, art. 260-7).

Por su parte el tercer párrafo dispone que cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios realicen operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a una entidad sometida a un régimen tributario preferencial, que sean vinculados

conforme a lo establecido en el artículo 260-1 de este Estatuto, dichos contribuyentes deberán documentar y demostrar el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y o (sic) por la entidad sometida a un régimen tributario preferencial para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos, so pena de que, dichos pagos sean tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

Finalmente, el párrafo cuarto clarifica que, para todos los efectos legales, el término Paraíso Fiscal se asimila al de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición

En desarrollo de los países catalogados como JNCNBI y de conformidad con los criterios señalados en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.2.5.1. del DUT 1625 de 2016 se determinaron los países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios que se consideran como Paraísos Fiscales por parte del gobierno colombiano, arrojando los siguientes:

1.	Antigua y Barbuda
2.	Archipiélago de Svalbard
3.	Colectividad Territorial de San Pedro y Miguelón
4.	Estado de Brunei Darussalam
5.	Estado de Kuwait
6.	Estado de Qatar

7.	Estado Independiente de Samoa Occidental
8.	Granada
9.	Hong Kong
10.	Isla Queshm
11.	Islas Cook
12.	Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
13.	Islas Salomón
14.	Labuán
15.	Macao
16.	Mancomunidad de Dominica
17.	Mancomunidad de las Bahamas
18.	Reino de Bahrein
19.	Reino Hachemí de Jordania
20.	República Cooperativa de Guyana
21.	República de Angola
22.	República de Cabo Verde
23.	República de las Islas Marshall
24.	República de Liberia
25.	República de Maldivas
26.	República de Mauricio
27.	República de Nauru
28.	República de Seychelles

29.	República de Trinidad y Tobago
30.	República de Vanatú
31.	República del Yemen
32.	República Libanesa
33.	San Kitts & Nevis
34.	San Vicente y las Granadinas
35.	Santa Elena, Ascensión y Tristán de Cunha
36.	Santa Lucía
37.	Sultanía de Omán

En anteriores decretos esta lista correspondía a 44 países. El Estado colombiano por indicación del Artículo 1.2.2.5.2. del DUT 1625 de 2016 prevé que se deberá revisar el listado de Paraísos Fiscales, posterior a la fecha del 07 de octubre de 2014 (D. O. 49297) en aras de determinar si excluye a alguno de los países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios mencionados en el listado o si adiciona al listado algún otro país, jurisdicción, dominio, estado asociado o territorio. Dicho decreto señala que el Gobierno nacional le solicitará a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN un informe anual acerca del efectivo intercambio de información tributaria o de relevancia tributaria, así como del estado de las negociaciones de tratados y acuerdos internacionales, para el intercambio de dicha información, entre los países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios mencionados en el presente decreto, y el Estado colombiano.

Adicionalmente el Artículo 1.2.2.5.3 del DUT 1625 de 2016 dispone que se podrá remover de la lista en cualquier momento y mediante decreto, el listado

contenido en el artículo 1.2.2.5.1 del presente decreto a los países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios a los cuales les sea aplicable o suscriban un tratado o un acuerdo internacional que permita el efectivo intercambio de información con la República de Colombia.

De acuerdo con la resolución 091 del 20 de diciembre de 2019 proferida por la DIAN de las 37 jurisdicciones inicialmente calificadas, 20 de ellas se adhirieron a la Convención de Asistencia Mutua en Materia Fiscal permitiendo el intercambio automático de información tributaria tanto a solicitud de parte, como intercambio automático.

De tomar como criterio el intercambio de información como factor para considerar una jurisdicción como JNC o NBI estarían pendientes de definición por no haber suministrado las siguientes jurisdicciones:

1.	Archipiélago de Svalbard
2.	Colectividad Territorial de San Pedro y Miguelón
3.	Isla Queshm
4.	Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
5.	Islas Salomón
6.	Labuán
7.	Mancomunidad de Dominica
8.	Reino Hachemí de Jordania
9.	República Cooperativa de Guyana
10.	República de Angola

11.	República de Cabo Verde
12.	República de Liberia
13.	República de Maldivas
14.	República de Trinidad y Tobago
15.	República del Yemen
16.	Santa Elena, Ascensión y Tristan de Cunha
17.	Sultanía de Omán

A la fecha de este trabajo no se ha actualizado el listado de países catalogados como JNC o NBI.

La lista es una lista política influenciada por temas económicos, como se podrá apreciar de las diferentes jurisdicciones, OCDE entre otras instituciones no hay una lista única. Llama la atención que países como Holanda, USA e Inglaterra no hagan parte de estos listados. La razón es el manejo político en el que lamentablemente ha recalado estos criterios de asignación internacional. De otro lado el concepto de JNC o NBI no se aplica debidamente en las listas porque hay países que no están y reúnen todas las características para estarlo, generando una especie de hipocresía internacional.

Los regímenes Fiscales preferenciales podrían tener una lista, pero no todo lo que estuviere en una lista es RFP, pues los estados han trabajado en miras de “que sus regímenes tributarios preferenciales cumplan con las normas mínimas del proyecto erosión de la base gravable y traslado de utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés) la OCDE y del G20 para mejorar el marco tributario internacional” (BNI, 2018, p.1). Cualquier lista se debe adaptar. De otro lado los RFP pueden servir más ampliamente porque no es una lista como tal como si un criterio de textura abierta

para la determinación del contribuyente, no obstante, lo inconstitucional que esta libertad de calificación por parte del contribuyente pueda tener.

3. CAPÍTULO CENTRAL

Se nota con sutil sinuosidad que los conceptos en estudio correspondiente a figuras como las JNC, NBI y los RFP son un verdadero reto en su aplicación. La ambigüedad en su interpretación y ejecución genera múltiples problemáticas en la practicidad de la norma, tanto para las administraciones como para los administrados. Tales disyuntivas conllevan efectos en el contribuyente que rayan en lo arbitrario por la indeterminación del concepto. Esta problemática constituye el objeto de este capítulo en aras de dilucidar y esbozar la definición de esta figura, la cual probablemente no ha generado más dificultades por lo reciente de su regulación formal, su aun construcción conceptual o quizás por ser materia de dilación para no entrar justamente en terrenos pantanosos, donde intentar finiquitar pueda ser una verdadera labor titánica. A manera de resaltar el tópico a abordar podríamos definir que la cuestión a desarrollar en este apartado es cómo dirimir la vaguedad de la norma o del concepto.

Entre las diversas fuentes que podemos tomar de referencia que mejor que considerar la sentencia 690 de 2003 de la Corte Constitucional, en donde con suma pertinencia el Magistrado Jaime Araujo Rentería en su claridad de voto, indica que, respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconsciente a veces de manera consciente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir ésta con la primera), etc. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se distingue en cuál de los varios significados se le está usando. Para evitar este error, que da lugar a una falacia en el razonamiento se utilizan como solución las denominadas definiciones léxico gráficas. (Corte Constitucional, 2003). Por definiciones léxico gráficas

debemos entender la disciplina que se encarga de la creación y el estudio crítico de los diccionarios.

Señala la citada sentencia que un concepto jurídico es indeterminado sólo cuando sus límites no son bien precisos (o lo que es lo mismo, no está bien delimitado). Se distinguen dos tipos de conceptos jurídicos indeterminados: a) de experiencia, como por ejemplo, peste; casa que amenaza ruina; cuyos criterios de aplicación remiten a hechos empíricos; y b) conceptos indeterminados de valor; por ejemplo, justo precio; buena fe; democracia; cuyos criterios de aplicación se refieren a juicios de valor. En cambio, un concepto es vago no por que tenga más de un significado, sino que teniendo un significado preciso y existiendo una categoría de objetos a los cuales es claramente aplicable; sin embargo, en el límite existe una zona de nebulosa en la cual no se sabe si a otros objetos también se aplica o no; por ejemplo, el impuesto que se aplica a las casas, ¿se aplica también a los carros-casa? Con el fin de reducir la vaguedad de un concepto se debe utilizar una definición aclaratoria, que cobije no solo a las casas sino también de manera expresa a los carros-casa (o que los excluye expresamente). La definición de concepto jurídico indeterminado apunta más a los conceptos vagos que a los ambiguos. (Sentencia 690 -2003)

3.1. Actuales efectos jurídicos de los pagos efectuados por contribuyentes colombianos a jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o regímenes preferenciales

Para determinar los efectos jurídicos nos debemos ir a los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 del Estatuto Tributario, en específico a los artículos 9 y 10, por esto los efectos más importantes que se originarán cuando un país o territorio quede señalado, ya sea como una jurisdicción no cooperante o un régimen tributario preferencial, serían los siguientes:

- Para las personas naturales de nacionalidad colombiana (con pasaporte colombiano), si viven o tienen residencia Fiscal en alguno de estos países o territorios, y si obtienen en esos países más del 50 % de sus ingresos anuales, o tienen ubicado en los mismos más del 50 % del total de sus activos, seguirán siendo considerados como si fuesen residentes en Colombia, lo cual implica que en el caso de tener que presentar declaración anual de renta ante el Gobierno colombiano deben aplicar el sistema de cedulación e incluir tanto el patrimonio poseído en Colombia, como el poseído en el exterior, e igualmente todas las rentas obtenidas en el territorio nacional y fuera de este (ver artículos 9 y 10 del ET). Adviértase que en el literal f) del artículo 10 del ET continúa leyéndose la expresión Paraísos Fiscales y, por tanto, es claro que a los congresistas que aprobaron la Ley 1819 de 2016 se les olvidó actualizar dicha frase para que fuese reemplazada por jurisdicción no cooperante o régimen tributario preferencial, de forma que dicha norma utilizara el nuevo lenguaje empleado dentro del artículo 260-7 del ET.
- En el caso de las inversiones de capital exterior de portafolio, si el inversionista está ubicado en una jurisdicción no cooperante o en un régimen tributario preferencial, la retención a título de renta que se le practicará en Colombia a los rendimientos financieros y demás utilidades generadas con sus operaciones de portafolio será del 25 %. Si no estuviera ubicado en un Paraíso Fiscal, sería del 14 % (ver literal “e” del numeral 4 del artículo 18-1 del ET)
- Cuando las empresas o personas ubicadas en Colombia, que sean declarantes de renta, efectúen algún tipo de operación (compras, ventas, préstamos, etc.) con terceros ubicados en países o territorios considerados como jurisdicción no cooperante o como régimen tributario preferencial, y sin importar si el tercero es o no un vinculado económico, tales operaciones se deben realizar con sujeción al régimen de precios de transferencia de los artículos 260-1 a 260-11 del ET, y con la obligación en todos los casos de presentar al final del año la respectiva declaración informativa (ver parágrafo

2 del 260-7 del ET y el numeral 2 del artículo 1.2.2.1.2 del DUT 1625 de 2016, luego de ser modificado con el Decreto 2120 de diciembre 15 de 2017). En cuanto a la documentación comprobatoria sobre dichas operaciones, el numeral 2.3 del artículo 1.2.2.1.2 del DUT 1625 de octubre de 2016, luego de ser modificado con el Decreto 2120 de diciembre 15 de 2017, dispuso que solo sería obligatoria cuando las operaciones durante el año hayan superado las 10.000 UVT.

- En relación a las Entidades controladas del exterior sin residencia Fiscal en Colombia (ECE) del Artículo 882 creado por el Art. 139 de la L. 1819 de 2016, para efectos de lo previsto en este Título, son entidades controladas del exterior sin residencia Fiscal en Colombia (ECE), aquellas que según el Parágrafo 2 del citado artículo se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, independientemente de su participación en ellas, sobre quienes se presumirá que los residentes Fiscales colombianos tienen control sobre las ECE

3.1.1. Alcance de las normas anti- Paraísos Fiscales en materia de retención en la fuente.

Cuando se efectúen pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto a los terceros ubicados en jurisdicciones no cooperantes o en regímenes tributarios preferenciales, y siempre que no se trate de los intereses y/o demás rendimientos de las inversiones de capital exterior de portafolio reguladas en el artículo 18-1 del ET, la retención a título de renta será del 14% o 25% si se encuentra en JNC o NBI. Veamos:

<p>ARTICULO 18-1. UTILIDADES POR INVERSIONES DE CAPITAL DEL EXTERIOR DE PORTAFOLIO.</p>	<p><i>Artículo modificado por el artículo 125 de la Ley 1607 de 2012 (...) Para la determinación del impuesto sobre la renta respecto de las utilidades obtenidas por las inversiones de capital del exterior de portafolio, independientemente de la modalidad o vehículo utilizado para efectuar la inversión por parte del inversionista, se aplicarán las siguientes reglas: (...)</i></p> <p><i>Numeral 3 modificado por el artículo 82 de la Ley 2010 de 2019 (...) Cualquier otra entidad distinta de las señaladas en el anterior numeral que realice pagos, directa o indirectamente, a los inversionistas de capital del exterior de portafolio, se abstendrá de efectuar la retención en la fuente que correspondería practicar de conformidad con las normas generales previstas en este Estatuto. (...)</i></p>
--	--

<p>ARTICULO 18-1. UTILIDADES POR INVERSIONES DE CAPITAL DEL EXTERIOR DE PORTAFOLIO.</p> <p>Artículo modificado por el artículo 125 de la Ley 1607 de 2012</p>	<p>(...) Cuando los ingresos correspondan a dividendos gravados de conformidad con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente será practicada por la sociedad pagadora del dividendo al momento del pago o abono en cuenta, en cuyo caso la tarifa de retención será del veinticinco por ciento (25%), y sobre el remanente se aplicará lo dispuesto en el inciso anterior de este numeral. (...)</p> <p>Numeral 4. La base para practicar la retención en la fuente será la utilidad obtenida por el inversionista durante el respectivo mes. La utilidad será la diferencia entre los resultados definidos en los siguientes literales y el valor de los gastos netos de administración realizados en Colombia. Los resultados se determinarán de la siguiente forma:</p> <p>(...)</p>
---	---

	<p>(...) e) La tarifa general de retención en la fuente será del catorce por ciento (14%) siempre que el inversionista de capital de portafolio del exterior esté domiciliado en una jurisdicción que no esté calificada por el Gobierno Nacional como Paraíso Fiscal. En caso contrario, la tarifa general de la retención en la fuente será del veinticinco por ciento (25%).</p>
--	---

<p>ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 49. DETERMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES NO GRAVADOS. Artículo modificado por el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012.</p>	<p>PARÁGRAFO 2o. Las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3 tendrán la calidad de gravadas. Dichas utilidades constituirán renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan, cuando el exceso al que se refiere este párrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo.</p> <p>La sociedad efectuará la retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto.</p>
--	---

<p>ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 49. DETERMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES NO GRAVADOS. Artículo modificado por el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012.</p>	<p>Numeral 5. Si el valor al que se refiere el numeral 3 de este artículo excede el monto de las utilidades comerciales del período, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquel en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el que se produjo el exceso.</p> <p>Numeral 3. <i>El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.</i></p>
--	---

Según el párrafo primero del artículo 408 del ET relacionado con las tarifas para las rentas de capital y de trabajo, los ingresos de beneficiarios ubicados en JNCNBI se someterán a una retención en la fuente a la tarifa general del impuesto de renta para personas jurídicas del artículo 240 del ET, los cuales fueron modificados con los artículos 126 y 100 de la Ley 1819 de 2016, respectivamente). Además, en relación con la norma del artículo 124-2 del ET (modificado con el artículo 74 de la Ley 1819 de 2016) en la que se dispone que no se podrán deducir los costos y gastos en que se incurra con terceros ubicados en jurisdicciones no cooperantes o en regímenes tributarios preferenciales, a menos que se practique la respectiva retención a título de renta, la DIAN indicó en el Concepto 31856 de mayo de 2014 que dicha retención solo se le debe practicar si el ingreso que percibe este tercero es considerado de fuente nacional (ver artículos 24 y 25 del ET). Por tanto, en las importaciones de bienes no se les debe practicar la retención.

3.1.2. Alcance de las normas anti- Paraísos Fiscales en limitación de deducciones.

Por disposición del Artículo 124-2 del ET el cual fue Creado por el Art. 3 de la L. 863 de 2003 y Modificado por el Art. 74 de la Ley 1819 de 2016 los pagos o abonos en cuenta a jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y a entidades pertenecientes a regímenes tributarios preferenciales no serán constitutivos de costo o deducción cuando se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición, o a entidades pertenecientes a regímenes preferenciales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta, cuando a ello haya lugar. Sin perjuicio de lo previsto en el régimen de precios de transferencia, lo previsto en este artículo no le será aplicable a los pagos o abonos

en cuenta que se realicen con ocasión de operaciones financieras registradas ante el Banco de la República.

Adicionalmente el Artículo 771-6 el ET creado por el Art. 136 de la L. 1819 de 2016 faculta a la DIAN para desconocer costos y gastos quien podrá rechazar la procedencia de costos y la deducción de gastos en el exterior cuando se verifique que:

- El beneficiario efectivo, en los términos del artículo 631-5 del Estatuto Tributario, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente
- El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o no se allegue certificado de residencia Fiscal del beneficiario del pago.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios, diferente al ahorro tributario, lo cual podrá hacerse a través de la aplicación del régimen de precios de transferencia.

3.2. Problemática de carecer de un concepto normativo de Jurisdicciones no Cooperantes y de Baja o Nula Imposición y de los Regímenes Fiscales Preferenciales.

Mediante el Concepto de la DIAN No. 238 de 2018, la Administración de Impuestos manifestó que Hong Kong aún es considerado un Paraíso Fiscal. La reciente reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) modificó el término de Paraísos Fiscales por el de Jurisdicciones no Cooperantes y de Baja o Nula Imposición. De acuerdo con la reforma, el Gobierno Nacional deberá expedir un decreto listando las jurisdicciones y regímenes tributarios que cumplan las condiciones para ser clasificados como una jurisdicción no cooperante y de baja o nula imposición. El Gobierno Nacional había expedido hace cuatro años el Decreto 1966 de 2014, determinando cuáles eran las jurisdicciones consideradas como Paraísos Fiscales,

sin que hasta la fecha hubiera actualizado el listado a raíz de la modificación de la Ley 1819 de 2016. Es importante tener en cuenta que el hecho que una jurisdicción sea clasificada como jurisdicción no cooperante puede tener efectos en materia de precios de transferencia, régimen de entidades controladas en el exterior.

En relación con los regímenes Fiscales preferenciales resultan de una acepción no tributaria, luego ¿cómo podría encajar un concepto no tributario dentro del ordenamiento Fiscal? Conceptos como el de Paraíso Fiscal son acepciones no tributarias. No obstante, la OCDE ha generado listas negras, grises y blancas que se actualizan al vaivén de los intereses políticos del momento.

Los RFP conllevan un problema mayúsculo para el contribuyente pues la legislación le ha dejado a este el deber de determinar cuándo se está frente a un régimen de estas características, lo que representa una carga para el empresario, pues lo obliga a investigar normativa de jurisdicciones de otros países, lo cual resulta excesivo para el contribuyente y torna esta exigencia en inconstitucional porque no le es dable al particular suplir los mandatos del artículo 338 de la constitución nacional en relación al principio de reserva de ley así como el de legalidad para definir cualquier aspecto relacionado con los tributos. Como bien se concluirá en el último capítulo del presente trabajo, denominaciones con los RFP es a juicio de muchos inconstitucional, pues adicional a la violación del principio de reserva de ley, vulnera también el principio de capacidad contributiva y adquiere vicios de inconstitucionalidad por ser un concepto indeterminado.

3.2.1. Procedimientos de aplicación de criterios en Colombia y retos presentados en la validación de los mismos respecto a las construcciones de las listas.

Una vez verificado el listado de aquellas jurisdicciones no cooperantes desde el panorama y regulación colombiana actualmente, es posible determinar cuáles países que siguen los lineamientos considerados por la jurisdicción colombiana para ser catalogados como Paraísos Fiscales no se encuentran inmersos dentro de dicho listado. Por lo tanto, es menester advertir que se tiene en cuenta a la hora de la aplicación de los criterios para la construcción tanto de una definición como para la creación del listado de aquellas jurisdicciones consideradas como Paraísos Fiscales, la aplicación de un elemento político.

En el caso colombiano propiamente dicho, es posible identificar claramente casos en los cuales se ve reflejada la inaplicabilidad de los criterios con ocasión a factores económicos y políticos. Un ejemplo de lo anteriormente dicho se puede evidenciar al realizar la comparación de aquellos países con los que Colombia sostiene relaciones comerciales cercanas y aquellos que objetivamente no cumplen a cabalidad con los criterios señalados a través del artículo 260-7 del Estatuto Tributario. Desde esta perspectiva, es de resaltar que algunos de los países con los cuales Colombia sostiene alguna relación comercial importante no se encuentran incluidos en el respectivo listado, pese a que incumplen con los criterios determinados en la norma.

Casos específicos de la situación mencionada puede evidenciarse en la situación presentada con Estados Unidos, siendo el primer socio comercial de Colombia; por otra parte, también se tiene en cuenta a Panamá, siendo este el tercero y Holanda el cual ha sido catalogado como onceavo socio comercial (World's Top Exports, 2019). Por lo anterior, es posible concluir que si los criterios establecidos realmente fueran aplicados de forma netamente objetiva, los

mencionados países deberían ser catalogados como Paraísos Fiscales, no obstante, esta situación conllevaría a Colombia a la generación de efectos comerciales y económicos negativos (Charria, 2019, p. 34).

Teniendo en cuenta estas consideraciones, Colombia ha optado por ejecutar la aplicación de la metodología de la OCDE, la cual consiste en enfocarse principalmente en el criterio de intercambio de información, en modo tal que se les resta importancia a las prácticas de ciertos países en cuanto al cumplimiento de algunos o de la mayoría de criterios que los clasificarían como Paraísos Fiscales. En este orden de ideas, se le da prioridad al cumplimiento del intercambio de información efectiva y a la suscripción de un CDI con Colombia, o en su defecto la promesa de negociación de uno en el futuro. No obstante lo anterior, esta práctica ha presentado inconvenientes dado que el acuerdo no es negociado y en otras circunstancias, el CDI incluye una cláusula de intercambio de información, por lo que no se puede llevar a cabo dicho intercambio.

Ahora bien, efectuado al respectivo análisis, es posible determinar que entre los países previamente mencionados que en caso de aplicar los criterios de forma totalmente objetiva deberían ser considerados como jurisdicciones no cooperantes, en primer lugar se encontraría Panamá, toda vez que este goza de un régimen tributario preferencial de baja tributación, tomando como ejemplo las sociedad “offshore”, en las cuales no se debe realizar un pago de impuesto a la renta, sino que meramente se debe adquirir una licencia corporativa cuyo valor resulta ser inferior.

Así las cosas, es de advertir que el caso de Panamá es ajustable a lo dispuesto en el literal a), numeral 1, del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, bajo el cual se da prohibición a la existencia de tipos nominales sobre la renta baja.

En suma a lo anterior, de conformidad con un estudio realizado por parte de la Organización Internacional Tax Justice Network (Tax Justice Network, 2018), para el año 2018, Panamá se destacó como el doceavo país con mayor número de reserva sobre sus transacciones financieras, situación que resulta ser alarmante frente al criterio por medio del cual se establece que debe haber un intercambio efectivo de información. No obstante, esta situación no ha cambiado pese a haber sido un punto de negociación y de haber existido la promesa de que en el año 2018, sería suscrito un acuerdo de intercambio de información entre Panamá y Colombia.

Respecto al caso de Holanda, ocurre una situación similar a la evidenciada respecto al caso anterior. En este país se observa que existe cumplimiento del criterio de contar con una tasa impositiva baja en relación a las empresas extranjeras, así como de contar con un régimen especial el cual es usado generalmente por multinacionales, con el objeto de desarrollar planeaciones tributarias, a través de normativa en la que es otorgada residencia a sociedades que no cuentan con una presencia económica real ni sustancial dentro del país, las cuales son reconocidas como "mailbox companies". Así las cosas, las empresas tributan una tarifa aproximada del 2,2%, siendo un criterio que goza de suficiencia para efectuar la aplicación del criterio consistente en el sostenimiento de una tasa impositiva baja.

En forma paralela a la situación presentada con Panamá, Holanda fue posicionada por el Financial Secrecy Index (Tax Justice Network, 2018) en el puesto número 14 en relación a los países que gozan de mayor reserva en su información financiera, por lo que se infiere que esta situación también implica una transgresión del criterio de no intercambio de información con Colombia.

Es de destacar que Delaware, estado perteneciente a los Estados Unidos, es el tercer ejemplo en cuanto a la no aplicación objetiva de los criterios aplicables en Colombia para considerar un estado como Paraíso Fiscal o jurisdicción no

cooperante. Lo anterior toda vez que este cumple con el criterio de mantener una tasa impositiva baja en favorecimiento de las empresas extranjeras y de igual manera mantienen un régimen especial. Así pues, las empresas realizan pagos de aproximadamente un 25% menos del impuesto sobre la renta. Lo anterior es debido a que en el mencionado Estado, los bienes intangibles no son gravados, por lo tanto, son las matrices quienes pagan a sus respectivas subsidiarias por el uso de las marcas de propiedad de estas últimas y les son descontados los respectivos pagos a una tasa impositiva del 0%. Esta situación de dicho estado, en condiciones similares a los otros dos países previamente estudiados, conlleva consigo la aplicación del criterio de mantener una tasa impositiva baja o nula.

En adición a lo anterior, conforme a lo indicado por el Financial Secrecy Index (Tax Justice Network, 2018), Estados Unidos es el país en el cual se presenta la situación de mayor reserva de información financiera, por cuanto existen otros Estados en condiciones similares a las de Delaware, es decir, gozan del beneficio del secreto bancario, además de ser de los más altos del mundo, en favor de aquellas personas que constituyen una sociedad y demuestren no ser residentes de Estados Unidos, de conformidad con lo expresado por el autor Peter Kopa en el artículo "USA, la nueva Suiza para cuentas secretas" (Kopa, 2017).

Por otra parte, cabe resaltar que Estados Unidos no es Estado miembro de la OCDE, por lo que no se ciñe a los parámetros establecidos por esta para el intercambio de información y en cuanto a la normatividad FACTA, esta únicamente es aplicable superficialmente.

El caso de Estados Unidos podría representar el ejemplo más claro de cómo con su poder político y económico puede influenciar a tal punto de no ser clasificado por ningún país como un Paraíso Fiscal, pese a cumplir con algunos de los criterios o características para ser señalado como tal.

La Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero consiste en una ley extraterritorial de Estados Unidos, cuyo objetivo radica en la identificación de la evasión Fiscal de los contribuyentes en Estados Unidos, obligando a los responsables Fiscales a realizar el pago de los impuestos, al cumplimiento de las leyes estadounidenses y a lograr el establecimiento de una red de cooperación con la agencia estadounidense de impuestos IRS en aras de obtener el respectivo suministro de información de aquellos estadounidenses que poseen activos fuera del país. Lo anteriormente dicho es aplicable a las instituciones financieras como bancos, comisionistas de bolsa, fondos de inversión, fiduciarias, entre otros.

Por otra parte, es de resaltar que si bien es cierto que los países previamente señalados cumplen con algunos de los criterios solicitados por Colombia, la Corte Constitucional por medio de su sentencia C-690 de 2003, ha señalado lo siguiente:

“Se tiene, por otra parte, que la decisión de incluir o no a un determinado Estado o jurisdicción en un listado de Paraísos Fiscales, y darle, por consiguiente, un tratamiento especial en atención a esa calificación comporta, para los Estados que adopten el listado, claros efectos en materia de política exterior, relaciones internacionales y comercio exterior, asuntos todos cuyo manejo, en Colombia, corresponde, dentro del marco de la Constitución y de la ley, al Presidente de la República. Y en ese sentido, decisiones que pueden tener alcance definitorio de la política exterior y de las relaciones exteriores del Estado, serían objeto de una remisión vinculante a los dictados de un organismo internacional, conformado por países de mayor desarrollo económico, del que Colombia no hace parte. En la medida en que, tal como la remisión está prevista en la ley, la declaración sobre Paraísos Fiscales que se haga por la OCDE tendría efecto vinculante directo e inmediato en Colombia, la ley habría limitado el ámbito de las competencias constitucionales del presidente de la República” (Corte Constitucional, Sentencia C- 690 de 2003).

De conformidad con lo anteriormente dicho, es posible deducir que la Corte Constitucional ha señalado que no existe incumplimiento por parte del gobierno nacional al no incluir a los Estados previamente estudiados dentro de la lista de países no cooperantes, pues esta resulta ser una facultad exclusiva del presidente, quien será el encargado de tener en cuenta criterios de tipo económicos y políticos.

Por otra parte, también es de resaltar que la misma Corte Constitucional ha señalado que los efectos económicos, políticos y comerciales que pueden generarse a raíz de este tipo de decisiones son de alto impacto y por lo tanto, el presidente de la República al figurar como cabeza del Estado colombiano, es el encargado de ejecutar la toma de dichas decisiones. Por lo anterior, desde una perspectiva crítica, es posible indicar que el gobierno tiene la facultad de adaptar el concepto de Paraíso Fiscal con ocasión a las facultades presidenciales que le permiten determinar la clasificación o no de un país como Paraíso Fiscal.

En este orden de las cosas, es de señalar que los criterios establecidos para clasificar a un país o Estado como Paraíso Fiscal o incluirlo dentro de la respectiva lista, son figurados como formalidades escritas, toda vez que el verdadero impacto se le atribuye al elemento político bajo el cual los criterios se hacen inaplicables respecto a países con los que se goce de una alianza política o económica con Colombia.

Teniendo en cuenta todo lo anteriormente dicho, se resalta que el objeto de la presente investigación no radica en realizar un análisis exhaustivo sobre el sistema tributario Fiscal y/o societario de cada país en aras de determinar si con sus condiciones cumple o no con los criterios expuestos para ser catalogado como Paraíso Fiscal o jurisdicción no cooperante. Por lo tanto, a manera de exposición se procederá a enunciar aquellos países que de conformidad con la OXFAM no dan cumplimiento de forma completa con los criterios establecidos hasta el año 2019, y de igual manera, se señala si los mismos son o no considerados como Paraísos

Fiscales o jurisdicciones no cooperantes o de nula imposición por parte de Colombia:

País	Considerado por Colombia	Considerado por OXFAM	Ha firmado compromisos BEPS	Tasa de tributación justa	Transparencia Fiscal
Albania	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Andorra	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Anguila	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Antigua y Barbuda	Sí	Lista gris	No	No	No
Armenia	No	Lista gris	No	No	No
Aruba	No	Lista gris	No	No	Sí
Bahamas	Sí	Lista gris	Sí	No	No
Bahréin	No	Lista gris	No	No	No
Barbados	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Belice	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Bermudas	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Bosnia y Herzegovina	No	Lista gris	Sí	Sí	No
Botsuana	No	Lista gris	Sí	No	No
Cabo verde	Sí	Lista gris	No	No	No
Corea del sur	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Curazao	No	Lista gris	Sí	No	No
Dominica	Sí	Lista gris	No	No	No
Emiratos Árabes Unidos	No	Lista gris	No	Sí	No
Fiyi	No	Lista gris	No	No	No
Granada	Sí	Lista gris	No	No	No
Groenlandia	No	Lista gris	No	Sí	Sí

País	Considerado por Colombia	Considerado por OXFAM	Ha firmado compromisos BEPS	Tasa de tributación justa	Transparencia Fiscal
Guam	No	Lista negra	No	Sí	No
Guernesey	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Hong Kong	Sí	Lista gris	Sí	No	No
Irlanda	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas Caimán	No	Lista gris	Sí	Sí	Sí
Islas Cook	Sí	Lista gris	No	No	Sí
Islas de Man	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas Feroe	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Islas Labuan	Sí	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas Marshall	Sí	Lista gris	No	No	No
Islas Turcas y Caicos	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas Vírgenes Americanas	No	Lista negra	No	No	No
Islas vírgenes Británicas	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Jamaica	No	Lista gris	Sí	Sí	No
Jersey	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Jordania	Sí	Lista gris	No	No	No
Liechtenstein	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Luxemburgo	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Macao	Sí	Lista gris	Sí	No	No
Malasia	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Maldivas	Sí	Lista gris	No	No	No
Malta	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Marruecos	No	Lista gris	No	No	No
Mauricio	Sí	Lista gris	Sí	No	Sí

País	Considerado por Colombia	Considerado por OXFAM	Ha firmado compromisos BEPS	Tasa de tributación justa	Transparencia Fiscal
Mongolia	No	Lista gris	No	Sí	No
Montenegro	No	Lista gris	No	Sí	No
Namibia	No	Lista negra	No	No	No
Nauru	Sí	Lista gris	No	Sí	Sí
Niue	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Nueva Caledonia	No	Lista gris	No	Sí	No
Omán	Sí	Lista gris	Sí	Sí	No
Países Bajos	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Palao	No	Lista negra	No	No	No
Panamá	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Perú	No	Lista gris	Sí	Sí	No
Qatar	Sí	Lista gris	Sí	Sí	No
Samoa	Sí	Lista negra	No	No	Sí
Samoa Americana	No	Lista negra	No	Sí	No
San Cristóbal y Nieves	No	Lista gris	No	No	Sí
San Marino	No	Lista gris	Sí	No	Sí
San Vicente y las Granadinas	Sí	Lista gris	No	No	Sí
Santa Lucía	Sí	Lista gris	No	No	Sí
Serbia	No	Lista gris	No	Sí	No
Seychelles	Sí	Lista gris	No	Sí	No
Suiza	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Tailandia	No	Lista gris	Sí	No	No
Taiwán	No	Lista gris	No	No	No

País	Considerado por Colombia	Considerado por OXFAM	Ha firmado compromisos BEPS	Tasa de tributación justa	Transparencia Fiscal
Trinidad y Tobago	Sí	Lista negra	No	Sí	No
Túnez	No	Lista gris	No	No	Sí
Turquía	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Uruguay	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Vanuatu	Sí	Lista gris	No	No	Sí
Vietnam	No	Lista gris	Sí	No	No

*Datos de la tabla tomados a partir de Charria López y Rosales López (2019).

De la tabla anterior, es posible evidenciar que en caso de efectuarse una aplicación objetiva de los criterios señalados por Colombia, las consecuencias en materia de comercio exterior resultarían ser devastadoras; es por esto que Colombia, más allá de procurar el castigo de estos países, se propende enfatizar en ejecutar presión a aquellos países que no cumplan cabalmente con el criterio de tener un intercambio de información con Colombia, toda vez que este es un criterio que si fuera cumplido a cabalidad, permitiría crear certeza y despejar dudas de cualquier ocultamiento de capitales en el exterior, aún si estos son gravados con tasas impositivas bajas con ocasión a la erosión de la base gravable creada a partir de estrategias de planeación tributarias legales.

La Unión Europea tiene actualmente 12 JNC o NBI las cuales corresponden a Samoa Americana, Fiyi, Guam, Omán, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Vanuatu, Islas Caimán, Palau, Panamá, Seychelles. En palabras del Dr Jesús Orlando Corredor le llama la atención el caso de Panamá, que ahora entra a la lista de los países que se consideran no cooperantes y que seguramente generará presión en dicha jurisdicción para adoptar las reformas que sean del caso para cumplir con los estándares provenientes de la UE. En Colombia,

la lista de países no cooperantes está contenida en el artículo 1.2.2.5.1 del Decreto 1625 de 2016, lista en la que aparecen aún casi la mayoría de las jurisdicciones que ahora no son Paraísos en la UE (como es el caso de Antigua y Bermuda, Bahamas, Islas Cook, Nauru, San Kitts & Nevis), lista que no se revisa desde el año 2014 pero que por mandato legal debe ser objeto de revisión.

Adicionalmente, esta lista ha sufrido cambios y todavía sigue en un incesante trabajar para ir afinándose, pero de igual manera, los Estados en estas listas van utilizando cada día diferentes estrategias jurídicas para escabullirse de las consecuencias internacionales de ser un estado considerado Paraíso Fiscal, por consiguiente, no solo basta como se sustenta supra, que la lista verse sobre tratados de intercambio de información financiera pues los mismos estados Paraísos Fiscales, cumplen con este requisito de manera formal pero no procedimental.

4. CONCLUSIONES

El concepto de las JNC, NBI así como el de los RFP son figuras aún carentes de desarrollo normativo y práctico en la normatividad colombiana. En razón a ello la literatura interna del tema es escasa y no se apoya en casos que sirvan de base para un análisis jurídico, luego estamos en un terreno de construcción conceptual académico pendiente de positivarse en nuestro ordenamiento. A partir de la anterior realidad este trabajo de investigación ha estado enmarcado en la elaboración de conceptos que se apoyan en doctrina internacional y en el planteamiento de algunas hipótesis de lo que podría acercarse a un concepto de esta naturaleza.

En relación con el objetivo de investigación podríamos establecer que se han esbozado las premisas para conceptualizar y desarrollar una definición de la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y que es un régimen tributario preferencial, de tal suerte que sirva de base para calificar de manera más objetiva y justa por parte del gobierno colombiano a otras naciones para de esta manera aportar al desarrollo y mejoramiento del sistema tributario colombiano.

La metodología aplicada fue en consideración al propósito de elaborar una monográfica descriptiva analítica combinándola con un planteamiento crítico, con la finalidad de desarrollar las premisas para una solución conceptual. Para tal efecto se soportó la presente investigación en la búsqueda y referenciación de doctrina internacional y consulta de los órganos rectores en materia de derecho tributarios internacional todo con la finalidad de alcanzar un grado de entendimiento tal, que al momento de catalogar estas jurisdicciones, permitan anticipar de manera diáfana para los contribuyentes los efectos tributarios derivados de los pagos que estos efectúan al exterior, para que aporte en el afianzamiento de la seguridad jurídica que debe tutelar a este grupo poblacional, sirviendo de base en la toma de decisiones sobre estas transacciones y posteriormente en la interpretación de estas

en su reconocimiento e inclusión en las bases tributarias. La figura del RFP no ha tenido trascendencia en el desenvolvimiento de transacciones comerciales de contribuyentes colombianos. Su aplicación ha sido nula y por ende no hay masa crítica para hacer una evaluación de lo acontecido a la fecha.

En desarrollo de este trabajo se han identificado violaciones constitucionales en la aplicación del concepto de JNCNBI como las que se desarrollarán a continuación en este capítulo.

4.1. Inconstitucionalidad por violación al principio de reserva de ley

Resulta clara la violación del principio de reserva de ley al dejar en manos de los contribuyentes la calificación del RFP, pues dicho principio que es un mandato constitucional exige la regulación integral de los manejos tributarios directamente impartida por el congreso y es solo este quien puede reglar los asuntos impositivos en nuestro país. Así las cosas, no le es dable al contribuyente definir cuales jurisdicciones son o no RFP pues estaría sustituyendo una función que es reservada para el legislador tributario. Para la creación y regulación de los tributos debe mediar una ley de la república para respetar este principio, luego cualquier calificación que ajuste el hecho imponible o lo adecue al tipo de transacción que se pretende gravar debe provenir del congreso de la república, lo que resulta en una clara violación al principio señalado cuando se pretende trasladar tal función a un privado. La ley puede permitir que las autoridades definan aspectos del tributo, pero estos se circunscriben al monto de la tarifa siempre y cuando el sistema y el método estén definidos en el texto legal

El principio de reserva legal está consagrado desde la constitución de 1991 y se positiviza en su artículo 338 el cual determina que para la creación de contribuciones le corresponde al congreso hacerlo y enfatiza que es en tiempo de paz, indicando los elementos esenciales del tributo, es decir el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Cae en un yerro nuestra carta

magna al usar el termino contribuciones en lugar de usar el termino genérico “tributos” los cuales incluyen las contribuciones, tasas e impuestos. Así también los artículos 114 y 150 numerales 1 y 2 de la constitución hacen mención a la cláusula general de competencia para el legislador y en ella se precisa cuáles son las entidades que pueden producir normatividad según su competencia y función, dejándole al congreso de manera privativa el cumplimiento del principio de reserva de ley sin que relaciones ninguna otra autoridad para tal fin.

Como lo señala el doctor Julio Roberto Piza (2015) en su libro la obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales publicado por la universidad externado en donde expresa que la reserva de ley tributaria tiene un carácter relativo, toda vez que exige la definición de los elementos esenciales, pero se da cabida a que otros actores definan algunos elementos de carácter sustanciales por consideraciones técnicas o por razones de autonomía. Considero que esta posibilidad no debe recaer en ninguno momento en cabeza del contribuyente y menos tratándose de la calificación de una jurisdicción por fuera de la colombiana. La sentencia C-594 de 2010 ha señalado junto con otras de manera extensa la exclusividad que tiene el congreso y que es de este ostentar el conocido poder tributario, el cual solo está limitado por la constitución. En dicha sentencia se evidencia la prohibición que el reglamento sea fuente autónoma de obligaciones, restricciones o gravámenes para las personas.

4.2. Vulnerabilidad al principio de capacidad contributiva

Identifico una clara vulneración a la capacidad contributiva del contribuyente al encarecer el impuesto cuando no pueda aplicar las deducciones a su renta ante una indebida calificación del RFP violando principios como el de igualdad y equidad tributaria. Tales postulados infringidos hacen parte de lo que debemos entender por justicia tributaria y es el numeral 9 del artículo 95 de la constitución colombiana el

que determina el deber que tiene todo ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos del estado dentro de los conceptos de justicia y equidad precisamente.

La corte constitucional ha desarrollado el principio de justicia tributaria y ha dicho que la carga tributaria debe consultar la capacidad económica de los sujetos gravados, luego el desconocimiento de las deducciones a las cuales tiene derecho el contribuyente al detraerlas para hallar su base gravable, le genera una sobrecarga representada en un mayor impuesto ocasionándole un perjuicio económico que lo deja en desigualdad de condiciones. Nos referimos a este daño del contribuyente propiciado por un indebido traslado de responsabilidades del estado al sujeto pasivo al momento de determinar que es un régimen Fiscal preferencial y cómo debe proceder en el tratamiento tributario de sus transacciones a fin de cumplir la norma, traslado que no debe darse y mucho menos cuestionar el razonamiento del contribuyente al momento de establecer si una jurisdicción externa a la colombiana califica en esta figura creada por el legislador. El artículo 363 de la constitución reconoce los principios de equidad entre otros que son los que subsumen y potencializan otros como justamente el de capacidad contributiva lo cual puede extraerse de fallos de la corte constitucional como la sentencia C-505 de 1999 la cual recalca que el principio de justicia y equidad tributario exige al legislador que se impongan obligaciones impositivas a los sujetos de acuerdo con la capacidad económica de los mismos. La sentencia C-397 de 2011 también aproximó el principio de justicia tributaria al de igualdad toda vez que resalta que no deben existir tratamientos tributarios desiguales que no tengan una justificación o razones que den cuenta de este fenómeno. Señala que el tributo debe ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen en las mismas circunstancias de hecho de tal forma que haya un equilibrio frente a las cargas públicas.

Ante eventuales aumentos en la base gravable producto de limitar los costos y deducciones en las transacciones con JNCNBI acarrearía una desigualdad que

también desatendería el aspecto general del tributo, aspecto que se circunscribe también al aspecto subjetivo que debe no obstante particularizar en algunos casos debe dar el mismo tratamiento a los iguales y diferencial a los desiguales recordando de nuevo la famosa igualdad horizontal y vertical, principio que atiende justamente la capacidad contributiva toda vez que equipara según la homogeneidad del contribuyente la exigencia de contribuir a las cargas, acorde con la sentencia C-508 de 2006 que reitera lo dispuesto por la C-183 de 1998 que dispone que el legislador debe gravar los negocios indicativos de riqueza ante situaciones semejantes y no debe apartarse bajo ninguna circunstancia de dar el mismo tratamiento ante actos similares. Los supuestos en transacciones comerciales con las JNCNOBI que deriven en efectos tributarios siempre deben ser representativos de la capacidad económica de otra forma atentaría contra la justicia tributaria la cual es fundamento de la capacidad económica.

El principio de capacidad contributiva que estaría siendo vulnerado en el contribuyente que comercia con dichas jurisdicciones guarda íntima relación también con el principio de equidad en la medida que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que están en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales y desigual a los desiguales evitando cualquier discriminación. (Insignares Cera, 2015, p. 147). Esta equidad tributaria está contenida en el artículo 363 de la constitución nacional y ha sido la corte constitucional en sentencia C-183 de 1998 que el principio de igualdad tributaria está relacionado con los conceptos de capacidad económica y progresividad y como tal debe configurarse como un límite al poder tributario estatal de tal forma que contenga cualquier arbitrariedad en la tasación de los contribuyentes que resulten perjudicados por llevar a cabo negocios con terceros ubicados en JNCONBI o RFP, luego no habría justificación alguna para que producto de estas operaciones haya una desproporción en comparación con negociaciones de iguales características, pues es de recordar que nadie está

obligado a contribuir con más de lo que efectivamente sea justo, legítimo y proporcionado.

4.3. Vicio de Inconstitucionalidad por emitir conceptos indeterminados

De otro lado también se observa vicios de constitucionalidad al emitir conceptos a mi juicio son indeterminados como lo es el señalamiento de las JNCNBI o las RFP para que el contribuyente incurra en interpretaciones y peor aún le traslade la carga de la calificación para determinar el tratamiento tributario que debe seguir al momento de cumplir la obligación tributaria en su calidad de sujeto pasivo, esto genera vaguedad en la aplicación de la norma.

Conforme lo explica García de Enterría, “en este caso procede establecer, con todo, una distinción, según los conceptos jurídicos indeterminados sean conceptos de experiencia o conceptos de valor. Respecto a los primeros que se ventilan en la apreciación de los hechos, la competencia de control del juez es ilimitada. Respecto a los conceptos de valor no se controlan exclusivamente por la apreciación de los hechos, sino que implican juicios de valor, que pueden ser técnicos, proporcionan a la administración una cierta presunción a favor de su juicio, que se entiende realizado, en principio desde una posición formalmente objetiva y en virtud de medios técnicos y de criterio políticos que, en la práctica, solo negativamente, cuando el error o la arbitrariedad pueden ser posiblemente demostrado, pueden ser controlados por el juez. Peligrosamente prima la ventaja posicional de la administración respecto a la corrección de su apreciación” (García de Enterría, 2005).

A juicio del autor es inconstitucional emitir conceptos indeterminados para que sea el contribuyente quien determine cuando se está frente a un RFP, repercutiendo tal inconstitucionalidad en la configuración de mayores cargas a los contribuyentes o bien por el pago de un mayor impuesto o por tener que soportar

posibles sanciones producto de una calificación subjetiva que parte de un concepto indeterminado resultando muy fácil inducir al error al contribuyente o castigándolo por ser un criterio maleable para un Fiscalizador. Tal concepto carece de juicio de valor que sea estandarizado u obedezca a una costumbre, ni contiene una técnica que permita a un juez fallar debidamente.

4.4. Resolución 091 de 2019

En los considerandos de la resolución 091 de 2019 hace alusión al artículo 1.2.2.5.1 del Decreto 1625 de 2016 como si sirviera de preámbulo para otro fin, pero lo cierto es que las JNCNBI siguen vigentes.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN rinde informes indicando cuáles de las jurisdicciones que suscribieron el intercambio de información tributaria ha intercambiado efectivamente información con Colombia con corte a 31 de diciembre del 2018.

Se debe estar vigilante respecto a la interpretación de esta resolución dado que como se señaló en el capítulo dos del presente trabajo, en lo que se considera un mal proceder del gobierno colombiano se tuvo como principal criterio por no decir único, la validación de los países con los que Colombia ha celebrado un intercambio de información como causal para definir que jurisdicciones consideraba de nula o baja imposición. Así las cosas, podría resultar que dándole un indebido alcance a esta resolución podría interpretarse que las jurisdicciones allí relacionadas con las que ya se celebraron dichos intercambios de información hayan pasado a excluirse de las JNCONBI que se fijaron en el artículo 1.2.2.5.1. del DUT 1625 de 2016 contraviniendo lo dispuesto en el Artículo 1.2.2.5.3 del DUT 1625 de 2016 dispone que se podrá remover de la lista en cualquier momento y mediante decreto, el listado contenido en el artículo 1.2.2.5.1 del presente decreto a los países, jurisdicciones, dominios, estados asociados o territorios a los cuales les sea aplicable o suscriban

un tratado o un acuerdo internacional que permita el efectivo intercambio de información con la República de Colombia. Si bien el artículo 1.2.3.5.3 del DUT informa la pauta a tener en cuenta para remover un país de dichas jurisdicciones también es claro su disposición en cuanto que tal remoción, se dará via decreto, situación que a la fecha no ha ocurrido, por tal razón la resolución podría ser excepcionada.

Resulta también oportuno analizar el grado de concordancia con la jerarquización de nuestro sistema normativo en materia de regulación tributaria, para determinar si una resolución tiene tal grado de fuerza vinculante que sea capaz de regular un aspecto tan sensible como lo es la calificación de otros países respecto a si son JNCONBI o RFP o si puede en un momento dado modificar disposiciones contenidas en decretos previos. Para tal efecto valdría la pena recordar las fuentes del derecho, tema que por supuesto no alcanzaría a abordarse como el deber ser sugiere en un tipo de trabajo de esta naturaleza. Sin embargo, podemos señalar que en materia de actos por los cuales se manifiestan la voluntad de los órganos en la impartición de reglas jurídicas encontramos normatividad supranacional como los tratados internacionales, como nacional como la ley, los decretos legislativos, decretos leyes, decretos reglamentarios, jurisprudencia y disposiciones internas como resoluciones, ordenes, circulares, etc. y por supuesto nuestra carta magna la constitución nacional. En lo que respecta a las resoluciones las mismas tienen como propósito organizar el desarrollo de la función administrativa dirigida principalmente a sus órganos y funcionarios. Así las cosas, las resoluciones no pueden ser normas reglamentarias so pena de considerarse ilegales en virtud que las autoridades que las dictan no tienen atribuida la potestad reglamentaria, significa lo anterior que de ellas no pueden derivarse mandatos que vinculen de manera forzosa a los particulares (Muñoz Martínez y Zornoza Pérez, 2015, p. 190).

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFIP (Actualizado en 2020). Jurisdicciones no Cooperantes. Recuperado de: <https://www.afip.gob.ar/jurisdiccionesCooperantes/no-cooperantes/que-son.asp>
- BBC Mundo. (2016). ¿Cómo y cuándo se inventaron los Paraísos Fiscales? Recuperado de [https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160408_historia_paraisos Fiscales offshore finde](https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160408_historia_paraisos_Fiscales_offshore_finde)
- Bedoya, S., Escobar, D., y Valencia, A. (2015). Los Paraísos Fiscales En La Actualidad Colombiana: Análisis De Su Problemática Y De Sus Implicaciones Económicas Y Tributarias. Universidad de Antioquia.
- Boletín de Noticias Internacionales – BNI (2018). La OCDE publica decisiones sobre los 11 regímenes preferenciales de los Miembros del Marco Integral BEPS. Recuperado de: [https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletines-internacionales/2018/mayo/boletin_de_noticias Fiscales internacionales d el 21 al 25 de mayo de 2018 .pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletines-internacionales/2018/mayo/boletin_de_noticias_Fiscales_internacionales_d_el_21_al_25_de_mayo_de_2018_.pdf)
- Chavagneux, C. y Palan, R. (2007). Los Paraísos Fiscales. Barcelona: El Viejo Topo.
- Charria López, E. y Rosales López, D. F. (2019). Elusión, Evasión Y Planeación Tributaria A Partir De Estrategias Que Emplean Paraísos Fiscales. Monografía De Grado Para Optar Por El Título De Abogado. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia. (1998). Sentencia C-183 de 1998. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. 6 de mayo de 1998.
- Corte Constitucional de Colombia. (1999). Sentencia C-505 de 1999. M.P. Alejandro Martínez Caballero. 14 de julio de 1999.
- Corte Constitucional de Colombia. (2003). Sentencia C-690 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil. 12 de agosto de 2003.

- Corte Constitucional de Colombia. (2003). Sentencia C-945 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. 15 de octubre de 2003.
- Corte Constitucional de Colombia. (2006). Sentencia C-508 de 2006. M.P. Álvaro Tafur Galvis. 6 de julio de 2006.
- Corte Constitucional de Colombia. (2010). Sentencia C-594 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. 27 de julio de 2010.
- Decreto 1966 de 2014. Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Diario Oficial. Año Cl. N. 49297. 7, Octubre de 2014. Pág. 15. Recuperado de: <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1378468>
- Decreto 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Diario Oficial. Año Cll. N. 50023. 11 Octubre de 2016. Pag. 5. Recuperado de: <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361>
- DIAN. (2014). Oficio 40922 de 2014. 7 de octubre de 2014. Recuperado de: <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2014/concepto-40922.html>
- DIAN. (2015). Oficio 24291 de 2015. 9 de septiembre de 2015. Recuperado de: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2015/oficio-24291.html>
- DIAN. (2017). Oficio 20908 de 2017. 4 de agosto de 2017. Recuperado de: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2017/oficio-20908.html>
- DIAN. (2018). Concepto 238 de 2018. 15 de marzo de 2018. Recuperado de: <https://actualicese.com/concepto-238-de-15-03-2018/>
- Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), (2012). Estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos. <http://www.fatf-gafi.org/countries/#other-monitored-jurisdictions>.
- García de Enterría, E. (2005). Democracia, jueces y control de la Administración. Páginas 137 y 138. Civitas Ediciones, S.L.

- García Olivares, S. (2016). Los Paraísos Fiscales y las medidas contra el fraude Fiscal internacional. Trabajo de Fin de Grado. Universidad Miguel Fernández de Elche.
- Hernández Viguera, J. (2005). Los paraísos Fiscales. Cómo los centros offshore socavan las democracias. Madrid, España.
- Huertas, C., (2017). A 200 Ascende el Número de Colombianos Implicados en Papeles Del Paraíso, UNIPYMES, <https://www.unipymes.com/200-asciende-el-numero-de-colombianos-implicados-en-papeles-del-paraiso/>
- Insignares Cera, S. (2015). Barreras jurídicas a la inversión extranjera en la “Alianza del Pacífico”: convergencia de obligaciones internacionales. Revista Ius et Praxis. Universidad de Talca. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Recuperado de: <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v24n1/0718-0012-iusetp-24-01-00725.pdf>
- Investigaciones Actualícese. (2018). ¿Cambiará el listado de Paraísos Fiscales para 2019? Recuperado de: <https://actualicese.com/cambiara-el-listado-de-paraisos-Fiscales-para-2019/>
- Kaufman, S. (2016). Los Paraísos Fiscales y el GAFI. Escuela de Economía y Negocio, Universidad Nacional San Martín, Recuperado de: <http://www.unsam.edu.ar/escuelas/economia/investigacionpublicaciones/delitos-economicos/los-paraisos-Fiscales-y-el-gafi/>
- Kopa, P. (15 de marzo de 2017). USA, la nueva Suiza para cuentas secretas. Interconomia.com. <https://thinktanklatam.org/2019/12/04/usa-la-nueva-suiza-para-cuentas-secretas/>
- Legiscomex. (2014). El tema de los Paraísos Fiscales no es nuevo en Colombia: MinHacienda, Los Ministros de Hacienda, Mauricio Cárdenas, y de Relaciones Exteriores, María Ángela Holguín, señalaron la importancia que tienen las relaciones comerciales con Panamá. Recuperado de: <https://www.legiscomex.com/Documentos/los-paraisos-Fiscales-segun-colombia-oct-16-14-1not>

Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia. 27 de diciembre de 2002. D. O. 45.046.

Ley 1607 de 2012. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia. 26 de diciembre de 2016. D. O. 48.655.

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión Fiscal, y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia. 29 de diciembre de 2016. D. O. 50101.

Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia. 28 de diciembre de 2018. D. O. 50820.

Marulanda, H. y Heredia, L. (2015). Paraísos Fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad. Análisis Dogmático y positivo del derecho tributario. Recuperado de: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Fiscal/article/view/4571/5252>

Marino, G. (2003). La consideración de los Paraísos Fiscales y su evolución, Curso de derecho tributario internacional. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Muñoz Martínez, G., y Zornoza Pérez, J. J. (2015). «La aplicación de las normas tributarias», en J. R. Piza Rodríguez, La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

OCDE. (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing.

OCDE. (2009). 5° Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, del 1 al 2 de septiembre del 2009, Ciudad de México. Recuperado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/5foroglobalsobretransparenciaeintercambiodeinformaciondel1al2desepiembredel2009ciudaddemexico.htm>

- OCDE. (2015). Informe Final 2015, Plan de Acción BEPS. Recuperado de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE. (2015). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Recuperado de: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108#:~:text=En%202013%2C%20los%20pa%C3%ADses%20de,por%20sus%20siglas%20en%20ingl%C3%A9s\).](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108#:~:text=En%202013%2C%20los%20pa%C3%ADses%20de,por%20sus%20siglas%20en%20ingl%C3%A9s).)
- OCDE. (2015). Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA. Recuperado de: https://www.oecd.org/economy/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf
- OCDE. (2019). Acerca de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Recuperado de: <https://www.oecd.org/acerca/>
- Piza, J. R. (2015). Fundamentos Jurídicos Tributarios. Primera Edición. Colección Fernando Hinestroza. Universidad Externado.
- Piza, J. R. (2017) Análisis Crítico de la Reforma Tributaria. Ley 1819 de 2016 - Series Reformas Tributarias – SRT – Universidad Externado de Colombia
- Portafolio (2016). Reforma tributaria es la Ley 1819 de 2016, tras firma del presidente Santos, <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria-es-la-ley-1819-de-2016-502521>
- RAE (2017). Real Academia Española.
- Serraller, M. (2015). La ruta internacional del lavado de dinero. Expansion. Recuperado de: <http://www.expansion.com/economia/2015/04/26/553d3a9222601d5e1a8b456e.html>
- Tax Justice Network (2018). The term tax haven itself is troublesome because these places offer facilities that go far beyond not paying tax. <https://www.taxjustice.net/topics/tax-havens-and-secrecy-jurisdictions/>

UIAF. Unidad de Información y Análisis Financiero. (2020). Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). Recuperado de: https://www.uiaf.gov.co/asuntos_internacionales/organizaciones_internacionales/grupo_accion_financiera_7114#:~:text=El%20GAFI%20es%20un%20ente,armas%20de%20destrucci%C3%B3n%20masiva%2C%20y

Zucman, G. (2014). La riqueza oculta de las naciones: Investigación sobre los Paraísos Fiscales.