

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. PRIMICIAS Y PROBLEMÁTICAS EN COLOMBIA

JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO*

El presente texto busca examinar algunas de las problemáticas de la figura del establecimiento permanente en la realidad jurídica. Para el efecto hemos dispuesto una introducción donde yuxtaponemos varios elementos económicos, jurídicos y sociológicos que nos permitirán entender una realidad mundial que permea, cada vez más rápido, el medio colombiano. A partir de los fundamentos señalados en la introducción, haremos breves consideraciones a la historia de la figura que entretejerán en el lector conceptos y la lógica que aparece detrás de la misma.

Con lo anterior, en un tercer punto intentamos definir el establecimiento permanente abordando algunos problemas propios de la definición dada, distinguiendo, claro está, los elementos configurantes del mismo, los cuales se estudian a renglón seguido, de manera general y sin pretensión de abarcar todo el tema por las limitaciones de espacio.

Concluiremos el escrito con una reflexión comparativa de la figura de la sucursal de sociedad extranjera, regulada en el Código de Comercio colombiano, con el establecimiento permanente, y con algunos comentarios acerca de la necesidad de regular en nuestra legislación tributaria al establecimiento permanente.

Introducción: globalización, comercio internacional, derecho tributario internacional y establecimiento permanente

En la última década se han acuñado nuevos términos y se han puesto de moda otros, lo cual nos invita a reconocer un cambio en la sociedad, en la economía y en el derecho: globalización, aldea global¹ y comercio internacional.

Un primer término es “globalización”, el cual existe en el diccionario de la Real Aca-

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia, Diplomado en Fiscalidad Internacional, investigador del Centro de Estudios Fiscales de la misma Universidad.

1. Este término nace del politólogo Z. BRZEZINSKI quien señaló que los cambios tecnológicos y el poderío militar norteamericano estaban conduciendo hacia una sociedad global. Luego, MARSHALL MCLUHAN acuñó la expresión “aldea global” para señalar el profundo acercamiento entre los pueblos, por razón de las grandes transformaciones en la tecnología y las comunicaciones. Cfr. RAMÍREZ CLEVES, Gonzalo, “Transformaciones del constitucionalismo en el contexto de la globalización”, Documento borrador próximo a ser incluido en una publicación de la Universidad Externado de Colombia sobre globalización y Derecho.

demia de la Lengua desde 1999 y aparece definido como: “Tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales”. Por su parte el Fondo Monetario Internacional² (FMI) señala: “Globalization refers to the growing interdependence of countries world wide through the increase volume and variety of cross border transactions in good and services and if international capital flows, and also though the more rapid and widespread diffusion of technology”. Siguiendo a CAAMAÑO y CALDERON³, esta definición olvida las diferentes formas de inversión directa e indirecta en “el extranjero (constitución de filiales, sucursales, *joint ventures*); así mismo, apunta el autor que en muchas ocasiones la globalización no se hace visible a través de operaciones internacionales sino transnacionales en donde la fabricación de un producto se lleva a cabo en diversas fases productivas realizadas en países distintos”, tal como ocurre en la producción de automóviles, textiles o componentes electrónicos.

Desde un punto de vista sociológico, la globalización es entendida por GIDENNS como “La intensificación de las relaciones sociales planetarias, que aproximan a tal punto los lugares distantes que los acontecimientos locales sufren la influencia de hechos ocurridos a miles de kilómetros

y viceversa”⁴. Así la globalización debe ser vista como un proceso que implica un desplazamiento de un tiempo de la política a un tiempo de la economía⁵, cobrando esta un papel cada vez más trascendente en los solaces de poder que ya no se limitan a las esferas nacionales, sino que, por el contrario, implican la aparición de nuevos poderes con alcances internacionales.

Esto último toma relevancia en el ámbito tributario en la medida en que, como lo señala GARCÍA NOVOA, aunque la “fiscalidad sigue siendo una expresión de la soberanía de los Estados (...) cada vez más (se encuentra) condicionada por la realidad de la globalización y su expresión de intercambio acelerado de bienes y servicios. Si se puede afirmar que el fenómeno de la globalización, a día de hoy, condiciona el poder tributario de los Estados, esta realidad resulta mucho mas perceptible en relación con los tributos que afectan la circulación de mercancías entre territorios de diferentes soberanías”⁶.

Adviértase que GARCÍA nos habla de una forma de poder que condiciona al mismo poder tributario, y es que si analizamos otras definiciones de globalización, vemos cómo todas hablan de algunos sujetos que detentan el poder y guían el proceso mismo. A manera de ejemplo veamos lo que señala BECK: la globalización son aquellos procesos “*en virtud de lo cuales los Estados*

2. GARCÍA NOVOA, CÉSAR, “El IVA y el Comercio Internacional. Especial Referencia a la Problemática de la Unión Europea”, en TAVEIRA TÔRRES, Heleno (coord.), “*Comércio Internacional e Tributação*” Quartier Latin, São Paulo, 2005

3. M.A. CAAMAÑO ANIDO y J.M. CALDERÓN CARRERO, “Globalización Económica y Poder Tributario. ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario? En Revista de Derecho Tributario n.º 100, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, citando a VICTOR UCKMAR, “*Consideraciones sobre globalización económica*”, Doc. de trabajo, 32.º Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998.

4. ANTONY GIDENNS, “*Les consequences de la modernité*”, PARÍS, 1994.

5. HUGO FAZIO VENGOA, “*La Globalización en su Historia*” Universidad Nacional de Colombia. Sede Bogotá.

6. GARCÍA NOVOA, ob. cit.

nacionales soberanos se entremezclan e imbrican mediante actores trasnacionales sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones y entramados varios"⁷.

Para BECK es clara la existencia de Estados *soberanos*, y junto a ellos, aparecen unos *actores trasnacionales* donde ambos poseen poderes que deben entremezclarse. A mi modo de ver los poderes no solo se entremezclan, sino que unos se sobreponen a otros, y estoy tentado a creer que son los actores trasnacionales quienes tienen la batuta. Estos actores trasnacionales han generalizado una serie de principios económicos que propenden por una libre circulación de servicios que les permita expandir sus mercados y correlativamente ampliar sus ganancias, utilizando o manipulando, en ocasiones, el poder de los Estados "soberanos".

La generalización de estos nuevos principios económicos se ha desarrollado a través de dos elementos globalizadores: la política y la economía, en donde los agentes, actores o empresas trasnacionales preparan el terreno para la difusión de las tendencias mundializadoras⁸. Es de advertir que estos actores han estado respaldados por Estados soberanos a quienes conviene exportar capitales, bienes y servicios a otros Estados.

Es de ahí de donde surge el libre comercio como argumento económico y político que propende por la eliminación de las restricciones para la circulación de bienes, servicios, capitales y personas.

Aparece con lo anterior el comercio internacional que básicamente es lo que los autores han denominado globalización económica, fenómeno contemporáneo que tiene un crecimiento importante a partir de los años 60 básicamente con intercambio internacional de bienes y servicios e impulsado, posteriormente, en la década de los 70 por la internacionalización de la actividad financiera y que se consolidó definitivamente en los años 80 como resultado de la serie de inventos y desarrollos tecnológicos, en especial, en el tema de las telecomunicaciones⁹.

Con esta breve reseña sobre la globalización y para entrar en materia, debemos tener en cuenta que es en este contexto de la globalización y el libre mercado (*ser*) donde aparece el la figura del establecimiento permanente (*deber ser*).

Empezaremos pues analizando las etapas que realiza una empresa al desarrollar negocios internacionales, ora de bienes, ora de servicios.

En el comercio de bienes podemos distinguir 3 modos: en un primer modo, "el productor comercia directamente con los importadores de otro país"¹⁰. El segundo modo presupone la constitución de un distribuidor, que es aquel "que compra para luego revender por su cuenta y riesgo en el país de importación o un representante, alguien que concierta negocios en nombre y por cuenta del exportador"¹¹. Por último, el

7. ULRICH BECK. "¿Qué es la Globalización?", Madrid, Paidós, 2001.

8. WALTER RENE CADENA AFANADOR, "La Nueva Lex Mercatoria: La Trasnacionalización del Derecho", Universidad Libre, 2004.

9. CADENA AFANADOR, ob. cit.

10. GABRIEL GOTLIB y FERNANDO M. VAQUERO, "spectos Internacionales de la Tributación en Argentina. Teoría y Práctica", Buenos Aires, La Ley, 2005.

11. Ibíd.

tercer modo se da “cuando el desarrollo de los negocios es considerable, nace la necesidad de instalarse en el país de la exportación para producir o vender desde allí”¹².

En materia de servicios la OMC ha realizado una clasificación oportuna para el tema que nos ocupa, según la cual existen 4 modos de comercio de servicios, a saber: Modo 1 o suministro transfronterizo: es aquel en el cual los servicios se suministran desde el territorio de un Estado hacia el de otro Estado¹³. Modo 2 o consumo en el exterior: se presenta cuando los servicios se prestan en un Estado a miembros de otro Estado que deben desplazarse al primero. Modo 3 o presencia comercial: “Un modo de suministro o comercio de servicios, en que los servicios se suministran a través de cualquier forma de establecimiento comercial o personal, es decir, inversión extranjera directa de un miembro de un acuerdo comercial en el territorio de otro miembro”¹⁴. Modo 4 o movimiento de personas: en este caso el prestador del servicio, nacional de un Estado, se desplaza al territorio de otro Estado; “Este modo de suministro incluye tanto a proveedores de servicios independientes, como a empleados de proveedores de servicios de otro miembro.”¹⁵

Más adelante veremos que en cada uno de estos casos puede o no configurarse un establecimiento permanente (EP), dependiendo de los elementos que existan en un caso

concreto. Sin embargo, lo que nos interesa analizar es que el comercio internacional se ha multiplicado, de tal forma que ha generado el fenómeno de la internacionalización o globalización de la economía y en donde aparecen las llamadas empresas corporativas, dentro de las cuales se destacan las empresas multinacionales (EMN) y las empresas transnacionales (ETN). Las EMN son aquellas corporaciones comerciales autónomas “con un centro definido que involucra una inversión directa, en la que participa un país de origen o emisor, –de donde proviene el capital– y un país destinatario o receptor, en el cual la empresa desarrolla su actividad dentro de los marcos estatales”¹⁶. Por su parte, las ETN son aquellas que no tienen “un centro definido, su capital no tiene nacionalidad única y donde se presenta un pérdida de control del país destinatario sobre la actividad comercial de la empresa, dándose de esta manera una cierta injerencia corporativa en los asuntos económicos y políticos de los países receptores”¹⁷.

Es importante introducir un término adicional que por cierto está muy de moda en Colombia, y es el de los llamados grupos económicos, que se refiere a la conformación de las EMN o ETN, esto es, al enramado societario y contractual que existe entre las empresas para que todas se consideren como vinculadas¹⁸. Estas empresas subsidiadas o

12. *Ibíd.*

13. Diccionario de Términos de Comercio, Sistema de Información de Comercio Exterior (SICE), http://www.sice.oas.org/dictionary/SV_s.asp consultada el 9 de octubre de 2006.

14. *Ibíd.*

15. *Ibíd.*

16. CADENA AFANADOR, *ob. cit.*

17. *Ibíd.*

18. Para identificar un caso de vinculación económica ha de remitirse a la legislación tributaria y comercial existente en cada jurisdicción.

afiliadas realizan en la actualidad el 60% del comercio mundial¹⁹.

Para las EMN y las ETN existen diversas formas para hacer negocios; por ejemplo, se puede constituir sucursales (*branch*), subsidiarias o filiales (*subsidiary*), oficinas de representación (*representation offices*), sociedad de personas (*partnerships*), entidades híbridas (*hybrid entities*), *trusts*, fundaciones *foundations*, fondos *funds*, cooperativas (*cooperatives*), asociaciones (*associations*), entre otras.

Y bien toda esta introducción toma relevancia en el tema central de estudio, porque el EP no es más que una extensión de la empresa ya sea una ETN o EMN, al igual que las filiales y empresas vinculadas. El EP, es pues, otra forma como las ETN y las EMN realizan sus negocios.

Como vemos, estos negocios generan, entre otras, las siguientes problemáticas tributarias: ¿donde deben tributar los ingresos obtenidos en cada uno de los modos de comercio de bienes o servicios vistos anteriormente?, ¿cómo puede garantizar el Estado de la fuente el recaudo de impuesto de renta de no residentes?, ¿qué Estado es el legítimo para gravar los negocios internacionales?

Estas inquietudes se han discutido desde finales del siglo XIX, enfocando el asunto en una gran pregunta: ¿dónde deben tributar los beneficios de las empresas²⁰ (*business profits*) que operan internacionalmente? A lo cual se han dado tres respuestas: solo en la fuente, solo en la residencia, o debe repartirse. Sin embargo, el punto no ha

sido pacífico, por dos problemáticas, esencialmente: en primer lugar no se ha llegado a una definición unívoca de fuente y de residencia. Y en segundo lugar, ha existido una gran lucha entre los países desarrollados y en desarrollo, ya que los primeros propugnan por la prevalencia del criterio de la residencia, en contraposición a los segundos que defienden el de la fuente.

Esta discusión tiene una base económica y política bien acotada. Desde un punto de vista económico los países desarrollados, en su mayoría, son exportadores de capital y les conviene gravar a sus residentes o nacionales sin consideración al lugar en donde produzcan sus rentas. Por su parte, los países en desarrollo, de manera general, son importadores de capital y buscan gravar los capitales y rentas establecidos o producidos en su territorio.

Desde un punto de vista político, la discusión económica se ha traducido en argumentos de equidad y justicia, de forma que los países en desarrollo han sostenido que la utilización de la infraestructura, el talento humano y la protección jurídica dentro de un Estado, genera un derecho para este último de hacer tributar las rentas producidas en su territorio. Por otro lado, los países desarrollados invitan a encauzar la discusión en el sentido de que hoy en día los Estados empiezan a depender económicamente entre sí, y de otro lado, los mercados autosuficientes no son rentables, ni acordes con la nueva realidad; en esa medida, los Estados deben buscar una apertura de sus fronteras en donde los bienes, capitales y personas puedan

19. LUCIANA AGUIRREBENGOA, "Un nuevo enfoque sobre precios de Transferencia" Errepar, Buenos Aires, 2002.

20. Entendamos empresa como lo hace el Modelo de Doble Imposición OCDE que señala que el "término empresa se aplica a la explotación de cualquier negocio".

circular libremente; así todos los países obtienen beneficios especializándose en lo que el mercado les obliga a especializarse, reduciendo las producciones en condiciones de ineficiencia.

Este último argumento, especialmente adecuado al ámbito tributario, señala que los tributos no deben condicionar las decisiones de inversión (principio de neutralidad) y deben facilitar la libre circulación de capitales entre los Estados a través de la no imposición a las remesas, la adopción de medidas para evitar la doble imposición y la disminución al gravamen en la fuente.

El gravamen de renta mundial ha sido criticado por algunos doctrinantes porque se considera que desincentiva la inversión extranjera en un país, perdiendo éste competitividad, toda vez que generalmente las multinacionales buscan establecer sus matrices en Estados donde no se grava la renta mundial. De otro lado, se ha señalado que al acoger esta forma de gravamen no se generan mayores ingresos tributarios pues la recaudación extraterritorial es bastante compleja y costosa y, es más, puede generar la deslocalización de patrimonios a jurisdicciones más amistosas. A pesar de tales críticas, por demás no probadas, hoy en día la mayoría de los Estados acogen el criterio de renta mundial. En Iberoamérica, El Salvador, Bolivia, Uruguay, Honduras, Panamá, Nicaragua, Guatemala y Costa Rica aún aplican el criterio de renta territorial.²¹

A pesar de todo, los países en su mayoría tienden a acoger un criterio denominado por algunos *mixto*, pero nos parece más adecuado llamarlo compuesto, es decir un criterio²² de renta mundial junto con uno de renta territorial, buscando una mejor acople con el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.

Sin embargo, no podemos dejar este espacio sin hacer una reflexión acerca de lo que ha sucedido, conforme a lo señalado con anterioridad. Para redondear el asunto, lo que ha ocurrido en el mundo en este proceso de globalización ha sido una imposición de principios económicos, por parte de los países desarrollados y sus EMN a los países en desarrollo. Es aquí donde surge el Derecho Tributario Internacional (en adelante DTI) como instrumento para “solucionar” los efectos *nocivos* (en contra del libre mercado) del Derecho Tributario en el contexto de la globalización. El DTI es entonces un Derecho que no nace para preservar la justicia que, como se nos ha enseñado, es el sustrato y finalidad del Derecho; por el contrario surge, como una forma de legitimar el poder de los Estados desarrollados y de sus fieles EMN y ETN.

De esa forma, el DTI como instrumento legitimación del poder ha tendido a la generalización de los Convenios de doble imposición (en adelante CDI) que son formulas intermedias, en donde se reparte la renta gravable entre los Estados de la fuente y de la residencia. Sin embargo, el

21. Documentación de la Maestría IEF-AEAT-UNED-CEDDET-CIAT.

22. Utilizamos en este escrito el término *criterio* para referirnos a renta mundial o territorial, y no la palabra *principio* pues consideramos que los principios no admiten excepciones y por eso se diferencian de las reglas técnicas o criterios, que son soluciones u opciones que se tienen para alguna problemática y que, generalmente, comparten su posición con un criterio o regla técnica totalmente opuesta. En este sentido, MIGUEL ENRIQUE ROJAS GÓMEZ, *La teoría del proceso*, Bogotá D. C., Universidad Externado de Colombia, 2002.

principal punto de referencia en materia de CDI es el Modelo OCDE que propende por el criterio de la residencia, y esto tiene mucho sentido si vemos que los miembros de esta organización son todos países desarrollados, a excepción de México.

Vista la problemática cabría hacerse las siguientes preguntas: ¿podríamos considerar el *soft law* como una “normatividad de lo fáctico”?, o ¿como un instrumento de poder de los Estados ricos sobre los pobres?, y ¿hay algo intangible para el *soft law*?²³

Nos dice KAUFMANN²⁴ que cuando uno cree ver una normatividad de lo fáctico, en realidad lo que ocurre es que eso es un presupuesto de hecho que ha sido puesta en relación con un valor, o con un poder o de una voluntad racional o un interés de grandes prendas morales. En mi concepto, lo único que no cabría aquí es el poder, pues las relaciones de poder pertenecen a lo político.

En mi opinión el *soft law* se ve justificado en unos “principios” de un nuevo orden internacional globalizado, que son por un lado manifestaciones de un poder de las naciones industrializadas cuyos mercados, al verse saturados, tienen la necesidad de conquistar otros nuevos, que buscan respaldo en un argumento de racionalidad consistente en

que los Estados deben volverse eficientes en lo que puedan serlo y activar el comercio internacional para suplir las necesidades de los productos en los cuales su producción es ineficiente. Se busca por tanto la creación de unos principios que no son fáciles de clasificar.

Tales principios son el libre mercado (neutralidad), la no erosión de bases impositivas, la o sobre imposición, la equidad entre las naciones y entre los contribuyentes.

Surge entonces el siguiente interrogante: ¿estos principios son una manifestación de poder de las naciones más poderosas? Si concluyéramos que si estos principios no serían jurídicos. Las relaciones de poder son por naturaleza, relaciones políticas.

Este problema debe ser examinado con mucho detenimiento. Quizá la no erosión de bases impositivas, la no sobre imposición, la equidad entre las naciones y entre los contribuyentes son verdaderos principios jurídicos pues tienen un sustrato de justicia (valor). En cambio, el libre mercado es tan solo una imposición de las naciones a las que les conviene abrir sus mercados. ¿Estas relaciones de poder tienen algo intangible?

Antes de responder, quisiera dar un ejemplo. Colombia establece unas medidas de salvaguarda (tributos que se cobran para

23. El *soft law*, legislación blanda o regulación prudencial son recomendaciones que hacen organizaciones o instituciones de carácter internacional en determinados temas que “*tienen un significado muy difícil de clasificar (...). Ellas tienen relevancia legal, sin fundamentar directamente derechos y deberes. Para tales instrumentos que se encuentran en una zona gris entre la proclamación sin fuerza vinculante y la determinación con efectos vinculantes*”; MATIAS HERDEGEN, *Derecho Internacional Público*, Konrad Adenauer Stiftung y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005. Una posición similar al respecto es la de MCLURE – HELLERSTEIN, “Does sales-only apportionment of Corporate Income violate International Trade Rules?” En: *Tax Notes International*. vol. 27, n.º 11. 2002, pp. 1315 y ss, Citado por J.M. CALDERON CARRERO y M.A. CAAMAÑO ANIDO “*Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?*”, En: *Revista de Derecho Tributario* n.º 100, Venezuela.

24. ARTHUR KAUFMANN, ANA MARÍA MONTOYA y LUIS VILLAR BORDA (trads.) *Filosofía del Derecho*, universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999. pp. 54 a 57 (teoría de la legislación) y 168 a 196 (intento de una doctrina apropiada del método jurídico).

la nacionalización en casos excepcionales) para el calzado proveniente de China, con el objeto de proteger la industria nacional. China, al percatarse de ello, inicia una acción en la Organización Mundial del Comercio donde solicita sancionar a Colombia por obstaculizar el libre comercio. ¿Es justo que miles de trabajadores colombianos pierdan su empleo y en cambio que los empresarios chinos se lucren?

Para mi, obviamente debe existir un límite de justicia, mas la realidad me demuestra todo lo contrario.

Entonces ¿Qué es el libre mercado? ¿es un principio económico? ¿un argumento de racionalidad? ¿es un principio jurídico? ¿es una manifestación de poder? Y quedo sin respuesta, invitando al lector a la reflexión.

Con toda esta introducción el establecimiento permanente aparece en los CDI como una institución intermedia que permite gravar en la fuente solo aquella actividad

que presuponga una sustancia en el país de la fuente, y si no se cumple ese requisito de sustancia se gravará en la residencia. Ello ha llevado a lo largo de la historia al gran problema del EP, que es el de determinar qué se considera como sustancia y qué no. Lo cierto es que “sustancia” será lo que defina el legislador o lo que se concluya en las negociaciones de los CDI, según el caso²⁵.

Algunos autores han señalado que hay que diferenciar entre realizar una actividad “con” y “en” un país, puesto que cuando se realiza una actividad “en” un Estado se vislumbra una sustancia o una presencia en la fuente que justifica el gravamen, a pesar de no tener personería jurídica reconocida por el Estado²⁶.

De lo anterior podemos extraer una conclusión preliminar: hay que dividir en dos el tema del EP: cuando el EP se incluye en la legislación interna será un elemento de conexión de carácter objetivo²⁷, según el cual, toda vez que exista un EP, se tributará

25. No podemos negar que en la definición de “sustancia” interviene proactivamente la jurisprudencia y la mal llamada en Colombia *doctrina oficial*, siempre y cuando se refieran a normas de carácter nacional, pues en el caso de referirse a una norma internacional o comunitaria sus efectos no serán vinculantes. En el caso de las normas internacionales, deberá someterse a lo dispuesto en las normas de resolución de controversias establecidas en los CDI, y en el caso de las normas comunitarias, a los procedimientos comunitarios específicos y en donde el Tribunal de Justicia Comunitaria tendrá la última palabra.

26. GLOTIB, ob. cit.

27. Para ALBERTO XAVIER (*Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales*, Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005, pp. 198 y ss.), “El elemento de conexión es el elemento de la previsión normativa que, determinando la “localización” de una situación de la vida en un cierto ordenamiento tributario, tiene como efecto típico determinar el ámbito de aplicación de las leyes de ese ordenamiento a esa situación. Los elementos de conexión consisten en las relaciones o vínculos existentes entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios, pudiendo ser subjetivos, si se reportan a las personas (como la nacionalidad o la residencia), u objetivos, si se reportan a las cosas y a los hechos (como la fuente de producción o pago de la renta, o al lugar del ejercicio de la actividad, o lugar de la situación de los bienes, el lugar del establecimiento permanente, el lugar de celebración de un contrato) (...) En el impuesto a la renta, el elemento de conexión fundamental es el lugar de la situación de la fuente de las rentas globales de una persona, física o jurídica, entre aquellos que se someten, o no, a la aplicación de un determinado ordenamiento tributario (*locus fontis*) (...) En materia económica, la fuente equivale al ‘capital’ (en sentido amplio) de donde surge la renta tributada, por lo que ésta se localiza en el lugar en que es ejercida la actividad, en que son utilizados los factores de producción o en que se sitúan los bienes o derechos de los que provienen. A la par de la noción clásica de la renta, entendida como fuente de su producción, fuente económica o fuente objetiva, la doctrina

en la fuente. Ya cuando el EP aparece en una norma internacional, llámese CDI o derecho comunitario derivado, el EP se constituye como el límite a la facultad del Estado de la fuente para gravar las rentas de un sujeto extranjero, pero también es la barrera para que el país de la residencia grave todas las ganancias de sus residentes con operaciones en otros Estados.

Es decir, el EP es un compromiso entre la fuente y la residencia, no es ni lo uno ni lo otro, es un “híbrido. (...) en tanto prescribe, como regla general que regirá el principio de la residencia, y solo tendrá preeminencia el principio de la fuente una vez se alcance un determinado nivel de operaciones, cuya extensión varía significativamente”²⁸. Pero es importante resaltar que tal variación en la extensión obedece a las intenciones e intereses de los países, donde de manera general los países importadores de capital proponen una extensión del concepto y los países exportadores restringen el mismo.

1. Historia

La figura del establecimiento permanente, como lo señala MONTAÑO GALARZA²⁹, surge del incipiente Derecho Comercial alemán de la segunda mitad del siglo XIX en cual se usaba el término *Betriebstatt* para referirse a algo similar (de ningún modo igual) a lo que en Colombia se conoce como el *establecimiento de comercio*. VOGEL, por su parte, traduce *betriebsstatt* como el establecimiento mercantil o empresarial, el cual alude al “espacio total utilizado en la llevanza de la actividad empresarial”³⁰.

En una segunda etapa el mencionado concepto comercial es acogido por el Derecho Tributario perfilando la figura del EP como forma para solucionar problemas de localización de rentas o productos, esto es, para determinar el elemento espacial del hecho generador (*fattispecie*)³¹. En un primer momento como medida para solucionar las controversias surgidas entre municipios en

elaboró una noción afín, que es la de fuente de su pago, fuente financiera o fuente subjetiva. Es fácil de verificar, sin embargo, que solo aparentemente estos conceptos son especies de un género común, pues mientras en el primer caso existe un nexo causal directo entre la renta y el hecho que la determina en el segundo la expresión fuente no está ligada a una idea de causalidad, pero sí a la del origen de los recursos que representan renta para el respectivo beneficiario, o sea, en una acepción idéntica a la que se utiliza en materia de retención del impuesto por la fuente pagadora, a través del mecanismo de la sustitución tributaria (...) El establecimiento estable o permanente es uno de los más importantes elementos de conexión objetivos en el Derecho Tributario Internacional”.

28. GOTLIB y VAQUERO, ob. cit.

29. CÉSAR MONTAÑO GALARZA, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Bogotá, Temis 2004.

30. *Ibíd.*

31. INSIGNARES et al., *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Universidad Externado de Colombia, 2007: “*Aspecto espacial*. Determina las conexiones de los hechos gravados con un determinado lugar o territorio, lo que puede influir en la extensión espacial del hecho imponible y en la identificación del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. Lo anterior conlleva necesariamente a que los hechos generadores establecidos en la ley, deban obligatoriamente delimitarse territorialmente con el objeto de comprender únicamente aquellos que se realicen en el ámbito espacial que se indique por la misma ley, excluyendo así, como lo indica JARACH, a “los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal.” Parafraseando a SÁINZ DE BUJANDA, este elemento ofrece una importancia fundamental en la medida en que permite determinar quiénes son los sujetos pasivos y activo del tributo, en función del territorio en que el hecho generador

impuestos al producto sobre las actividades comerciales e industriales³², y luego como figura para gravar a los no residentes, convirtiéndose en un elemento de conexión objetivo para efectos del impuesto sobre la renta.

La doble imposición internacional dada con el auge del comercio internacional suponía a un típico ejemplo de la problemática del choque de aspectos espaciales de los impuestos de dos Estados. De ahí que el concepto de EP apareciera en los CDI. Fue el 21 de junio de 1899 cuando apareció en el convenio celebrado entre el Imperio Astro-Húngaro y Prusia para evitar la doble tributación, que entre otras cosas fue el primer CDI en el mundo³³. A pesar de su gran utilidad, el EP no fue empleado de manera general en los CDI de esa época, debió esperar hasta al año 1928, fecha en la cual se tipificó en el primer convenio tipo para evitar la doble tributación, desarrollado por el comité de expertos de la sociedad de las Naciones que es considerado como el “*primer embrión*”³⁴ de los modelos actuales.

El modelo de convenio de 1928 entendía por EP los representantes permanentes, las sucursales, agencias, organizaciones industriales o comerciales estables de empresas extranjeras, las filiales, las sedes de dirección efectiva, principalmente. Sin embargo no incorporó al agente independiente ni a

las obras de construcción como supuestos del EP. En posteriores actualizaciones se incluyeron estas últimas y se advirtió el error cometido al incluir a las filiales como supuestos del EP, eliminando del texto a las mismas. El modelo de la Sociedad de las Naciones fue actualizado en varias oportunidades, siendo de especial relevancia la de 1933 en donde se acogen las propuestas de M.B CARROLL quien, financiado por la Fundación Rockefeller, realiza un reporte sobre la legislación tocante a la localización de la renta de los negocios en 27 países del mundo, concluyendo y estableciendo el principio de “*Arms Lenght*” y del trato no discriminatorio del EP, en cuanto a la depuración de la renta³⁵.

Posteriormente en el seno de la Sociedad de las Naciones se elaboran los modelos de convenios de México en 1943 y de Londres 1946, en los cuales se señaló como requisito *sine qua non* para la configuración del EP, el carácter productivo, para lo “*cual (el EP) debía contribuir en modo directo y concreto a la formación las utilidades de la empresa*”³⁶.

1. El Modelo OCDE

Con la desaparición de la sociedad de las naciones, los convenios de doble imposición pasaron a ser estudiados por la “*Organisation for European Economic Co-operation*

se haya producido, y es el aspecto que permite determinar la eficacia de las normas tributarias en el territorio, y por ese medio, la extensión territorial del poder tributario de la Nación o de las entidades territoriales”.

32. ALFREDO PRATS GARCÍA, “*El establecimiento permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Madrid, Tecnos, 1996, p. 31.

33. MONTANO GALARZA, *Derecho*, ob cit., citando a GARCÍA PRATS y a A. SKAAR.

34. VICTOR UCKMAR, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá. 2003. p. 5.

35. RUSSO, ob cit.

36. ANTONIO LOVISOLO, “El establecimiento permanente”, en VICTOR UCKMAR (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003.

(OECE), posteriormente la Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), conocida en castellano como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)³⁷, que por medio de su comité fiscal en 1956 inició labores que concluyeron con el “Proyecto de Convenio de OCDE de 1963 de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”.

En el Modelo de 1963 se parte del concepto *base fija* que se genera por la simple reunión de elementos y de manera *ex ante*, lo que implicaba la eliminación del requisito de productividad introducido en el modelo de México y Londres.

Este Modelo de 1963 distinguía entre el EP y el termino base fija regulado en el artículo 14 de dicha normatividad. La base fija comprendía las actividades, profesionales y otras de carácter independiente, y se regulaba de manera sustancialmente similar a los beneficios empresariales (*Business*), los cuales partían del concepto de EP. La distinción se hacía en consideración a que el EP solo se refería a actividades industriales y comerciales, sin comprender las profesionales y otras independientes.

En el año 2000 se elimina el artículo 14 del Modelo OCDE entendiéndose que “*no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo*

7 o el 14. La eliminación del artículo 14 significó, pues, que la definición de establecimiento permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija”³⁸.

Surge, correlativamente con la discusión de qué se considera EP, la pregunta relacionada con qué costos, gastos, ingresos, etc. le podemos atribuir o asignar al EP. Sin ánimo de exhaustividad, pero con la intención de ambientar el tema, debe indicarse que el EP generalmente es una extensión de la empresa³⁹ y hace parte del grupo económico. Así las cosas, entre las diferentes estructuras societarias, contractuales y fiscales que componen el grupo se producen transacciones (intragrup) que deben ser analizadas con mucho detenimiento puesto que pueden conllevar traslación de bases imponibles de unos Estados hacia otros. Siguiendo a ALWORTH⁴⁰, estas operaciones pueden clasificarse así:

1. Comercio de bienes y servicios intragrupo, para ser utilizados como factores de producción.
2. Venta de intangibles, como patentes de investigación y desarrollo.
3. Préstamos intragrupo, repartición de dividendos, compraventa de acciones y similares.
4. Traslación de los costos generales de dirección y administración.

Dada esta realidad la doctrina y las organizaciones internacionales abanderadas por

37. MONTAÑO GALARZA, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

38. OCDE, “*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada*”, 2005. Edición Española realizada por el Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales (IEF) por acuerdo con la OCDE, Madrid 2006.

39. El EP de manera general es una extensión de un empresa, aunque debemos aclarar que, eventualmente, de acuerdo con la legislación comercial y tributaria, habrá casos en que no sea así.

40. Citado por AGUIREBENGOA, Ob. cit.

la Asociación Fiscal Internacional (IFA por sus siglas en inglés) y la OCDE han tenido que revisar muy cautelosamente el tema de la atribución de beneficios, costos y gastos al EP, y a lo largo de la historia se evidencian importantes aportes, que permiten entender el estado actual de la temática, pero que por exceder el objeto de este texto no examinamos⁴¹.

La versión más reciente del modelo de la OCDE data de 2005, con algunas modificaciones realizadas en 2006 y 2007. El artículo 5 que define el EP señala textualmente:

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business,

41. Cfr. al respecto RAFFAELE RUSSO, “*Report on the historical development of article 7 of the OECD model*”, IFA 2006. JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO, “El establecimiento y el régimen de la sucursal de sociedad extranjera en Colombia”, tesis de grado, Facultad de Derecho, Universidad Externado de Colombia, 2007.

would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is contro-

lled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other⁴².

Esta concepción de EP tiene un carácter restringido y da prevalencia al criterio de la residencia.

El Modelo OCDE se caracteriza por comentar cada uno de los artículos. Estos comentarios son periódicamente actualizados

42. Citamos de la versión en inglés ya que a la fecha no existe una versión oficial en español: "1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un

por el comité fiscal, y son la fuente primaria para la celebración de CDI. En algunos países se ha atribuido relevancia al Modelo OCDE (tanto en su articulado como en sus comentarios) como instrumento interpretativo a la hora de determinar el concepto de establecimiento permanente⁴³. Por otro lado, en otros países los comentarios de la OCDE cumplen un papel dentro las fuentes del Derecho que algunos han dado en llamar el “*soft law*”, refiriéndose a una serie de conceptos y explicaciones que al gozar de cierto reconocimiento y en ocasiones de formas de coacción, terminan vinculando a los operadores jurídicos.

b. El Modelo ONU

Un estudio paralelo al de la OCDE se realizó en el seno de la ONU en el Grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo, donde se discutieron temas tales como la utilidad del EP, la defensa extrema del criterio de la fuente, entre otros, llegando a la conclusión de que la figura del EP debía mantenerse pero ampliando su cobertura.

El Modelo ONU señala textualmente:

Article 5. Permanent Establishment:

1. For the purposes of this Convention the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly

carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

- a. A place of management;
- b. A branch;
- c. An office;
- d. A factory;
- e. A workshop; and
- f. A mine, an oil or gas well, a quarry, or any other place of extraction of natural resources.

3. The term “permanent establishment” likewise encompasses:

- a. A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connexion therewith, but only where such site, project or activities continue for a period of more than six months;

b. The furnishing of services including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where activities of that nature continue (for de same or a connected project) within the country for a period or periods aggregating more than six months within any 12 month period.

4. A Notwithstanding the preceding provisions of this article, the term “permanent establishment” shall be deemed not include:

- a. The use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b. The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of *storage* o display;

comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad”.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.

43. LOVISOLO, Ob cit., p. 276 (Cass. Sez. Tribunal, 7 marzo 2002, n.º 3367)

c. The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

d. The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information for enterprise;

e. The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies — is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, *if such a person:*

a. Has an habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or

b. *Has no such authority. But habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.*

6. *Norwithstanding the preceding provisions of this article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to reinsurance, deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other*

State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies.

7. An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. *However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph*

8. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.” (Cursiva denota los cambios respecto del modelo de la OCDE)⁴⁴.

El modelo ONU parte del Modelo OCDE pero amplía los elementos configurantes del EP buscando beneficiar al Estado de la fuente.

c. El EP en el Derecho Comunitario Andino

Otro referente histórico queremos centrarlo en el tratamiento tributario que le ha dado la Comunidad Andina de Naciones a los beneficios de la empresas (CAN), para ello analizaremos las decisiones 40 anexo I y II y 578.

44. KLAUS VOGEL, *On Double Taxations Conventions*, 3.^a ed., Kluwer Law International, 1998.

La Decisión 40 de Comunidad Andina tiene dos objetivos en primer lugar pretende evitar la doble tributación entre los países miembros en su anexo I, y en segundo lugar, establece un Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, en el anexo II. Ambos anexos son firmes defensores del criterio de la fuente, estableciendo que los beneficios que generen las empresas “sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado”, esto es, en la fuente. Se entiende que se realizan actividades empresariales en un territorio cuando hay una presencia física. Tal presencia se determina específicamente en los literales del mismo artículo; sin embargo la lista no es taxativa, por el contrario, es enunciativa.

Lo anterior implica que en la CAN no son procedentes aquellas discusiones sobre los casos confusos de configuración o no del EP; en palabras de RODRÍGUEZ PIEDRAHÍTA: “*el análisis de en qué situaciones se entiende que se configura un establecimiento permanente es un tema interesante en materia de doble tributación internacional, sin embargo en el marco comunitario andino siendo la lista de establecimiento permanente solo ilustrativa, dicha discusión pierde cierta relevancia en la medida en que lo que se debe analizar y establecer para efectos de la aplicación del artículo 6.º de la Decisión, con ayuda de la lista ilustrativa, es si se considera que la empresa realiza actividades empresariales o no en el territorio de un país miembro.*”⁴⁵

Con lo anterior, la normativa andina no parte del criterio de residencia como regla general en la tributación de los beneficios empresariales, sino que parte del criterio de fuente, y esto implica que en caso de no encuadrar en una de las hipótesis de lugar fijo, se tributará en la fuente y no en la residencia, a diferencia de lo que ocurre en el Modelo ONU y en el Modelo OCDE.

En primer término debemos esclarecer la cuestión ¿qué son beneficios de las empresas? El término “empresa” significa “una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa”⁴⁶, de forma que beneficios empresariales serán aquellas rentas que se deriven de tales actividades.

Así pues, cuando alguna organización de una o más personas realice actividades lucrativas se encuentren dentro de las hipótesis del artículo 6.º de la Decisión u *otras similares*, el Estado de la fuente será quien podrá gravar los beneficios empresariales. Por su parte, el Estado de la residencia deberá reconocer como exoneradas las rentas obtenidas en el otro país.

Para RODRÍGUEZ PIEDRAHÍTA⁴⁷ el artículo 6.º de la Decisión 578 consagra algo muy similar al EP. Para nosotros esta norma constituye un sujeto pasivo en el Estado de la fuente que puede atribuir ingresos, costos y gastos, lo que implica que, sin lugar a dudas, estamos en presencia de un EP. Significa lo dicho que en virtud del artículo 6.º de la Decisión 578 de la CAN, todos los beneficios empresariales obtenidos en un Estado deben tributar como una empresa distinta y

45. ADRIAN F. RODRÍGUEZ PIEDRAHÍTA, “Régimen Andino para evitar la doble tributación: una aproximación a la Decisión 578”, en JUAN PABLO GODOY F., “*Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los convenios de doble imposición*”, Legis, 2005.

46. Comunidad Andina de Naciones, Decisión 578, art. 2, num. 3. lit. d.

conforme a las leyes internas, esto es, podrán depurar su renta en el país miembro donde se produzcan los ingresos.

d. El EP en Colombia

En Colombia no existe en la legislación interna la figura del EP, empezamos a escuchar de él gracias a los nacientes convenios para evitar la doble imposición que hemos celebrado con España y Chile, lo que nos invita a reflexionar sobre el tema para prepararnos con miras a su aplicación.

El Reino de España y la República de Colombia celebraron en Bogotá, el 31 de marzo de 2005, el “Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, el cual en mayor medida sigue los lineamientos de la OCDE. Dado el proceso constitucional de este tipo de tratados, dicho instrumento fue aprobado por el congreso mediante Ley 1082 de 2006, y aprobada su constitucionalidad mediante la Sentencia C-383 de 2008. Este convenio en el artículo 5 es muy parecido al de la OCDE en cuanto a los elementos del EP, los cuales pueden detectarse a simple vista y veremos de manera general con posterioridad.

La historia de los mecanismos para eliminar o atenuar la doble imposición con Chile es extensa y se remite a la historia de algunas normas de la Comunidad Andina de Naciones.

En efecto, Chile fue país fundador de la CAN en 1969, si bien se retiró de ella en 1976. La Decisión 40 de la CAN, como vimos anteriormente, aprobó el “Convenio para evitar la doble tributación entre los Países

Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión”, en noviembre de 1971, lo cual, en principio, hacía a este país sujeto de obligaciones y deberes incorporados en la misma.

De conformidad con el anexo I de la Decisión 40, la vigencia de la decisión dependía del depósito de los instrumentos que ponían en aplicación el convenio, por cada uno de los países miembros, en la Secretaría General de la CAN. Lo cierto es que Chile nunca incorporó la decisión y el último país en depositar el documento fue Perú, en el año 1982. De esa forma la vigencia de la Decisión debe contarse desde el año 1982, en el cual, recordemos, Chile ya no pertenecía a la Comunidad.

En el año 2006, por medio de la decisión 645 de la CAN del 20 de septiembre, otorgó a Chile la condición de País Miembro Asociado, la cual le reconoce la prerrogativa de ser invitado a las reuniones de los órganos del sistema andino de integración. Adicionalmente, la decisión antes mencionada indica que en un plazo de 180 días se deben señalar los órganos, mecanismos y medidas del Acuerdo de Cartagena en los que participaría la República de Chile, y el cual también debe decir los alcances de la asociación.

En la ciudad de Lima, el 8 de junio de 2007, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina aprobaron una norma comunitaria en la cual se definen los “alcances de la participación de Chile en los órganos, mecanismos y medidas de la

47. Ob. cit., p. 646.

Comunidad Andina, dejando expedito el camino para su participación efectiva como País Miembro Asociado”⁴⁸.

En la página web de la CAN se informa:

“La norma comunitaria fue aprobada en una reunión ampliada del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores con la Comisión de la CAN efectuada por videoconferencia, bajo la presidencia del Canciller de Bolivia, David Choquehuanca. En la reunión, los representantes de los países andinos coincidieron en resaltar la importancia de la Decisión aprobada y expresar su seguridad en que contribuirá a fortalecer la unidad andina. Manifestaron también que esperan la presencia de la Presidenta de Chile en la Cumbre Presidencial Andina de Tarija, a la que ha sido invitada especialmente. Según la Decisión, las materias de interés recíproco de los Países Miembros de la CAN y la República de Chile son el Desarrollo Humano y Social Inuyente, MIPYMEs, Fomento a la Educación, Salud, Energía, Fomento a la Cooperación para el Comercio y la Inversión, Coordinación frente al Asia-Pacífico, Intercambios para profundizar las relaciones CAN-UE, Medio Ambiente, Impulso a la Ciencia y Tecnología, Democracia y Derechos Humanos, entre otros”⁴⁹.

Ahora bien, puede erróneamente pensarse que con la entrada de Chile a la CAN se aplicaría la Decisión 578. Sin embargo, a nuestro entender el alcance de la condición de país asociado no comprende la aplicación

de esta norma comunitaria, salvo que expresamente así se señale y Chile lo acepte.

A la par con la intención de Chile de pertenecer a la CAN, la República de Chile y la República de Colombia acordaron, el 19 de abril de 2007, un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, que aún no ha sido estudiado por el Congreso colombiano. Este convenio, de manera general, puede ser enmarcado dentro de un tratado típicamente inspirado en el modelo de convenio de la ONU. Sin embargo, presenta algunas características especiales.

De todos modos parece contradictorio que Chile y Colombia manifiesten su interés por ampliar su participación en la CAN y por otro lado desconozcan doblemente la normativa andina. En primer lugar, la desconocen al no tener como fundamento para la negociación el anexo II de la Decisión 40 que, sobra aclarar, no está derogado, y, en segundo lugar, a nuestro modo de ver, lo indicado sería buscar una aplicación de la Decisión 578 a Chile, y no negociar un acuerdo que responde a otra filosofía, por demás ajena a la tradición andina.

2. Concepto de establecimiento permanente

El EP es sin lugar a dudas un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, lo que lo diferencia de tajo de la sucursal de sociedad extranjera en Colombia, que es una figura de derecho comercial⁵⁰. Para muchos autores el

48. Comunidad Andina de Naciones: www.comunidadandina.org consultada el 21 de junio de 2007.

49. *Ibíd.*

50. INSIGNARES GÓMEZ et al., ob. cit., “La relación jurídico tributaria es, en palabras de OLGUÍN ARRIAZA, ‘un vínculo jurídico, cuya fuente inmediata es la ley, que nace con motivo de ocurrir

EP es “un lugar fijo de negocios en el cual la empresa desarrolla todo o parte de su actividad”; sin embargo, no podemos acoger esta definición, pues no se acompaña con la naturaleza jurídica. El lugar fijo de negocios es un elemento que, junto con otros, configuran el EP. En esta última línea encontramos a ALBI IBÁÑEZ, BARRINCHA⁵¹, MONTAÑO GALARZA⁵² y GARCÍA ARIZNAVARETA⁵³, cuyas ideas son resumidas por ROSEMBUIJ de la siguiente forma:

El establecimiento permanente no es patrimonialmente independiente de la entidad no residente, sino que es una de sus partes integrantes: el desdoblamiento sirve solo para someter los rendimientos de las empresas en el país donde se halle el establecimiento permanente, pero sin que la teoría de la independencia trascienda en sus términos otra realidad jurídica que la fiscal.

De igual forma:

El establecimiento, aunque carezca de autonomía patrimonial y pertenezca a un sujeto distinto, *es el punto de referencia*

subjetiva de las normas de imposición de las rentas de empresa que la entidad no residente se procura dentro del territorio el establecimiento permanente; *puede constituir sujeto pasivo* que integra el hecho imponible, mientras no agota el sujeto pasivo (la entidad no residente) en el cual se centren los efectos consecuentes a la responsabilidad⁵⁴ (resaltado nuestro).

Las anteriores disquisiciones de los autores nos muestran que no puede dudarse de la condición de sujeto pasivo tributario del EP, en tanto la Administración puede trabar una relación jurídico-tributaria con él. Y con ello, no se puede negar la existencia de una unidad económica que, para efectos tributarios, debe ser escindida de la sociedad no residente conforme a las reglas de atribución de beneficios consagradas habitualmente en el artículo 7.º de los convenios relativo a los beneficios empresariales.

Se puede evidenciar en la historia y a lo largo de la evolución del EP que siempre se ha buscado que este sea tratado en el lugar de constitución como un sujeto diferente de su matriz, y que en las operaciones que realice con ella se respete el principio de

los hechos o circunstancias que la misma señala, y en cuya virtud personas determinadas deben entregar al fisco y otros entes públicos designados en la Ley, sumas también determinadas en dinero, para la satisfacción de las necesidades públicas o colectivas”.

“Aunque la mayoría de las personas identifican la relación jurídica tributaria como aquella que deriva de la realización del hecho imponible y determina el pago de la deuda tributaria, lo cierto es que esa relación jurídica tributaria tiene un contenido mucho más complejo, que comprende también un conjunto de deberes y obligaciones formales que pueden o no estar ligados a una obligación tributaria sustancial. Como dice PÉREZ ROYO, la relación jurídica tributaria regula, “no sólo el deber de los contribuyentes de satisfacer su prestación, sino también otra serie de deberes de carácter formal, instrumentales respecto del primero: deber de presentar declaraciones, de dar informaciones, de soportar inspecciones, etc.”.

51. EDUARDO BARRACHINA JUAN, *Fiscalidad de la renta de entidades no residentes en el impuesto sobre las sociedades*, en Gaceta Fiscal n.º 160, diciembre de 1997, Madrid.

52. MONTAÑO GALARZA, “Manual...”, ob. cit., p. 297.

53. EMILIO ALBI IBÁÑEZ y JOSÉ LUIS GARCÍA ARIZNAVARETA, “Sistema Fiscal Español”, 11.ª ed., 1997, pp. 970 y 971.

54. TULLIO ROSEMBUIJ, “La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento Permanente”, cit. por BARRACHINA JUAN, ob. cit.

“arm’s length”, es decir, que se traten como empresas independientes; en consecuencia, no se podrán atribuir beneficios, costos y gastos no imputables a la actividad del EP. Es tal la independencia del EP frente a su matriz que, bajo el Modelo OCDE, pueden configurarse varios EP en un mismo Estado, sin que haya lugar a determinarlos como la misma empresa.

Debe concluirse de los anteriores argumentos que se debe diferenciar entre el concepto de EP y los elementos configurantes del mismo. Así, el EP es un sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria en el Estado de la fuente. Por su parte, los elementos configurantes del EP serán aquellas hipótesis que, fruto de un proceso legislativo o de negociación del CDI, operan como elementos de conexión objetivos o institución intermedia entre el Estado de la fuente y el de la residencia.

Ahora bien, se presenta un gran interrogante: ¿puede la ley tributaria hacer de un ente sin personería jurídica un sujeto pasivo de la relación tributaria?

Con independencia de que acojamos la teoría de la separación entre personalidad y capacidad Jurídica, la teoría de la autonomía del Derecho Fiscal (teoría normativista individualista)⁵⁵, lo cierto es que la ley tributaria, al ser una norma como cualquier otra, puede imponer obligaciones y deberes tributarios a entidades sin personería jurídica, razón por la cual la Administración Tributaria podrá aplicar las normas y decretar liquidaciones, sanciones y acciones de cobro; esto significa que se podrá trabar una relación jurídica con el ente sin personería, sin atención a

que exista o no una regulación por parte de otras ramas del Derecho y con el objeto de permitir una mayor eficiencia del sistema tributario y del recaudo efectivo. Contrario a nuestra posición se manifiesta PÉREZ DE AYALA⁵⁶, para quien la ley puede establecer como contribuyentes a organizaciones de bienes o de personas sin personería jurídica siempre y cuando exista una mínima regulación por parte de otras ramas del Derecho y de la misma se desprenda la existencia de órganos que determinen la voluntad, esto es, que tengan la posibilidad de realizar negocios jurídicos. A nuestro modo de ver no hay razón para exigirle al legislador tributario que exista un mínimo de regulación por parte de otras ramas del Derecho, pues es el mismo valor normativo de la ley tributaria el que lo fundamenta.

Ahora bien, no debemos olvidar que sustrato o fundamento del tributo es la capacidad contributiva del sujeto sobre el cual recae (arts. 13, 95-9, 338 y 363 C.N.). De no existir capacidad económica estaríamos en un caso de inconstitucionalidad de la norma. Entonces cabe preguntarse: cuando un EP se desarrolle en un lugar fijo de negocios que puede no pertenecerle, o cuando un agente dependiente lo configura, o en aquellos casos en que no existe un patrimonio o una actividad que demuestre capacidad económica, ¿en tales eventos puede hablarse de capacidad económica del EP?

Como vemos las cosas, la misma regulación del EP permite inferir que hay capacidad económica pues, como señala el Modelo OCDE, el EP “significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza

55. Cfr. INSIGNARES GOMEZ et al., ob. cit.

56. PÉREZ DE AYALA, ob. cit.

toda o parte de su actividad” (resaltado nuestro). Las palabras señaladas implican una actividad económica susceptible de ser gravada. La misma definición de empresa se refiere a cualquier explotación de un negocio según el Modelo OCDE. Por esta razón no se debe dudar que el EP puede ser sujeto de la obligación tributaria, pues, en sí mismo, tiene capacidad económica y, al aplicarse las normas de depuración de renta, tributará de conformidad con su capacidad contributiva.

3. Elementos que configura el EP⁵⁷

Cuando las legislaciones utilizan el EP como elemento de conexión objetivo determinan una serie de situaciones que, cumpliéndose, crean o configuran automáticamente el EP. En estos casos la ley debe ser el primer elemento a analizar, pero la misma de ninguna manera debe leerse sin el desarrollo jurisprudencial y los pronunciamientos de las autoridades tributarias, pues estos últimos son los que determinan con autoridad la interpretación que ha de darse a los elementos constitutivos del EP.

En los CDI los Estados parte negocian cada uno de los elementos, y de esa forma lo primero que ha de revisarse es el CDI con sus respectivos protocolos: adicionalmente es importante revisar los antecedentes de procedimientos amistosos sobre el tema, el “*soft law*” al respecto, en especial los comentarios de la OCDE y los pronuncia-

mientos de los tribunales de arbitramento si existen⁵⁸. De la misma manera, el papel de la jurisprudencia, en estos casos, es fundamental.

A pesar de que las legislaciones internas de los países acogen la figura del EP, no lo definen, dejando tal tarea a la doctrina y la jurisprudencia, lo que impide que exista una noción unánimemente aceptada. En ese mismo sentido GARCIA PRATS⁵⁹ afirma:

El concepto de establecimiento permanente, aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general, no responde a unos elementos fijos en invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídicos tributarios. En otras palabras, a pesar de la aceptación general de sus cláusulas, el propio concepto de establecimientos permanente se encuentra sujeto a una evolución constante por obra de la jurisprudencia, los desarrollos negociadores que desembocan en la firma de nuevos CDI, y el propio devenir de las estructuras empresariales internacionales”.

Y como añade MONTAÑO, también son aspectos que moldean la noción de EP “las nuevas prácticas negociales entre empresas a nivel internacional, las necesidades de los Estados y el adelanto tecnológico en la comunicaciones”⁶⁰.

Es importante recalcar que la definición de los elementos que configuran el EP son de suma trascendencia en la lucha entre Estados desarrollados y en desarrollo. Como

57. Para un desarrollo *in extenso* del tema cfr. JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO, ob. cit.

58. En materia de DTI, puede acudirse a tribunales de arbitramento, esencialmente en dos casos: 1. Cuando el CDI comprenda específicamente al tribunal de arbitramento como forma de resolución de conflictos tributarios, 2. Cuando exista alguna norma que permita acceder al tribunal de arbitramento, en calidad de arbitramento de inversión. Esto se da, generalmente, cuando se considera que una medida fiscal es expropiatoria.

59. GARCÍA PRATS, ob. cit.

hemos señalado con anterioridad, el EP es un concepto que se encuentra entre el criterio de imposición en la fuente y en la residencia, pero su papel principal en el ámbito internacional en “los CDI responde al deseo de limitar la jurisdicción fiscal del Estado de generación de los rendimientos empresariales, justificado por la conveniente expansión del comercio y las relaciones económicas y empresariales internacionales”⁶¹.

A manera de conclusión ha de decirse que los elementos que configuran el EP son variables en cada legislación y en cada tratado, por ello se debe afirmar que no existe una univocidad en estos elementos. Del mismo modo, hay que señalarse que el concepto es dinámico y su evolución está atada a los cambios económicos y sociales.

En el mundo la primer referencia que se toma a la hora de analizar el concepto de EP es el dado por la OCDE en el artículo 5 del MCDI y en los respectivos comentarios. Este artículo se caracteriza por presentar una concepción restringida del concepto, dando prevalencia al gravamen en el Estado de la residencia, y aunque podamos criticar su contenido, lo cierto es que el modelo de CDI de la OCDE es la primera referencia del tema a nivel mundial.

Los artículos que definen el EP en los diferentes convenios inspirados en el modelo de la OCDE y en el Modelo ONU mantienen una estructura similar que VOGEL⁶² explica claramente de la siguiente forma:

a. *“El primer párrafo contiene una definición general que indica: “la expresión*

‘establecimiento permanente’ significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

b. *El segundo párrafo ilustra el término un “lugar fijo de negocios” con ejemplos que con facilidad son considerados EP.*

c. *El tercer párrafo especifica el término establecimiento permanente en relación con las obras, proyectos de construcción o instalación. Estos últimos constituyen un EP solo si ellos permanecen fijos por un largo tiempo. El MCDI de la ONU extiende la regla a servicios de supervisión sobre estas obras o proyectos de construcción o instalación.*

d. *El cuarto párrafo excluye por medio de una lista de negativa o de excepciones algunos lugares fijos de negocios que no configuran un EP.*

e. *El quinto párrafo estipula que cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúa por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa.*

f. *El sexto párrafo señala que no se considera que una empresa tiene un EP en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*

g. *El séptimo párrafo contiene una regla sobre empresas vinculadas o asociadas,*

60. MONTAÑO GALARZA, ob. cit.

61. GARCÍA PRATS, ob. cit.

62. KLAUS VOGEL, *On Double Taxation*, 1999, Kluwer Law Internacional, 3.ª ed., traducción libre.

donde se indica que el mero hecho de que una compañía tenga control o sea controlada o realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra”.

VOGEL⁶³ señala adicionalmente que el examen y el orden de precedencia de los distintos numerales del artículo 5 debe hacerse de la siguiente forma: cuando se examina si existe o no un EP es conveniente comenzar por ver el caso, revisa la perspectiva de los primeros cuatro párrafos. Si hay un lugar fijo de negocios en el sentido de esas reglas no hay necesidad de revisar los párrafos 5 y 6. Si, por el otro lado, con la aplicación de los párrafos 3 y 4 se revela que no existe un establecimiento permanente, porque el tiempo de la obra o proyecto de construcción o montaje no estuvo el tiempo requerido, o porque se configuró una de las excepciones consideradas en el párrafo 4, o porque existe un agente dependiente relacionado en el sentido del párrafo 5, no puede derivarse la configuración de un EP. Esto es, cuando el primer y segundo párrafos revelan que no existe un EP a causa de la no existencia de un lugar fijo de negocios, es ahí que se revisa el caso bajo los supuestos de la agencia que se analizan de manera dividida en los párrafos 5 (agente dependiente) y 6 (agente independiente). Al resultado al que se llega es que en principio hay una prevalencia del elemento físico. Sin embargo, el hecho de que un agente se constituya como establecimiento permanente de manera ficticia no establece ninguna subordinación lógica con respecto a los primeros cuatro párrafos.

Este punto de la prevalencia del elemento físico y la constitución del EP de manera ficticia ha dado lugar a que se diferencie entre el EP material y el EP personal; en palabras de LOVISOLO:

... (e)l concepto de establecimiento permanente comprende bajo una única denominación dos fenómenos económicos cualitativamente distintos: a) El ejercicio de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico (establecimiento permanente “material”); b) La presencia en un mercado externo sin el ejercicio directo de una actividad, sino por medio de un representante y que se manifiesta a través de modalidades y figuras jurídicas diversas y por ende con un ligamen material menos intenso (establecimiento permanente “personal”).

De tal forma, la cláusula general del EP contenida en el primer numeral del artículo 5 solo sería aplicable al EP material y no al EP personal.

Para finalizar el análisis de la estructura de la norma resulta bien interesante lo señalado por el profesor EVANS⁶⁴ quien afirma:

... la estructura básica del concepto de establecimiento permanente se puede descomponer en tres grandes premisas para determinar su nacimiento: (i) la existencia de activos (*assets test*), (ii) la posible existencia de una relación de mandato (*agency/relationship test*) y (iii) la configuración de un conjunto de actividades que den origen al nacimiento de un establecimiento permanente (*activities test*). En efecto:

63. VOGEL, Ob cit.

- el test referido a cuáles activos califican, tales como una sucursal, una mina, un pozo de petróleo, etc., siendo éstos lugares fijos de negocios, habrán de ser considerados como establecimientos permanentes;
- el test del mandato, determina cuáles actos de un mandatario, socio o subsidiaria constituirán establecimiento permanente, aun cuando la empresa no tenga un lugar fijo de negocios en el país de la fuente;
- el test de actividades establece qué tipo de actividades, tales como la de almacenamiento, entrega o compra de bienes, o la recolección de información, aún cuando sea realizada a través de un lugar fijo de negocios, no deberá considerarse como un establecimiento permanente.

Esta serie de test juegan un papel fundamental en la planeación tributaria internacional, toda vez que se constituyen como una metodología útil para analizar los efectos tributarios de ciertas conductas o actuaciones empresariales.

4. El establecimiento permanente y el régimen de la sucursal de sociedad extranjera en Colombia

El Código de Comercio colombiano define a las sociedades extranjeras como aquellas constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio principal en el exterior.

Al efecto, la Decisión 291 de la CAN establece “unos porcentajes y condiciones de la inversión procedente de países distintos

de los que integran el Pacto Andino en el capital de las sociedades constituidas en el respectivo país receptor, para determinar si la sociedad ha de reputarse como nacional, extranjera o mixta únicamente para efectos de aplicarle las disposiciones sobre inversiones extranjeras y nada más”⁶⁵. Es por ello que una sociedad que se constituya bajo la ley colombiana y tenga su domicilio en Colombia puede, si reúne las condiciones de la decisión, ser tratado como si fuera un capital extranjero, sin perder la calidad de sociedad colombiana.

Las sociedades extranjeras pueden realizar operaciones de diversas formas en Colombia:

- Una primera forma para operar en Colombia es a través de la creación de una persona jurídica distinta en nuestro país, a manera de subordinada o filial. En este caso nos encontramos ante el nacimiento de una persona jurídica distinta de los socios.

Las empresas unipersonales fueron creadas por la Ley 222 de 1995 y se constituyen en una atractiva forma de operación de las sociedades extranjeras en Colombia, pues según la doctrina de la Superintendencia de Sociedades en opinión que data de noviembre de 1996, puede una sociedad extranjera constituir empresas unipersonales, que en principio no catalogan como actividades permanentes.

- Una segunda forma de operar en Colombia puede darse a través de inversión extranjera en una sociedad colombiana.

64. RONALD EVANS, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, McGraw Hill Latinoamericana, Caracas, 1999, quien cita a DAVID DAVIES, *Principles of International Double Taxation Relief*, Sweet & Maxwell, London, 1985, p. 115.

65. *Régimen Legal de las Sociedades*, Legis, Colombia 2007.

– La tercera forma es a través de un fondo de inversión de capital extranjero.

– La cuarta forma es cuando la empresa presta servicios.

– La quinta forma es a través del establecimiento de una sucursal de sociedad extranjera.

Cada una de las anteriores modalidades de operación requiere del cumplimiento de algunas obligaciones y procedimientos comerciales, tributarios y cambiarios, que deben ser analizados a fondo en la actividad que proyecte desarrollar cada sociedad.

El Estatuto Tributario, por su parte, señala en los artículos 12 y 20 que las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios únicamente en relación con su renta y ganancia ocasional de fuente nacional⁶⁶, aplicándoseles el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.

Sin embargo, la DIAN en concepto 85384 del 18 de noviembre de 2005 señaló que las sociedades extranjeras con activos ubicados en el país y “sobre el cual no perciba rentas durante un periodo gravable, deberá determinar la renta líquida gravable por el sistema presuntivo y pagar consecuentemen-

te el impuesto que resulte; en este evento reitera que los contribuyentes extranjeros sin residencia o con domicilio en el país que posean activos en Colombia, están obligados a declarar”⁶⁷.

El problema que se plantea en estos casos es la forma cómo se fiscaliza a estas entidades y como se les notifica de los actos administrativos, que en tales actuaciones se profieran.

Estas sociedades extranjeras pueden operar en Colombia a través de actividades que pueden catalogarse como *temporales* o *permanentes*. En este último caso las normas comerciales imponen dos cosas: 1. Someterse a la vigilancia del Estado, por medio de la Superintendencia Financiera o de Sociedades, según su objeto social; 2. Constituir una sucursal con domicilio en el territorio nacional.

La distinción entre actividades temporales o permanentes se encuentra medianamente clara en la legislación y doctrina colombianas: a ese efecto vale la pena traer a colación el resumen que hace PARRA ESCOBAR⁶⁸, siguiendo el artículo 474 del Código de Comercio señala: “(s)e consideran actividades permanentes para efectos de la obligación de crear una sucursal las siguientes: abrir establecimientos mercantiles u

66. Las rentas de fuente nacional en Colombia son las establecidas en el artículo 24 del Estatuto Tributario, excluyéndose las consagradas en el artículo 25. El artículo 24, modificado por la Ley 223 de 1995 en el artículo 66, señala “Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes...”. La modificación de la Ley 223 se justifica en la exposición de motivos de este modo “se incluye una definición general del concepto (ingresos de fuente nacional) para llenar un vacío que genera gran elusión y evasión de impuestos de utilidades de fuente nacional”.

67. *Régimen explicado de renta*, Legis, 2007.

68. ARMANDO PARRA ESCOBAR, *Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos*, 4.ª ed., Bogotá, Legis, 2005.

oficinas de negocios en el país; intervenir como contratista en obras o en prestación de servicios; participar en actividades de manejo, aprovechamiento o inversión del ahorro privado; dedicarse a la industria extractiva; obtener una concesión o explotarla; el funcionamiento de sus asambleas de asociados, juntas directivas, gerencia o administración en el territorio nacional. La simple inversión en cuotas o acciones de una sociedad colombiana, no se considera actividad permanente. La ejecución de contratos llave en mano se considera actividad permanente”.

Como ya hemos señalado, el instrumento de inversión u operación de una sociedad extranjera en Colombia va a depender del carácter temporal o transitorio que tenga o vaya a tener la actividad. Con eso todas las actividades permanentes en Colombia habrán de hacerse por medio de una sucursal, deberán nombrar un apoderado y someterse a la vigilancia del Estado.

La sucursal de sociedad extranjera está sometida al siguiente régimen:

- El capital destinado por la sociedad a sus negocios en el país podrá aumentarse o reponerse libremente, pero no podrá reducirse sino con sujeción a lo prescrito en este Código, interpretado en consideración a los acreedores establecidos en el territorio nacional. Esta norma pretende proteger a los acreedores y consumidores de las sociedades extranjeras.

- Estas sociedades llevarán, en libros registrados en la misma cámara de comercio de su domicilio y en idioma español, la contabilidad de los negocios que celebren en

el país, con sujeción a las leyes nacionales. Asimismo enviarán a la correspondiente Superintendencia y a la misma cámara de comercio copia de un balance general, por lo menos al final de cada año.

- Los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el exterior se sujetarán, en lo pertinente, a las disposiciones del Código de Comercio sobre los revisores fiscales de las sociedades domiciliadas en el país.

- Estos revisores deberán, además, informar a la correspondiente Superintendencia cualquier irregularidad de las que puedan ser causales.

Por el contrario, como sostiene el Consejo de Estado, “(l)as sociedades extranjeras que no ejerzan negocios permanentes en Colombia, deben constituir apoderado judicial para que las represente en los juicios que adelanten en el país, de acuerdo con el artículo 65 del Código de Procedimiento Civil y el cónsul ante quien se otorga el poder debe hacer constar que tuvo a la vista las pruebas de la existencia y representación de la respectiva sociedad, esto es, se debe demostrar la existencia de la sociedad y la representación de la misma ante quien se constituye el poder para actuar”⁶⁹.

Se desprende de lo anterior que no obstante que las actividades sean temporales, la regulación procedimental civil impone el deber de constituir un apoderado para efectos de su representación en Colombia.

El carácter de permanente como hipótesis en la cual se debe constituir una sucursal se asemeja a la fijeza como elemento de la cláusula general configurante del EP. A pesar de la coincidencia, el EP requiere de algunas

69. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 5 de junio de 2003, C. P.: RICARDO HOYOS DUQUE, exp. 22114.

condiciones más para su configuración, como el lugar fijo de negocios y que en la sucursal puede no ser necesario.

De manera similar, el régimen de la sucursal de sociedad de sociedad extranjera no cobija todos los supuestos del EP personal, por lo cual puede decirse que las regulaciones del EP y de la sucursal no son idénticas. Más aún si recordamos que la primera es un figura jurídico-tributaria y la segunda pertenece al ámbito jurídico-comercial. A manera de ejemplo un agente dependiente en muchos casos podrá no ser considerado sucursal, pero sí EP. También puede darse el caso de una aseguradora que asegure riesgos o recaude primas en Colombia y que a la luz

de modelo de CDI de la ONU se considere un EP, pero a la que a la luz de la legislación colombiana no se le imponga el deber de constituir una sucursal.

Al efecto vale la pena traer la siguiente cita de RIVEIRO⁷⁰: “como modelo clásico de EP mencionamos generalmente las sucursales (de una casa matriz del exterior), pero aunque toda sucursal es un EP, un EP comprende mucho más que únicamente una sucursal”.

Se puede ver la similitud existente entre algunos elementos configurantes del EP y las hipótesis en las cuales debe constituirse una sucursal:

Convenios de doble imposición: hipótesis de EP	Normas comerciales en Colombia: casos en que se debe constituir sucursal
Sedes de dirección	El funcionamiento de sus asambleas de asociados, juntas directivas, gerencia o administración en el territorio nacional
Oficinas, talleres, fábricas	Abrir establecimientos mercantiles u oficinas de negocios en el país
Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales	Dedicarse a la industria extractiva
Podría cobijarse la hipótesis del Código de Comercio dentro de la cláusula general del EP.	Participar en actividades de manejo, aprovechamiento o inversión del ahorro privado
El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.	La simple inversión en cuotas o acciones de una sociedad colombiana no se considera actividad permanente

70. RICARDO ENRIQUE RIVEIRO, *Paraísos Fiscales. Aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Íntegra Internacional, 2001, p. 50, cit. por MONTAÑO GALARZA, “*Derecho Fiscal Internacional: el establecimiento Permanente*”, Bogotá, Temis, 2004, p. 20.

Por lo antedicho hemos de señalar que se hace necesaria una revisión detallada del tema, pues el EP se perfilará, con la entrada en vigencia de los CDI celebrados recientemente, como una nueva forma de operación de las empresas en Colombia, en la cual, en algunos casos, no existirá una legislación comercial aplicable y varios bienes jurídicos quedarán desprovistos de protección. A manera de ejemplo, será difícil establecer si una determinada empresa tiene o no un EP en Colombia, no sabremos a ciencia cierta qué capital puede tener asignado, cual es su domicilio; entre otras problemáticas desfavorables para el comercio.

5. La problemática de la ausencia de normas sobre el EP en Colombia

En Colombia no existe una legislación apropiada para el tratamiento del EP, lo cual resulta preocupante puesto que cada vez más nos sumergimos en un proceso de celebración de CDI. A nuestro modo de ver resulta necesario incluir en la normativa interna, reglas apropiadas para la determinación de los deberes y obligaciones tributarias que les corresponda en desarrollo del tratado. Pero adicionalmente, se nos presenta la siguiente pregunta: ¿si el EP es un sujeto pasivo no debe estar regulado en la Ley para cumplir con el principio de legalidad?

Debemos aclarar que esta ha sido la posición de algunas personas en Colombia; incluso, en el proyecto de “*reforma estructural*”⁷¹ en el año 2005 se creaba el EP en el artículo 48 en el régimen de impuesto a renta para extranjeros, en donde se indicaba:

... (p)ara efectos de la aplicación de tratados de doble tributación celebrados por Colombia con terceros países, se entiende como establecimiento permanente el lugar donde se desarrolla la actividad económica y comprende entre otros: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, obras o proyectos de construcción o instalación”.

Este proyecto señalaba que el EP se incluiría en nuestra legislación con el único motivo de crear un nuevo sujeto pasivo de impuesto a la renta para efectos de aplicar los tratados. Cuando no exista un tratado no podrá hablarse de EP, sino que se regirá por la regla general de la territorialidad. El motivo por el cual se incluye esta norma dentro del proyecto es evitar estos posibles problemas de violación del principio de legalidad. Como vemos las cosas, esta norma pretendía, únicamente, evitar problemas de ausencia de sujeto pasivo de impuesto a la renta en aplicación de los CDI.

Con todo, no estamos de acuerdo con esta posición en la medida en que los CDI hacen parte de los tratados internacionales, que bajo nuestra Constitución son aprobados mediante ley de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 150 numeral 16. De esa forma, el tratado es una ley en sentido formal y material, lo que nos lleva a concluir que un CDI puede crear sujetos pasivos.

Si nos aferráramos a la tesis que hemos cuestionado, tendríamos que decir que no es posible que un tratado decrete beneficios fiscales (exenciones, exclusiones, etc.), pues

71. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, Proyecto de Ley 039 de 2006 presentado por el Gobierno del Presidente ÁLVARO URIBE VÉLEZ.

hace parte de la reserva de ley y de la autoimposición. Esto llevaría a que la mayoría de los artículos de un CDI fueran inconstitucionales en la medida en que unos generan una exención en el Estado de la fuente, otros en el Estado de la residencia, otros permiten el crédito fiscal, y así como éstos existen varios casos que podrían considerarse, bajo esa tesis, como violatorios de la reserva de ley y autoimposición.

Ahora bien, en cuanto a los efectos del EP el artículo 46 del proyecto indicaba:

... (1) la renta de fuente nacional de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Colombia, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos por su gestión en el país. Cuando los soportes contables de estas empresas no permitan establecer tales resultados, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá determinar la renta de dicha gestión, utilizando las facultades de fiscalización contenidas en este Estatuto.”

Este artículo incluye el principio de no atracción que, implica que solo son gravables en el Estado de constitución del EP las rentas obtenidas en ese territorio.

Sin embargo es triste leer este artículo en la medida en que señala que: “la renta de fuente nacional” de los EP será gravable. Como hemos visto, el EP es una institución intermedia entre la fuente y la residencia, y no grava todas las rentas generadas en el lugar de constitución del EP, solo las que sean imputables al EP conforme al principio de no atracción, y este funesto artículo imputa al EP todas las rentas de fuente nacional (desconoce el sentido del EP), y por si fuera poco, no discrimina entre las rentas

específicamente exceptuadas por el CDI, como las ganancias de capital. Por último, no entendemos a qué se refiere la frase “se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos por su gestión en el país”. No se acude a los principios de empresa independiente, solo se dice que se gravarán los “resultados reales”, lo cual no tiene ningún sentido si lo que se pretende es evitar la manipulación de bases gravables del EP.

De lo anterior puede deducirse que el artículo 48 del proyecto de reforma tributaria estructural es una norma ambigua y sin ninguna razón de ser, puesto que no explica los deberes tributarios de los EP, la aplicación de las normas de depuración de renta, no atiende al principio de *arm's length*, ni determina la forma como se les aplicaría el procedimiento tributario.

El EP, a nuestro entender, debe ser regulado de manera general por nuestra ley para efectos de la aplicación de tratados internacionales y como criterio de vinculación objetivo. De ahí que lo prudente sería incluirlo como un sujeto pasivo del impuesto de renta, determinarle la atribución de beneficios, costos y gastos, deberes tributarios y la forma de aplicación del procedimiento tributario. Considerarlo como un criterio de conexión objetivo permitirá gravar situaciones diferentes a la sucursal de sociedad extranjera, y en muchos casos solucionará problemas de eficiencia en el recaudo. Por ejemplo, hay casos, como las actividades temporales, en los cuales un no residente establece un lugar de negocios, sin que deba cumplir los requisitos para ser sujeto de obligaciones formales, y vende productos a no declarantes, y aunque por ser pagos a no residentes debe retenerse, en la práctica ello se hace imposible. Este caso es un ejemplo en donde la legislación vigente se queda

corta en cuanto a criterios de eficiencia en el diseño normativo.

Por ello, a nuestro entender, Colombia debe analizar la viabilidad de establecer al EP como un elemento de conexión más amplio que cubija a todas las actividades no cubiertas por nuestra “sucursal de sociedad extranjera”, y que permita un eficiente recaudo de rentas producidas en la fuente.

Bibliografía

Libros y artículos

- AGUIRREBENGOA, LUCIANA, “*Un nuevo enfoque sobre precios de Transferencia*” Errepar, Buenos Aires, 2002.
- ALBI IBÁÑEZ, EMILIO y JOSÉ LUIS GARCÍA ARIZANAVARETA, “*Sistema Fiscal Español*”, 11.ª ed. Barcelona, Ariel, 1997.
- BARRACHINA JUAN, EDUARDO, “*Fiscalidad de la Renta de Entidades no Residentes en el Impuesto Sobre las Sociedades*”, En: Gaceta Fiscal N.º 160, Diciembre de 1997, Madrid.
- BECK, ULRICH, “*¿Qué es la Globalización?*”, Madrid, Paidós, 2001.
- BETTINGER BARRIOS, HERBERT, “*Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*”, ISEF, México, 1998.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. y J.M. CALDERÓN CARRERO, “*Globalización Económica y Poder Tributario ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?*” En: Revista de Derecho Tributario N.º 100 Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- CADENA AFANADOR, WALTER RENÉ, “*La Nueva Lex Mercatoria: La Transnacionalización del Derecho*”, Universidad Libre, 2004.
- CANDAL IGLESIAS, MANUEL, “*Aspectos Fundamentales de la Imposición a la Renta de Sociedades en Venezuela*”, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello y Pricewaterhousecoopers, Caracas 2005.
- CASTRO ARANGO, JOSÉ MANUEL, “*Reseña al libro intitulado: “Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición.”*” Revista de Derecho Fiscal n.º 4, Universidad Externado, 2007.
- CARMORA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, “*Fiscalidad del Establecimiento Permanente*”, en MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA, “*Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*”, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla, La Mancha y Colex.
- CORDÓN ESQUERRO, TEODORO, “*La tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente*”, en: SERRANO ANTON, FERNANDO, *Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed., Ediciones CEF.
- DAVIES, DAVID, “*Principles of International Double Taxation Relief*”, Sweet & Maxwell”, London, 1985. Documentación de la Maestría IEF-AEAT-UNED-CEDEET-CIAT.
- EVANS MÁRQUEZ, RONALD, “*Régimen Jurídico De La Doble Tributación Internacional*”, McGraw Hill Latinoamericana, Caracas, 1999.
- FAZIO VENGOA, HUGO, “*La Globalización en su Historia*” Universidad Nacional de Colombia. Sede Bogotá.
- FERNÁNDEZ SMITH, CARLOS y LEOPOLDO ESCOBAR, “*La Atribución de Beneficios a Establecimientos Permanentes y Bases Fijas*”, en: Revista de Derecho Financiero n.º 2 abril-junio de 2004 tributación internacional, primera entrega, Asociación Venezolana de Derecho Financiero y TAMHER.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR, “*El IVA y el Comercio Internacional. Especial Referencia a la Problemática de la Unión Europea*”, en HELENO TAVEIRA TÓRRES (coord), “*Comércio Internacional e Tributação*” Quartier Latin, São Paulo, 2005.
- GIDENNS, ANTHONY, “*Les consequences de la modernité*”, PARÍS, 1994.
- GIULIANI FONROUGE, CARLOS María, “*Derecho Financiero*”. vo. I, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1962.
- GÓMEZ, IGNACIO ALHIPPIO, “*Manual de Civil, Bienes y Derechos Reales*”, 3.ª ed., Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, 1999.
- GOTLIB, GABRIEL y FERNANDO M. VAQUERO, “*Aspectos Internacionales de la Tributación en Argentina*”. Teoría y Práctica. La Ley, Buenos Aires, 2005.

HERDEGER, MATIAS, “*Derecho Internacional Público*”, Konrad Adenauer Stiftung, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.

HOYOS JIMÉNEZ, CATALINA, “*Los Cánones o Regalías en los Convenios de Doble Imposición*”, en JUAN PABLO GODOY F., “*Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición*”, ICDT y Legis, Bogotá, 2006.

IDROVO CUBIDES, JUAN MANUEL, “*Principios Básicos de las Inversiones. Seis países de América Latina*”, Legis, 2005.

INSIGNARES GOMEZ, ROBERTO, et al., “*Curso De Derecho Fiscal*”, t. I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.

INSIGNARES GOMEZ, ROBERTO, “*La Reserva de Ley Tributaria Vista desde la Óptica del Tribunal Constitucional Español*”, Universidad Externado de Colombia, 2006.

Legis. “*Régimen Legal de las Sociedades*”, Bogotá, 2007.

Legis. “*Régimen Explicado de Renta*”, Bogotá, 2007.

LOVISOLO, ANTONIO, “*El Establecimiento Permanente*”, en VÍCTOR UCKMAR, (coord.), “*Curso de Derecho Tributario Internacional*”, Bogotá, Temis, 2003.

MARINO, GIUSEPPE, “*La Noción de Establecimiento Permanente en las Convenciones Concluidas por Italia con Argentina y Brazil.*”

MCLURE, CHARLES E. y WALTER HELLERSTEIN, “*Does sales-only apportionment of Corporate Income violate International Trade Rules?*”, en *Tax Notes International*, vol. 27, n.º 11. 2002.

MONTAÑO GALARZA, CÉSAR. “*Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*”, Bogotá, Temis, 2004.

MONTAÑO GALARZA, “*Manual de Derecho Tributario Internacional*”, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, Quito, 2006.

OCDE, “*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada*”, julio de 2005. Edición española realizada por el Instituto de Estudios Fiscales, Instituto de Estudios Fiscales y

OCDE, “*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada, julio de 2005*”, Madrid, 2006.

ONU, “*Convenciones fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*”, Lisboa, 1971.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS, “*la Subjetividad Tributaria*”, en AMATUCCI, ANDREA (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, t. II, Temis, Bogotá, 2001.

PARRA ESCOBAR, ARMANDO, *Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Estrategias y Objetivos*, 4.ª ed., Legis, 2005.

GARCÍA PRATS, ALFREDO, “*El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*”, Madrid, Tecnos, 1996.

PLAZAS VEGA, MAURICIO, “*Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*”, Bogotá, Legis, 2001.

QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELLO et al., “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Sexta edición, Madrid, Tecnos, 1995.

RAMÍREZ CLEVES, GONZALO, “*Transformaciones del constitucionalismo en el contexto de la globalización*”, documento borrador próximo a ser incluido en una publicación de la Universidad Externado de Colombia sobre globalización y Derecho.

RENGIFO, ANDRÉS MAURICIO, “*El Establecimiento Permanente en un Contexto Virtual*”, en Universidad Externado de Colombia Revista E-mercatoria, vol. 1, n.º 1, 2002.

RIVEIRO, RICARDO ENRIQUE, “*Paraísos Fiscales. Aspectos tributarios y societarios*”, Buenos Aires, Integra Internacional, 2001.

RODRÍGUEZ PIEDRAHÍTA, ADRIÁN F., “*Régimen Andino para Evitar la Doble Tributación: una aproximación a la Decisión 578*”, en JUAN PABLO GODOY F., “*Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición*”, ICDT y Legis, Bogotá, 2006.

ROJAS GÓMEZ, MIGUEL ENRIQUE, “*La Teoría del Proceso*” Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2002.

RUSSO, RAFFAELE, “*Report on the historical development of article 7 of the OECD model*”, IFA 2006.

SERRANO ANTÓN, FERNANDO, "*Fiscalidad Internacional*", 2.ª ed., Centro de Estudios Financieros, 2005.

SKAAR, ARVID, "*Permanent Establishment. Erosion of Tax Treaty Principle*"; 1.ª ed., 1991, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, Holanda.

SOLER ROCH, MARIA TERESA y NÚÑEZ GRANÓN, MERCEDES, "*El impuesto sobre la renta de no residentes: hecho imponible y criterios de sujeción*", en SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed, Ediciones CEF.

UCKMAR, VÍCTOR, "*Curso de Derecho Tributario Internacional*", t. I, Bogotá, Temis, 2003.

VOGEL, KLAUS, "*On Double Taxations Conventions*", Third edition, Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, ALBERTO, "*Derecho Tributario Internacional. Conceptos Fundamentales*", Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005.

ZORNOZA PÉREZ, JUAN, "*La prueba en el Derecho Tributario*," En: Memorias de las XXX Jornadas, ICDT, Cartagena, 2006.

Normas

Comunidad Andina de Naciones, Decisiones 40, 291, 578 y 640.

Congreso de la Republica de Colombia, Proyecto de Ley 039 de 2006 presentado por el Gobierno del Presidente ÁLVARO URIBE VÉLEZ.

Decreto extraordinario 2150 de 1995.

Ley 232 de 1995.

Estatuto Tributario de Colombia, adoptado por el Decreto 624 del 30 de marzo de 1989.

Código de Procedimiento Civil.

Páginas web

Comunidad Andina de Naciones: www.comunidadandina.org.co

Diccionario de Términos de Comercio, Sistema de Información de Comercio Exterior (SICE), http://www.sice.oas.org/dictionary/SV_s.asp consultada el 9 de octubre de 2006.

MATTOS E. SILVA, BRUNO, "Disertación de maestría", Universidad Católica de Brasilia, en www.brunosilva.adv.br/dir-int-esp.htm consultada el 20 octubre de 2006.

Organisation for Economic Co-Operation and Development: <http://www.oecd.org/home/>

Tax and Accounting Sites Directory: <http://www.taxsites.com>

Tax Analysts: <http://www.taxanalysts.com/>

International Fiscal Association: <http://www.ifa.nl>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: <http://www.ciat.org/>

International Bureau of Fiscal Documentation: <http://www.ibfd.nl/>

Jurisprudencia

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 5 de junio de 2003, C. P.: RICARDO HOYOS DUQUE, exp. 22114.

Conceptos

DIAN, Concepto 85384 del 18 de noviembre de 2005.

Superintendencia de Industria y Comercio, Concepto n.º 06036185 del 31 de mayo de 2006.