

Aspectos a considerar en el análisis de constitucionalidad de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio

MAURICIO MARÍN ELIZALDE*
 JOSÉ MANUEL CASTRO A.*

En vigencia del convenio para evitar la doble imposición internacional entre Colombia y España, -el primero caracterizado como omnicompresivo en la historia de Colombia- y ante la suscripción de otros con Chile, Suiza, México y Canadá, sin contar con otros tantos que se están negociando, hemos considerado importante hacer una referencia a algunos puntos que podrían ser evaluados en un control de constitucionalidad y, que de hecho fueron puestos a consideración por el Centro de Estudios Fiscales ante la Corte Constitucional al analizar la constitucionalidad de la Ley aprobatoria y el Tratado Internacional contentivo del Convenio Colombia Chile.

Correlativamente, el objeto de este escrito es, principalmente, anticipar algunas dudas y problemas, a los que nos enfrentaremos todos los operadores jurídicos de la fiscalidad internacional, en aplicación de

los Convenios Tributarios; todo ello con la finalidad ulterior de promover desde ya cambios normativos necesarios para zanjar problemas ya identificados; al igual que aprovechar el control constitucional para dar algunas luces a la interpretación y; tal vez un exhorto al Ejecutivo y Legislativo, para hacer una reforma tributaria que brinde seguridad jurídica, prevenga la evasión fiscal internacional (especialmente la derivada del abuso de los Convenios) y; que permita la aplicación de los convenios en circunstancias de reciprocidad.

I. Aspectos formales

Como primera medida hay que establecer si los Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal cumplen con los requisitos establecidos por el Artículo 241 Numeral 10 de la Constitución Nacional.

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia, Especialista en Derecho Administrativo y en Gestión de Entidades Territoriales de la misma Universidad. D.E.A. en Derecho Financiero y Tributario (Universidad Pontificia Comillas de Madrid). Máster en Administración Tributaria y Hacienda Pública (Instituto de Estudios Fiscales en España - UNED). Doctor en Derecho Financiero y Tributario (Universidad Pontificia Comillas de Madrid. 'En realización de tesis doctoral'). Actualmente es Coordinador Académico del Departamento de Derecho Fiscal. Universidad Externado de Colombia, y profesor en temas de Derecho Fiscal en Pregrado de la Facultad de Derecho, Especializaciones y Maestría de la Universidad Externado de Colombia.

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia, Especialista en Derecho Comercial, Diplomado en Fiscalidad Internacional, investigador y Docente de pregrado y posgrado de la misma Universidad.

Al respecto la Corte Constitucional se ha pronunciado de la siguiente manera en reiteradas ocasiones¹:

“Según lo previsto en el artículo 241 numeral 10 de la Constitución corresponde a la Corte realizar el control automático de constitucionalidad de los tratados internacionales y las leyes que los aprueban. Sobre el particular cabe resaltar que el control confiado a esta Corporación en estos casos es integral, automático y versa tanto sobre el contenido material del Tratado y de su ley aprobatoria, como sobre la concordancia entre su trámite legislativo y las normas constitucionales aplicables.

En relación con el aspecto formal la Corte se encuentra llamada a examinar la validez de la representación del Estado colombiano durante el proceso de negociación, celebración y suscripción del tratado, al igual que la observancia de las reglas del trámite legislativo que precedieron la aprobación de la ley sujeta a análisis. Sobre el particular, es preciso advertir que el texto constitucional no dispone de un procedimiento legislativo especial para la expedición de una ley aprobatoria de un tratado internacional, razón por la cual debe seguir, en términos generales, el mismo trámite de una ley ordinaria. Empero, esta previsión opera salvo las obligaciones de (i) iniciación del debate en el Senado de la República, por tratarse de asuntos relativos a relaciones internacionales (art. 154 C.N.); y (ii) remisión de la ley aprobada a la Corte Constitucional, por parte del Gobierno, para efectos de su revisión definitiva (art. 241-10 C.N.).

En tal sentido, en razón del trámite ordinario de la ley, se requiere: (i) la publicación oficial del proyecto de ley; (ii) el inicio del procedimiento legislativo en la comisión constitucional correspondiente del Senado de la República; (iii) la aprobación reglamentaria en los debates de las comisiones y plenarias de cada una de las Cámaras (art. 157 C.N.); (iv) que entre el primer y segundo debate medie un lapso no inferior a ocho días y que entre la aprobación del proyecto en una de las Cámaras y la iniciación del debate en la otra, transcurran por lo menos quince días (art. 160 C.P.); (v) la comprobación del anuncio previo a la votación en cada uno de los debates; y (vi) la sanción presidencial y la remisión del texto a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes (art. 241-10 C.P.).

Ahora bien, en cuanto al elemento material del control de constitucionalidad, la labor de la Corte consiste en confrontar las disposiciones del instrumento internacional y, a su vez, las de la ley aprobatoria con la totalidad de los preceptos constitucionales, a fin de determinar si se ajustan o no al texto constitucional, mediante un control abstracto previo en donde se resuelven las posibles o probables inconstitucionalidades que surjan de las intervenciones ciudadanas, del concepto de Procurador General de la Nación y del estudio detallado de los preceptos y normas jurídicas realizados por la Corte Constitucional, todo con el propósito de determinar si se ajustan o no al texto constitucional.

Para el logro de estos cometidos, la Corte i) realizará un examen sobre el trámite de

¹ Sentencia C-943/08; Sentencia C-927/07.

aprobación del proyecto de ley por parte del Congreso de la República y, adicionalmente, ii) analizará la constitucionalidad del mencionado tratado internacional y su ley aprobatoria en su aspecto material.

En cuanto a Convenios para evitar la Doble Imposición, la Corte ya ha tenido la oportunidad de revisar la constitucionalidad de uno de éstos, en la sentencia C-383/2008 se pronunció sobre la constitucionalidad de Ley 1082 de julio 31 de 2006, “Por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio’ y su ‘Protocolo’, firmados en Bogotá D.C. el 31 de marzo de 2005; *en dicha ocasión respecto de su competencia en materia de tratados y de leyes aprobatorias de tratados manifestó lo siguiente:*

“De conformidad con lo establecido en el artículo 241 numeral 10 de la Constitución Política, corresponde a la Corte el examen de constitucionalidad de los tratados internacionales y de las leyes aprobatorias de los mismos.

Según la doctrina pacíficamente sostenida por esta Corte², dicho control se caracteriza por ser (i) previo al perfeccionamiento del tratado, pero posterior a la aprobación del Congreso y a la sanción gubernamental; (ii) automático, pues la ley aprobatoria debe ser

enviada directamente por el Presidente de la República a la Corte Constitucional dentro de los seis (6) días siguientes a la sanción gubernamental; (iii) integral, en la medida en que la Corte debe analizar tanto los aspectos formales como los materiales de la ley y del tratado, confrontándolos con todo el texto constitucional; (iv) tiene fuerza de cosa juzgada; (v) es una condición *sine qua non* para la ratificación del correspondiente acuerdo; y (vi) cumple una función preventiva, pues su finalidad es garantizar tanto la supremacía de la Constitución, como el cumplimiento de los compromisos internacionales del Estado colombiano.

En cuanto al control por eventuales vicios de procedimiento que la Corte ejerce sobre los tratados internacionales y las leyes que los aprueban, según lo prescrito en el artículo 241 numeral 10 superior, éste se dirige a examinar la validez de la representación del Estado colombiano en los procesos de negociación y celebración del instrumento y la competencia de los funcionarios en la negociación y firma del tratado, así como el cumplimiento de las reglas relativas al trámite legislativo durante el estudio y aprobación del correspondiente proyecto de ley en el Congreso de la República.

Dada la naturaleza especial de las leyes aprobatorias de tratados públicos, el legislador no puede alterar el contenido de éstos introduciendo nuevas cláusulas, ya que su función consiste en aprobar o improbar la totalidad del tratado³. Si éste es multilateral,

2 Ver sentencia C-468 de 1997 (M. P.: Alejandro Martínez Caballero). Esta doctrina ha sido ampliamente reiterada por esta corporación, ver entre otras las sentencias C-682 de 1996 (M. P. Fabio Morón Díaz), C-924 de 2000 (M. P.: Carlos Gaviria Díaz) y más recientemente C-718 de 2007 (M. P.: Nilson Pinilla Pinilla).

3 Según lo dispuesto en el artículo 204 del Reglamento del Congreso, los proyectos de ley aprobatorios de tratados internacionales se tramitan por el procedimiento legislativo ordinario o común,

es posible hacer declaraciones interpretativas, y, a menos que estén expresamente prohibidas, también se pueden introducir reservas que no afecten el objeto y fin del tratado⁴.

En cuanto al examen de fondo, éste consiste en juzgar las disposiciones del texto del tratado internacional que se revisa y el de su ley aprobatoria, respecto de la totalidad de las disposiciones del ordenamiento superior, para determinar si se ajustan o no a la Constitución Política”.

Cabría agregar que se ha discutido a nivel doctrinal si atendiendo al artículo 5 de la Decisión 40 de la CAN “(...) *los convenios para evitar la doble tributación que suscriban los Países Miembros con otros Estados ajenos a la Subregión, se guiarán por el Convenio Tipo a que se refiere el artículo 2 de la presente Decisión*”. Además si, “*Cada País Miembro celebrará consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios*”. (Subrayado es nuestro).

Recuérdese, para efectos de este planteamiento, que 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. Sin embargo, habría que definir qué implicaciones jurídicas tiene la frase resaltada

“*se guiarán*”, en tanto que a la fecha el único país que atendió lo establecido en el anexo II, mientras fue miembro de dicha Comunidad, fue Chile al negociar y suscribir con Argentina el Convenio existente entre ellos.

Sobre este particular lo que se plantea en primera instancia es la derogación tácita de la Decisión 40 por parte de la Decisión 578 de la CAN; pero al revisar tal conclusión, se encuentra que la misma no se ajusta a una interpretación jurídica consistente por las siguientes razones: 1. En el derecho comunitario no opera con claridad la derogación tácita. 2. La naturaleza de la Decisión 40 es la de un tratado internacional por el proceso que tuvo, ya que operó ratificación, lo cual no es aplicable en el caso del derecho comunitario derivado, es así como resulta contrario al sentido jurídico que una Decisión que es derecho comunitario derivado, como lo es la 578, derogue de plano un tratado internacional, como lo es la Decisión 40. 3. En todo caso, si operara la derogatoria, la misma sólo aplicaría frente al anexo I relativo al Régimen para Evitar la Doble Imposición entre los Países Miembros, dejando vigentes el anexo II y los artículos 2, 5 y 6 de la misma Decisión.

De otro lado, se argumenta que la Decisión 40 no es aplicable por no existir ya el Consejo de Política Fiscal en el seno de la Comunidad y, por tanto, no se puede realizar la consulta previa ordenada a esta instancia ordenada en la Decisión 40. A nuestro modo de ver, esta consulta, según lo señalado en párrafo anterior, es obligatoria y, debe re-

con las especificidades establecidas en la Carta (sobre la iniciación del trámite de la ley en el Senado de la República, artículo 154, Const.) y en el reglamento sobre la posibilidad del presentar propuestas de no aprobación, de aplazamiento o de reserva respecto de Tratados y Convenios Internacionales (art. 217 de la Ley 5ª de 1992).

4 Ver artículo 19 de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados.

cordarse que el Consejo de Política Fiscal, aunque ya no exista, ha sido reemplazado en cuanto a sus funciones por los órganos actuales del sistema andino de integración. De todas formas, por ser un tema controvertido y porque versan sobre derecho comunitario, lo procedente sería que la Corte Constitucional remitiera el expediente en donde analice la constitucionalidad, en sede de pre-judicialidad al Tribunal de Justicia Andino, de conformidad con el artículo 123 de la Decisión 500 de la CAN, que en su tenor reza: “*De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal*”.

Por otra parte, valdría la pena resaltar que de conformidad con el artículo 13 de la Ley 819 de 2003, Ley Orgánica de Presupuesto, debe el Gobierno hacer un análisis del impacto fiscal de las leyes que otorguen beneficios tributarios. El artículo en comento dice:

Artículo 7.º Análisis del impacto fiscal de las normas. En todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Para estos propósitos, deberá incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cualquier tiempo durante el respectivo trámite en el Congreso de la República, deberá rendir su concepto frente a la consistencia de lo dispuesto en el inciso anterior. En ningún caso este concepto podrá ir en contravía del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Este informe será publicado en la Gaceta del Congreso.

Los proyectos de ley de iniciativa gubernamental, que planteen un gasto adicional o una reducción de ingresos, deberá (sic) contener la correspondiente fuente sustitutiva por disminución de gasto o aumentos de ingresos, lo cual deberá ser analizado y aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En las entidades territoriales, el trámite previsto en el inciso anterior será surtido ante la respectiva Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces. (Subrayado es nuestro)

Sobre esta base, consideramos que los Convenios para Evitar la Doble Imposición requieren de un análisis concienzudo sobre el efecto fiscal en la recaudación, pues, en últimas, éstos implican declarar exentas algunas rentas, limitar las tarifas o aminorar el impuesto a pagar por el residente por vía del método para evitar la doble imposición acogido, esto es, *tax credit* o descuento por impuestos pagados en el exterior o el método de la exención. Así pues, todo proyecto de Ley debería incluir en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite la cuantificación de la pérdida y la fuente de ingreso adicional para el financiamiento de dichos gastos indirectos. La omisión de estos requisitos generaría una inconstitucionalidad en la medida en que la referida norma tiene carácter orgánico.

II. Aspectos de fondo

La sobreimposición internacional económica es definida como el solapamiento de dos o más jurisdicciones tributarias (sujetos activos), con impuestos idénticos o similares sobre una misma renta, en un mismo periodo gravable. Si agregamos que se trate de un mismo sujeto pasivo, estaríamos refiriéndonos a sobreimposición jurídica.

En un contexto de globalización se hace necesario limitar el poder tributario de los estados en orden a eliminar o atenuar la sobreimposición internacional. De esta manera este fenómeno se ha enfrentado a través de medidas internas, cuando provienen del derecho interno, comunitarias, cuando provienen de normas de derecho comunitario derivado o de derecho internacional público, cuando obra un convenio internacional que podrá ser multilateral o bilateral.

Las medidas se toman acogiéndose métodos específicos para eliminar o atenuar la doble imposición, los más conocidos son el método de la imputación, el de la exención, la deducción y el reparto del producto, sobre los cuales se estructuran otros con finalidades específicas como el *matching credit*, el *tax sparing* y el *underlying tax credit*; o se introducen variaciones, como el método de exención simple o progresivo.

Aun cuando los estados pueden incorporar en su legislación interna medidas para evitar este fenómeno, como el reconocer los impuestos pagados en otros países, estas medidas unilaterales resultan insuficientes, por tres razones fundamentales: la primera porque implica reconocer la potestad del otro estado y significa un sacrificio recaudatorio; en segundo lugar, porque la tarifa de retención en el Estado de la fuente se aplica sobre los ingresos brutos, y el impuesto

sobre la renta grava la utilidad, resultando una carga excesiva frente al impuesto liquidado en la residencia; y, finalmente, porque la naturaleza de los negocios, impone que los contratistas establezcan precios libres de impuestos, con lo cual, los importadores deben sumar los costos tributarios o los precios, y asumírselos económicamente, con ello se encarecen las importaciones de toda suerte de servicios y tecnologías. Por eso, la vía más expedita para resolver, por lo menos parcialmente, esta situación que afecta el intercambio internacional es la celebración de los Convenios en materia tributaria sobre la renta y el patrimonio. Estos convenios, llamados también de doble imposición y conocidos por su abreviación CDI, son medidas que toman dos o más Estados a través de la forma de tratado internacional, con el fin de evitar la sobreimposición internacional.

Se conocen dos tipos de tratados, los limitados, que sólo buscan eliminar la sobreimposición en algunas rentas específicas, ejemplo de ello lo constituyen los convenios para evitar la doble tributación de las rentas de navegación marítima y aérea, y los tratados tributarios sobre la renta y patrimonio comprensivos que de manera general buscan eliminar la sobreimposición, pero además persiguen otros fines como brindar seguridad jurídica, permitir la transferencia de tecnología (de gran importancia para los estados en desarrollo), aumentar la inversión extranjera, intercambiar información, mejorar el recaudo, entre otros.

Los Convenios se celebran sobre la base los modelos de convenios, de los cuales nos interesa resaltar tres: el primero el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que por ser elaborado en el seno de Estados desarrollados protege la tributación en el Estado de la residencia.

El Segundo, el de la ONU, llamado *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, que se complementa con el *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, contempla un régimen que parte del criterio de la residencia pero que se atenúa con el criterio de la fuente. El tercer modelo que traemos a colación es el de la Comunidad Andina de Naciones adoptado en la Decisión 40, la cual, a los efectos de este estudio, se complementa con el régimen para evitar la doble imposición entre los países miembros de la CAN establecido en la Decisión 578, países que han hecho una defensa a ultranza al criterio de la fuente, estableciendo que los beneficios que generen las empresas “sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado”.

Así pues, los Convenios reparten el poder tributario entre los Estados contratantes definiendo o caracterizando cada una de las rentas y, determinando quién y cómo se gravarán las mismas.

En cuanto al fondo creemos importante que la Corte Constitucional debería analizar los siguientes puntos, que resultan de trascendental importancia para la materia.

A. Aplicación e interpretación del tratado

La pregunta que se hace la doctrina en este punto y, que merecería un análisis detallado de la Corte a propósito del análisis de los convenios, es ¿qué papel cumplen los tratados internacionales en el sistema normativo?, lo cual incide en las siguientes

preguntas: ¿Puede la Ley derogar un tratado? ¿Cuál es la facultad reglamentaria de un tratado internacional en materia tributaria? ¿Puede un tratado internacional hacer más gravosa la situación de un contribuyente, imponiéndole más cargas?

Al respecto Gabriel Muñoz ha manifestado que las:

“(…) normas de Derecho Internacional, que fueron objeto de una especial promoción en el artículo 9 de la Constitución y en el Capítulo 8 del Título VII del mismo texto (artículos 224 a 227), constituyen otro factor de complejidad en la estructuración del sistema normativo colombiano. Este tipo de normas se suman al ordenamiento interno, siempre que los tratados y convenios hayan sido válidamente celebrados y aprobados; y no podrán ser modificadas por las leyes nacionales, pero no porque se prediquen relaciones de jerarquía entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno, sino porque lo impide el principio de competencia que es el que ordena las relaciones existentes entre las disposiciones dictadas por los diferentes entes dotados de capacidad normativa. Esta razón es la que en últimas explica que en la regulación de la mayoría de los impuestos se adopte como una cláusula de estilo la afirmación de que el impuesto se exigirá, salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales (así lo hace, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas el artículo 20 del Estatuto Tributario)”⁵. (Lo subrayado es nuestro)

⁵ Muñoz, Gabriel, “El Sistema Normativo del Derecho Fiscal”, en *Curso de Derecho Fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.

De esta forma resulta claro que al tenor del artículo 9 de la Constitución, “... (*las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia (...)*)”. Esto último implicará que principios como el *pactum sum servanda* deba ser respetado, es decir, que la Ley interna no podrá derogar una norma contenida en un tratado internacional, ya que para que pierdan vigencia los mismos deberá hacerse el proceso de denuncia de conformidad con la Convención de Viena.

Ahora bien, en cuanto a la creación de mayores obligaciones, se ha discutido si el establecimiento permanente (EP) es un nuevo sujeto pasivo tributario, creado por un tratado. Podría llegar a entenderse que los CDI no crean mayores obligaciones tributarias, pues su función está en limitar el poder tributario de los Estados contratantes, de manera que, el EP podría ser considerado como algo más gravoso y, por tanto, por no existir una norma que grave al EP como sujeto pasivo tributario, no tendría aplicación el artículo 5° y 7° de los CDI, es decir, en todo caso se tributaría en residencia. A la anterior interpretación, podría agregarse que la redacción del artículo 7° del CDI es clara en señalar: “*Si la empresa realiza su actividad de dicha manera (con EP), las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente*”.

Este artículo, que en inglés dice *may be*, indica sin lugar a dudas, que será potestad del Estado de la fuente, o más técnicamente, el Estado de configuración del EP, la de gravar o no esos beneficios o utilidades de

acuerdo con la ley interna, esto significa que si no existe el EP, serán gravados en la residencia.

El punto fue discutido en un desayuno organizado por la IFA capítulo Colombia el pasado mes de enero y en las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario organizadas por el ICDT en el mes de febrero. En estos escenarios se sostuvo que el EP *per se* no tiene personalidad jurídica, por el contrario, goza de la personalidad jurídica de la sociedad no residente y por tanto, a efectos tributarios, el sujeto pasivo sería el no residente que se encontraría determinado como tal por el artículo 20 del estatuto tributario, en donde se señala que será contribuyente por sus ingresos de fuente nacional. Bajo esta posición, la aplicación de los artículos 5° y 7° de los convenios estaría garantizada pues no habría ningún reproche de sujeción del EP en Colombia. Sin embargo, también podría decirse que según el mencionado artículo 20, la base gravable del EP serían los ingresos de fuente nacional, mientras que los CDI establecen que la base gravable de los EP son los ingresos atribuibles, con lo cual se evidencia una disparidad que genera indefectiblemente inseguridad jurídica. Este punto, desde una interpretación amplia, podría ser solucionado bajo el entendido de que lo que el convenio busca es restringir el criterio de la fuente a los ingresos que sean atribuibles. Esta última posición generaría a su vez otro problema ¿cuáles serían los ingresos, costos y gastos atribuibles si la legislación colombiana no establece ningún régimen de atribución? ¿Aplicarían los límites de gastos en el exterior de los artículos 121 a 124-2 del estatuto tributario en las operaciones entre el EP y un residente o domiciliado en Colombia y, entre el EP y su oficina principal? ¿Aplican las normas de

precios de transferencia en las operaciones entre el EP y la oficina principal?

Una pregunta que resulta de mucha importancia es ¿el EP debe considerarse como un extranjero a los efectos de aplicar la retención en la fuente de Renta e IVA por pagos al exterior? Según el estatuto tributario debe practicarse retención en la fuente a título de renta a quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de sociedades o entidades extranjeras sin domicilio en el país, personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia y sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia. El artículo 419 del estatuto tributario impone que para que sean aceptados los gastos en el exterior se debe probar la consignación de los impuestos retenidos, si lo pagado constituye un ingreso gravado en Colombia. Por su parte, el artículo 437-2, inciso primero, numeral tercero señala que son agentes de retención quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a éstos.

Creemos que el artículo 7º en conexión con el artículo 24 de los convenios, relativos al gravamen de los beneficios empresariales y a la prohibición de la discriminación, respectivamente, imponen que cada Estado grave a los EP en los mismos términos que a las empresas nacionales, de manera que la retención en la fuente que se le aplique ha de ser la que proceda entre entidades nacionales. Surgirá pues, un deber para el agente de retención consistente en calificar si la operación constituye o no un EP, para con esto determinar la procedencia de la retención y el monto de ésta.

Es por todo lo anterior, que consideramos de vital importancia que la Corte Constitucional haga un análisis de las implicaciones jurídicas de la figura del establecimiento permanente en la legislación colombiana, a saber: ¿si crea o no un nuevo sujeto pasivo, y por tanto si cumple con los requisitos de la reserva de ley? ¿si los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo están plenamente determinados en la ley interna? Tal y como lo ha puesto de presente la senadora Cecilia López en los debates surtidos en la Comisión Segunda del Senado al discutir los varios Convenios que han pasado por esta instancia. Según ella, estos tratados internacionales deberían ir precedidos de una reforma tributaria que permita su cabal aplicación, no sólo en búsqueda de la seguridad jurídica, sino también para lograr una plena reciprocidad en la aplicación del convenio.

Creeríamos oportuno que la Corte exhortara al Congreso para incorporar una reforma tributaria en lo atinente al Establecimiento Permanente, so pena de poner en riesgo la seguridad jurídica que debe existir por mandato constitucional en el ámbito tributario (Arts. 338 y 363 CN).

En cuanto a la interpretación de los Convenios resulta de vital importancia que la Corte se pronuncie también sobre el valor de los Comentarios de la OCDE, pues, como es sabido, el Modelo de Convenio de esta organización, incluye, un modelo dinámico, consistente en que cada artículo incorpora unos comentarios que explican la disposición y que muchas veces van más allá del sentido literal. Tales comentarios son revisados, suprimidos y ampliados cada cierto tiempo. Ciertamente es que tales comentarios son considerados por parte la doctrina *soft law*, pero en Colombia ¿cumplirían un papel más allá de ser doctrina? ¿podrían ser

considerados contexto dentro de las reglas de interpretación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados?

La administración tributaria ha manifestado en algunos conceptos emitidos que tendrá en cuenta los comentarios al modelo de convenio de la OCDE para la aplicación de las normas de los tratados, pero será que esto es posible cuando Colombia ni siquiera es signatario de la OCDE y mucho menos cuando el alcance de los comentarios excede de la interpretación formal y entra en los ámbitos de la interpretación económica y de la sustancia sobre la forma.

Así por ejemplo, la cláusula de establecimiento permanente señala que las obras de construcción siempre que duren más de seis (6) meses constituirán establecimiento permanente. Los comentarios en orden a prevenir la evasión fiscal señalan que cuando se haga subcontratación o fraccionamiento de obra con el objeto de burlar la regla se entenderán los subcontratos o los fraccionamientos como una unidad. Esta interpretación como puede verse excede del tenor literal.

Y, finalmente, habría que preguntarse si los comentarios que deben tenerse en cuenta son los vigentes a la fecha de celebración del convenio, los que estén vigentes al momento de resolver el problema o los vigentes al momento de la aplicación de la norma por parte del contribuyente. Nótese, cómo el tema redundante en un problema de seguridad jurídica para el contribuyente.

B. Reciprocidad, inseguridad jurídica y principios del Derecho Internacional Público

Consideramos que en muy buena medida los aspectos negativos de la aplicación de los tratados obedecen a un tema de la ley

interna, lo cual genera *de facto* una falta de reciprocidad en la aplicación del tratado e inseguridad jurídica. Sin embargo, debemos resaltar que los convenios también pueden aminorar estos efectos negativos.

Analicemos a continuación algunas ideas.

1. Colombia en su Estatuto Tributario establece criterios muy laxos para considerar residente a un sujeto extranjero (vid. Arts. 9 y 10), situación que contrasta con la mayoría de los Estados y con el hecho de que los Convenios para Evitar la Doble Tributación hechos sobre la base de los modelos ONU u OCDE, como lo son todos los celebrados por Colombia, dan prevalencia al criterio de la residencia. A título de ejemplo, mientras que en Colombia un extranjero sólo está sometido a tributar por renta mundial luego del quinto año de ser residente (en términos colombianos), en el caso de Chile, a manera de ejemplo, lo será a partir del tercer año o cuando mantenga el asiento principal de los negocios, previniéndose también que la persona mantenga el asiento principal sea individualmente o a través de sociedades de personas.

2. Por otro lado, el artículo 25 no grava algunos intereses pagados al exterior, lo cual obedece a un tema de política tributaria, que debería ser evaluado en conveniencia en el recaudo, ya que a pesar de que en el artículo 11 se prevé que el Estado de la fuente –Estado de donde procede el pago– puede gravar tales intereses en un 5% tratándose de casos en los cuales los beneficiarios del pago son bancos o compañías de seguros y del 15% en todos los demás casos. ¿Por qué si los otros países gravan estas rentas Colombia no lo hace?

3. Así mismo, los dividendos en virtud de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario

en buena parte no son gravados, en virtud de la aplicación de un sistema para evitar la doble tributación sociedad - socio. La regla prevista por tales normas implicará que tributen en cabeza del socio sólo las rentas que no tributaron en la sociedad porque, por ejemplo, ésta última fue objeto de un beneficio tributario. A pesar de ello, algunos beneficios tributarios se trasladan, tal como sucede con la deducción del 40% por inversión en activos fijos reales productivos consagrada en el artículo 158-3. Estos dividendos repartidos a un extranjero residente en un país con el que se suscriba un CDI no tributarán por regla general en Colombia, aún cuando podrá existir una parte gravada a una tarifa que varía según el Convenio.

De esta manera este beneficio tributario que otorga Colombia, tan sólo resulta siendo benéfico para el otro Estado, pero no para el contribuyente, quien en últimas terminará soportando la misma carga económica, sólo que tendrá que pagarla en el otro Estado y no en Colombia. En otras palabras, con los beneficios tributarios otorgados por Colombia en su Ley interna, en aplicación de un CDI, los inversionistas terminan asumiendo la misma carga tributaria y Colombia cediendo recaudo frente al Estado de la Residencia.

Explicemos lo anterior con un ejemplo: Colombia grava a las personas jurídicas con un tarifa del 33%. Sin embargo, en Zonas Francas especiales la tarifa es del 15% con el objeto de incentivar la inversión extranjera. Esta exención tan sólo constituye una cesión de recaudación al Estado de la Residencia si estamos en aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, pues si una sociedad (X) chilena invierte en una sociedad unipersonal (Y) colombiana y, ésta está dentro del Régimen de Zona Franca tributando por

renta a tarifa del 15% y si la renta gravable de (Y) es de \$1000, su impuesto en Colombia será de \$150, aún cuando su impuesto por el régimen general sería de \$330. Cuando la Sociedad (Y) reciba los ingresos obtenidos en exterior por valor de \$1000 deberá tributar en Chile sobre una tarifa que supóngase es del 35%, lo cual resulta en \$350, de los cuales podrá llevar como *tax credit* \$150 y resultará pagando \$200 en Chile y \$350 por toda la operación. Así, al final hay un traslado de recaudo de Colombia a Chile y el empresario no ve ningún beneficio tributario, pues si Colombia gravara al 33%, igual el inversionista pagaría \$350, pero \$330 en Colombia –Estado de la Fuente– y \$20 en Chile –Estado de la Residencia–.

Es por ello, que se propone que los CDI no incluyan el método de imputación para eliminar la doble imposición, cómo se hace en el Convenio Colombia-Chile, sino una cláusula de exención con progresividad, que resulta más neutral ante los beneficios tributarios otorgados por los Estados, ya que no considera dentro de la base gravable del impuesto las rentas de fuente extranjera, estimulando así, verdaderamente la inversión. En su defecto también podrían ser aplicables cláusulas *tax sparing*, según la cuales se haría un crédito ficticio sobre lo que debió haber pagado y no se pagó, lo que en el ejemplo de arriba supondría que en Chile el empresario podría llevar como *tax credit* \$150 de lo realmente pagado, más \$150 de lo que debió haber pagado y que ficticiamente se le tendrá en cuenta.

Para terminar el tema de dividendos, debemos resaltar la falta de técnica legislativa contenida en el protocolo al artículo 10 del Convenio Colombia-Chile y Colombia-España, ya que resulta sumamente complejo entenderlo y no satisface los mínimos requere-

rimientos de certeza y claridad propios del principio de seguridad jurídica.

A. En cuanto a la cláusula de nación más favorecida el protocolo al artículo 12 del convenio Colombia Chile menciona:

“Ad. Artículo 12: Si Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado en el que se modifique la imposición en el país fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que se contemplan en el artículo 12 de este Convenio, tales modificaciones se aplicarán al presente Convenio como se indica a continuación: En el caso que se acuerde una exención o una alícuota menor en dicho Convenio tal exención o alícuota menor se aplicará automáticamente a este Convenio. La exención o la reducción de la alícuota se aplicará a este Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio con el otro Estado, bajo las mismas condiciones como si esa exención o alícuota menor hubiera sido especificada en este Convenio. La autoridad competente de Colombia informará, sin demora, a la autoridad competente de Chile, que se han cumplido las condiciones para la aplicación de este párrafo”.

Esta regla unilateral, que se ha repetido en los Convenios con Suiza, España y México, resulta siendo producto de una negociación internacional y obedece al otorgamiento del poder de gravar un mayor número de hechos

constitutivos como regalías, en concreto la asistencia técnica, los servicios técnicos y la consultoría; pero, que deberíamos repensar y cuantificar su valor, ya que conllevaría a que en futuro un convenio con tasa menor o que no incluya los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría, modificase todos los convenios a la fecha suscritos por Colombia.

B. Finalmente, debemos resaltar que la ausencia de normas anti evasión dentro de los tratados puede conllevar al abuso de los mismos, haciendo extensivo los beneficios del tratado a sujetos a los cuales inicialmente no se ha querido cobijar en el tratado, como lo son los capitales de estados distintos a los contratantes. La ausencia de estas cláusulas puede conllevar a la violación del principio de *patum sum servandum* y *res inter alius actum*.

C. El procedimiento amistoso, consagrado en los diferentes convenios no tiene una regulación en la ley interna que armonice la aplicación del mismo con los procedimientos internos⁶, con lo cual quedan las siguientes dudas: ¿Cuál es la oportunidad para iniciar el procedimiento amistoso? ¿Cuál es el plazo de caducidad para la presentación de la solicitud? ¿Cómo se contabiliza esa solicitud?

En el mismo sentido: ¿cuál es la independencia de los recursos previstos en el derecho interno? Cómo lo resalta Néstor Carmona la primera inquietud que surge es que, en la práctica, se inicien ambos procedimientos, “*por lo que, podría entonces*

6 Cfr. Marín Elizalde, Mauricio, Mecanismos de Resolución de Conflictos Tributarios Internacionales. Especial Referencia al Procedimiento Amistoso (“MAP”) en los CDI. En: El Derecho Tributario en el Siglo XXI, Madrid: Marcial Pons, ILADT, 2008. También: Serrano Antón, Fernando, “La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado”, en *Rev. Crónica Tributaria* n. 114/2005.

producirse problemas si las decisiones adoptadas en ambos procedimientos son distintas (...). En algunos Estados, la iniciación del PA se condiciona a la retirada de los recursos internos, aunque lo normal será que las propias autoridades condicionen la celebración definitiva del acuerdo a la retirada de estos recursos a fin de evitar contradicciones entre el PA y la solución judicial o administrativa del recurso”⁷. Por otro lado, “debe resaltarse que el PA no siempre se iniciará ante las autoridades competentes del Estado donde se produce la vulneración del CDI (puesto que el primero debe iniciarse en el Estado de residencia del contribuyente), por lo que, en estos casos será conveniente que el contribuyente simultanee el PA iniciándolo en un Estado, y los procedimientos de recurso del otro Estado”⁸.

El comentario 23 al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) señala que el contribuyente tiene derecho a someter su caso a procedimiento amistoso, haya o no presentado demanda o contencioso de acuerdo con el derecho interno de este Estado. “*Si el litigio está pendiente, de resolución, la autoridad competente del Estado de residencia, sin esperar la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera apropiado de aportar una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante*”. ¿No debería la ley interna abordar este problema y dar una solución?

Un punto de especial interés es el que aparece en el comentario 24 al artículo 25 del MCOCDE que indica textualmente: “*Si la*

petición ha sido resuelta definitivamente por un tribunal del Estado de residencia del contribuyente, este último puede, no obstante, presentar o proseguir su reclamación en el marco del procedimiento amistoso. En algunos Estados, la autoridad competente puede aportar una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros Estados, la autoridad competente está vinculada por tal decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante solicitando que este adopte las medidas necesarias para evitar la doble tributación”.

Lo anterior quiere decir que si sobre la cuestión litigiosa ya ha habido pronunciamiento judicial definitivo, dependerá de la legislación interna del Estado el vincular o no a la Administración a la misma. De esta manera, si existe tal vinculación, la autoridad competente podrá denegar el inicio del procedimiento o iniciarlo con la única finalidad de que sea el otro Estado contratante quien adopte las medidas necesarias para evitar la doble tributación; o, si por el contrario, la legislación no vincula a la Administración a lo decidido judicialmente, podrá ésta última brindar una solución distinta a la judicial o iniciar el procedimiento amistoso normalmente. A la luz del principio de cosa juzgada, entendemos que no será posible que la administración celebre un acuerdo amistoso que le implique revisar o modificar lo resuelto en la respectiva jurisprudencia. Pero en últimas ¿Qué pasaría en Colombia?

Otro de los temas que tiene que ver con el derecho interno es el de la suspensión de la

⁷ Carmona Fernández, Néstor (Coord), “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*” a. CISS grupo Wolters Kluwer, 2007. p. 548

⁸ Ibidem

ejecución de la deuda tributaria a partir de la iniciación del procedimiento amistoso, lo cual es deseable y debe ser regulado por la legislación interna, aunque los comentarios de la OCDE no hacen referencia al punto. ¿Qué pasaría en Colombia?

Conclusión

Conscientes de que lo mencionado anteriormente, en buena parte obedece a temas de política fiscal y que hacen parte del amplio margen de configuración legislativa, es nuestro deber hacer un pronunciamiento en cuanto a la forma como se han negociado los convenios, resaltando los aspectos problemáticos y críticos, en orden a aportar crítica constructiva.

En lo que tiene que ver con los aspectos formales concluimos que se hace necesario un análisis de las pruebas para verificar si se cumplió con la Ley 819 de 2003 y solicitar en sede de prejudicialidad un análisis sobre la vigencia de la Decisión 40 de la CAN, la vinculación que existiría frente a los Estados de acoger los parámetros del anexo II y, si se constituye en un requisito de forma en la celebración de Convenios para Evitar la Doble Imposición, realizar consultas con los demás Estados miembros, *“en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios”*.

En cuanto al fondo, consideramos que, de manera general, nuestra normativa interna implica que al celebrar un CDI se cause una falta de reciprocidad en la aplicación del CDI, lo que redundará en una pérdida de recaudación. De ahí que consideremos necesario que la Corte exhorte al Congreso para expedir una reforma tributaria que sea más agresiva en criterios de sujeción, que solucione los problemas de seguridad jurí-

dica planteados por la falta de regulación del establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en la ley interna, analice la necesidad de mantener como no gravados los dividendos y los intereses, y, finalmente, establezca normas internas que permitan luchar contra la evasión y elusión fiscal aplicables en el contexto de los tratados internacionales.

Habría que analizar la forma de armonizar los procedimientos tributarios internos con el procedimiento amistoso, para verificar si debe hacerse por vía de decreto o por vía legislativa. Así mismo, en cuanto a la negociación sería importante incluir el método de exención para eliminar la doble imposición, así como reducir el uso de la cláusula de nación más favorecida.