

Tratamiento tributario de las rentas generadas por los consejeros y miembros de misiones diplomáticas bajo los modelos de convenio de doble imposición

SAHARAY ROJAS TÉLLEZ*

I. Tributación internacional de las rentas obtenidas por los consejeros de sociedades

La expresión “consejero” que utilizan los CDI significa aquella persona “física o jurídica que se desempeñe como *miembro de junta directiva de administración y miembro de órganos de vigilancia* o que cumplan funciones similares de acuerdo con la legislación mercantil de cada estado”¹. Estudiaremos dicho concepto a la luz del Código de Comercio colombiano, que en la Ley 222 de 1995 expresa, en su artículo 22, que son “administradores el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones”².

Así las cosas, en el ordenamiento jurídico colombiano el concepto de consejero puede referirse a varias figuras jurídicas a la vez;

es decir, la misma persona física o jurídica podría ser representante legal y socio, o miembro de la junta de vigilancia, razón por la cual tendremos que separar también las rentas generadas por cada una de sus funciones; en el caso de ser varias, habrá que darle el tratamiento merecido a cada una, solo podremos incluir las rentas que se obtengan como remuneración de su labor directiva o de vigilancia. Entonces, será consejero quien pertenezca y asista a las reuniones tanto ordinarias como extraordinarias y esté nombrado en ella mediante los estatutos de la misma. Al mismo tiempo, quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones destinadas para ellos.

Ahora será menester aclarar que la junta directiva se entenderá como el órgano administrador de la sociedad de que se trate; es decir, que se entenderá por extensión como junta directiva a todas las instituciones sin importar como se denominen, en todas las

* Abogada de la Universidad Externado de Colombia.

¹ NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. España, Editorial Edición Fiscal CISS, 2007, p. 375 (cursiva fuera de texto).

² De acuerdo con lo anterior, podemos decir que esta figura se basa en la representación y en la toma de decisiones en los diferentes tipos de las sociedades colombianas.

sociedades que ostenten la dirección y administración de una sociedad. Además incluye el órgano de vigilancia de la sociedad que según la legislación colombiana será el revisor fiscal, quien cumplirá las funciones establecidas en la normativa colombiana e igualmente se regirá bajo los estatutos de la sociedad a que pertenezca.

A efectos de definir la tributación de esta clase de sujetos, los convenios emplean los siguientes criterios, que son los que deberán tenerse en cuenta para el análisis del tema: (i) el lugar de la prestación del servicio; (ii) el lugar de residencia del consejero; (iii) el lugar de residencia de la sociedad; y (iv) la delimitación de las rentas exentas de gravamen en el país de residencia del consejero.

A. Tratamiento de las remuneraciones de los consejeros a la luz del modelo de convenio de la OCDE

El modelo de la OCDE –MC OCDE– prevé en el artículo 16 el tratamiento tributario especial de las rentas percibidas por los consejeros, en los siguientes términos:

Las remuneraciones en calidad de consejero y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro estado.

El precepto le otorga al Estado de residencia de la sociedad el derecho ilimitado de gravar las rentas, como una excepción al principio general postulado por las administraciones tributarias de priorizar la potestad tributaria para el Estado de la residencia de los preceptores de las rentas. Como ejemplo

de ello podríamos decir que si la sociedad es residente en nuestro país, Colombia tendría potestad tributaria ilimitada frente a la gravación de las rentas generadas por el consejero, sea que se trate este de persona física o jurídica.

En sentido objetivo podemos decir que las rentas a las que se refiere el artículo relaciona las rentas tanto dinerarias como en especie, tales como el uso de automóviles y vivienda, seguros de vida o médicos y pertenencia a clubes o asociaciones recreativas. Estas rentas en especie tendrán el mismo tratamiento, ya que estas harán parte de la remuneración por la función que cumple el consejero. Además, debemos tener en cuenta que las rentas podrán ser actuales o diferidas con independencia de su denominación, con lo que concluimos que el único criterio de sujeción de este artículo será que la renta sea percibida en razón de su cargo y en cumplimiento de sus funciones de dirección o vigilancia.

Frente al postulado recién expuesto debemos tener las siguientes consideraciones: cuando las *stock-options* se dan como una retribución del trabajo (generalmente entendida como una retribución de salario en especie) de consejero, se le otorgaría entonces la potestad al Estado de la fuente de gravar las rentas derivadas del beneficio de la opción, y el momento en el que se gravarán tales rentas será el mismo en el que se genere dicho beneficio. Este es el típico ejemplo de la renta diferida en el tiempo, puesto que la gravación del mencionado beneficio podrá tener lugar cuando el consejero esté en ejercicio de sus funciones o incluso cuando ya no lo sea, puesto que para gravar las rentas diferidas se tendrá en cuenta solamente el momento en el que se reporta un beneficio para el sujeto pasivo, en este caso el consejero.

En este punto es importante resaltar que tratándose de *stock-options* solamente hay que aplicar el artículo 16 MC OCDE para la renta producida por el beneficio de la opción; no habrá lugar a la aplicación del mismo artículo en las operaciones subsiguientes (tales como enajenación de acciones) que el consejero pueda realizar con las acciones, pues las rentas derivadas de estas operaciones están previstas por el artículo 13 MC OCDE, el cual regula las ganancias de capital obtenidas por el consejero en el campo del Estado contratante y, por tanto, se regulan las operaciones de un inversor, es decir, que las enajenaciones o gravámenes que se impongan a las *stock-options* con la finalidad de sacarle provecho económico a estas, y de las cuales el consejero obtenga rentas, no tendrán el tratamiento otorgado por el artículo 16 sino por el artículo 13 del MC OCDE. La razón es que las mencionadas operaciones se regularán tributariamente como operaciones realizadas por un inversor y no por un consejero, por lo cual estas rentas tributarán de acuerdo con el artículo que regula las ganancias patrimoniales ya mencionado.

De esto resulta determinante saber cuál es la operación que específicamente ha realizado el consejero, dado que no podemos involucrar todas las operaciones que este realice, que reporten un beneficio económico para sí, puesto que las rentas que obtenga en calidad de inversor estarán destinadas a la potestad tributaria del *Estado de residencia del contribuyente* a diferencia del tratamiento tributario de los beneficios que obtendría el consejero de las rentas de las acciones, las cuales estarían destinadas a la potestad tributaria del Estado residente de la sociedad de la cual es miembro, según el tema de nuestro estudio en este aparte.

Teniendo claras las apreciaciones anteriores, podemos concluir entonces que el MC OCDE gravará en el lugar de residencia de la sociedad, excluyendo el lugar de residencia del consejero, y a su vez deja sin importancia el criterio del lugar de la prestación del servicio, en términos expresos, puesto que esto es una presunción para el país contratante. Sin embargo, en la realidad es posible que se presten los servicios como consejeros en el otro país contratante, puesto que si el consejero se desempeña como tal en muchos lugares del mundo siempre se gravará de acuerdo al mismo precepto normativo, reiterando que solamente tributará de esta forma excepcional tratándose de ingresos que hayan sido percibidos por el desempeño de su labor y no las rentas que tengan una fuente de generación de recursos diferente.

B. Tratamiento de las remuneraciones de los consejeros a la luz del Modelo de Convenio de EE. UU.

El MC EE. UU. prevé además de los criterios ya expuestos respecto del MC OCDE, la delimitación del tratamiento tributario sobre las rentas obtenidas en razón del ejercicio de las funciones del consejero, puesto que solo serán gravadas por el Estado de residencia de la sociedad. Sin embargo, prevé expresamente *que la prestación del servicio se tendrá que hacer en el lugar de residencia de la sociedad*, es decir, que si el consejero presta el servicio en un lugar diferente al de la residencia de la sociedad, estas rentas generadas, aunque hayan sido obtenidas en razón del desempeño de sus funciones, no tendrán el tratamiento del artículo 15 del MC EE.UU., puesto que este criterio establece una limitación importante a la hora de determinar el tratamiento tributario de dichas

rentas obtenidas, por lo que tributarán según las normas establecidas en el ordenamiento jurídico en el que se encuentre.

C. Tratamiento de las remuneraciones de los consejeros a la luz del modelo de convenio de la ONU

Las rentas de los consejeros están previstas en el artículo 16 de modelo de Convenio de Naciones Unidas, el cual se expresa en los siguientes términos:

Artículo 16. Remuneraciones de los miembros de juntas directivas:

1. Los honorarios de los miembros de junta directiva y otros pagos análogos recibidos por un residente en un Estado contratante en su calidad de consejero de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado contratante.
2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Este modelo de convenio trae una diferencia importante en cuanto a la determinación del sujeto pasivo que será gravado, puesto que aunque igualmente le otorgan la potestad tributaria al país de residencia de la sociedad, amplía el espectro de las personas que tributarán sus rentas en este sentido. Así sucede porque el párrafo segundo no incluye solo a los consejeros sino que también incluye a las personas que desempeñen *altos cargos directivos*, lo cual nos llevaría a la determi-

nación del concepto de alto cargo directivo a la luz de la normativa *nacional del Estado contratante en donde se pretendan gravar las rentas*; sin embargo éste, en términos generales, será estudiando a partir del criterio de gerencia, es decir, de la persona que tenga la posibilidad de tomar decisiones fundamentales para una sociedad, categoría que podrá incluir a los socios, gerentes y administradores, pero, será necesario estudiar el concepto de alto cargo directivo en las normas mercantiles de cada país.

D. Tratamiento de las remuneraciones de los consejeros a la luz de la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN)

En la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina no se establece un tratamiento tributario específico para la remuneración de consejeros, a diferencia de los modelos de convenio comentados. Por esta razón, tenemos que acudir al artículo 13 de la Decisión 578 en el que se estipulan las reglas sobre la tributación de rentas provenientes de la prestación de servicios personales, de acuerdo con el cual

las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un país miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas solo serán gravables por ese país, aunque los

servicios se presten dentro del territorio de otro país miembro.

De acuerdo con lo anterior, las rentas generadas por los consejeros, a la luz de la legislación andina, estarán sujetas a imposición por el país donde fueron prestados los servicios, lo cual constituye una excepción a los criterios de sujeción, en el entendido que de manera residual se concluiría que no es expresamente determinante –como en los anteriores modelos de convenio– el lugar de residencia de la sociedad, puesto que el lugar de gravación de la renta será donde se presten los servicios del consejero como servidor. Esto nos llevaría a pensar que la presunción que se establece, en la que coincide siempre el lugar de la prestación del servicio

con el lugar donde reside la sociedad, podrá ser controvertida, lo cual afectará la gravación de las rentas de los países contratantes, ya que no solo se presta el servicio en el lugar de residencia de la sociedad sino que también se prestan los servicios en el lugar de residencia del consejero, se tendrán que aplicar los preceptos de los modelos de convenio y de la Decisión 578, puesto que habrá una norma de regulación expresa respecto de las rentas generadas por el consejero. Esto sería entonces una crítica a la regulación de las rentas a las que nos referimos en los modelos de convenio anteriores.

Para verificar cada uno de los efectos de los modelos de convenio y la Decisión 578 presentamos el siguiente cuadro comparativo:

<i>Modelo de Convenio de la OCDE artículo 16</i>	<i>Modelo de Convenio de la ONU artículo 15</i>	<i>Modelo de Convenio de EE.UU. artículo 16</i>	<i>Decisión 578 CAN No regula</i>
Se establece por el MC OCDE el criterio de la fuente para la tributación de la renta de los consejeros. Pero no establece expresamente el lugar de la prestación del servicio por el sujeto pasivo; sin embargo, esto se tiene como una presunción. Por lo que se podrá presentar una potestad tributaria compartida entre el país de residencia del consejero y el lugar de residencia de la sociedad. Con todo, el modelo dice expresamente que la potestad tributaria de gravar las remuneraciones de Consejeros la tendrá el país de residencia de la sociedad.	Este Modelo también prevé el criterio de tributación de la fuente; sin embargo, se diferencia del modelo de la OCDE porque amplía su radio de acción incluyendo como sujetos pasivos no solo a los consejeros sino también a los que se desempeñen en altos cargos directivos de la sociedad. Por lo cual podríamos decir que con esto se busca darle un tratamiento más extenso a la norma del modelo de la OCDE.	El modelo de EE.UU. establece que aplicará el criterio de la fuente, y trae una diferencia fundamental con relación a los dos modelos anteriores, puesto que limita este tratamiento específicamente a las rentas obtenidas en el país de residencia de la sociedad, lo que significaría que si el servicio es prestado en un lugar diferente al de la residencia de la sociedad se aplicarán las normas de tributación por prestación de servicios.	Esta Decisión no contiene norma específica respecto de las rentas obtenidas por los consejeros ni los altos cargos directivos, por lo que dichas rentas tributarán de acuerdo con el artículo 13 de la Decisión 578, la cual prevé que los ingresos se gravarán en el lugar de la prestación del servicio por el sujeto pasivo. Por lo tanto no será menester por la administración tributar en el país de residencia de la sociedad, ya que no se especificó una regulación diferente al respecto.

II. Tributación internacional de las rentas obtenidas por los miembros de misiones diplomáticas y consulares

Los agentes diplomáticos y consulares se convierten en un aspecto particular desde todo punto de vista, teniendo en cuenta que su regulación en la normativa internacional implementa una serie de exclusiones y tratamientos especiales tanto subjetivos como objetivos. Por esta razón, para abordar el tema, partiendo de la definición del Derecho diplomático como un “Derecho consuetudinario el cual ha logrado una codificación con base en la consolidación de las normas establecidas por la costumbre y convenciones bilaterales que se adapten a las necesidades de la comunidad internacional”³.

Para definir el concepto de miembros de las misiones diplomáticas y consulares tenemos que remitirnos al Convenio de Viena de 1961, como su principal fuente de regulación, lo cual significa que las relaciones internacionales que se entrelazan en medio de las relaciones diplomáticas, se utilizan en pro de la representación propia de los Estados⁴. Sin embargo, si nos preguntáramos por qué se vuelve indispensable el estudio del Derecho internacional público y el Derecho de los tratados en los convenios de doble im-

posición o instrumentos que tengan relación con el carácter impositivo, habríamos de respondernos que el Derecho internacional público es el género y los tratados internacionales son la especie. Los tratados internacionales son una herramienta que podrá versar sobre todas las materias del derecho y en la que vemos involucrado indudablemente al Derecho tributario internacional y a los convenios de doble imposición. No obstante, es mejor aclarar que la Convención de Viena es la herramienta llamada a la regulación de los tratados y en sí a las especificidades en razón de su carácter subjetivo a los miembros diplomáticos y consulares.

En este sentido los agentes diplomáticos y consulares son los sujetos a los que, de acuerdo con las normas de Derecho internacional, se les ha encomendado la misión de mantener, preservar y conservar las relaciones amistosas y diplomáticas de un Estado tanto económica como políticamente. A este sujeto se le da un estatus en razón de su condición y de la labor que conlleva, con el fin de permitirle un adecuado desarrollo para la misión diplomática de conformidad con las normas jurídico internacionales⁵.

Esta es la razón por la que son sujetos que gozan de una serie de inmunidades, privilegios, prerrogativas y facilidades que

³ JAVIER PÉREZ DE CUÉLLAR. *Manual de Derecho Diplomático*, México, Fondo de Cultura Económica, 2003, p. 15.

⁴ Para mayor entendimiento, podemos decir que las relaciones diplomáticas y consulares son relaciones basadas en el derecho internacional público, son relaciones en teoría diferentes, pues doctrinalmente las relaciones diplomáticas son relaciones representativas del Estado y reguladas por el Derecho internacional, mientras que las relaciones consulares tiene una función de carácter técnico que en su mayoría están reguladas por el derecho interno. Sin embargo, estas diferencias están relegadas a clasificaciones simplemente doctrinales dado que hoy en día estas dos funciones se asemejan mucho. Además, podemos decir que estas relaciones pueden ser interestatales y transnacionales con la finalidad de mantener las relaciones internacionales con los demás Estados.

⁵ EDUARDO VILARIÑO PINTOS. *Curso de Derecho Diplomático y Consular*, Madrid, Tecnos, 2003, p. 233.

inclusivo son extensivas a sujetos que no hacen parte de la misión diplomática, como los familiares del diplomático, a los cuales se les trata con los mismos privilegios que al sujeto que cumple la misión. El estatus de los miembros diplomáticos se da en pro del beneficio de las relaciones de la sociedad internacional, de manera normal y pacífica, como una obligación que impone el Derecho internacional público y el Derecho de los tratados. Este estatus solamente es concedido por el Estado acreditante como sujeto de la sociedad internacional llamado a ser representado por el que cumple la misión, con esto concluimos que el titular de las relaciones internacionales es el Estado acreditante y quien envía a misión sus miembros, a quienes solo se le concede el estatus “con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas, en calidad de representantes de los Estados”⁶. Así las cosas, se hace necesario saber cuándo el funcionario se encuentra en medio de una labor diplomática, para que a su vez podamos determinar cuándo está expuesto a los tratamientos preferenciales e inmunidades a que haya lugar.

Para ello tendremos que saber cuándo los agentes diplomáticos se encuentran en misión, y para ello nos remitiremos al concepto de misión diplomática dado por la Convención de Viena de 1961, que define las misiones diplomáticas especiales sobre la representación de los Estados en sus relaciones con las organizaciones internacionales, y define la misión permanente como “una misión de índole permanente que tenga el carácter

de representativo del Estado, enviada por un estado ante otro Estado”.

La misión diplomática se clasifica en varias categorías, ya sea esta permanente o temporal. La primera categoría se subclasifica en: la misión de las embajadas, la Nunciatura de la Santa Sede, y los altos comisionarios en el ámbito de la Comunidad Británica de Naciones. La segunda categoría está constituida por legaciones, nombre genérico de las misiones diplomáticas, las cuales se conforman por todas las misiones diplomáticas que estén por debajo del rango de embajadas; sin embargo, este tipo de misión diplomática ha sido relegada en su uso, puesto que en su mayoría son destinadas a las de primera categoría. Las misiones diplomáticas de tercera categoría, al igual que la segunda, se llaman legaciones, las cuales se encargan cuando se trate de un encargo de negocios. No obstante, a diferencia de la segunda, sigue en vigencia generalmente para cuando se misiona el restablecimiento de unas relaciones internacionales en crisis⁷.

Así, concluimos que los *miembros de la misión diplomática son el conjunto de personas que integran la misión, que, como lo habíamos mencionado, son los apoderados del Estado acreditante*. Estos misioneros se clasifican en tres categorías fundamentales: agente diplomático, que por lo general es el jefe de la misión y su personalización (generalmente está encarnada en el ministro, ministro-consejero, los demás consejeros genéricos o sectoriales y los primeros, segundos y terceros secretarios y los agregados); el personal administrativo y técnico de

⁶ Convención de Viena de 1961. Preámbulo.

⁷ E. VILARIÑO. Ob. cit., pp. 169 a 175.

la misión, y el personal de servicio, el cual realiza trabajos subalternos de la misión.

La anterior categorización nos permite identificar los sujetos que detentan los privilegios especiales de los que trata el Convenio de Viena. Ahora bien, tal estatus les permite a los agentes diplomáticos y consulares tener una serie de inmunidades y privilegios que constituyen el derecho de la inmunidad diplomática, y otorgan un tratamiento diferencial a la luz de la normativa para estos sujetos de carácter especial.

En cuanto se refiere a los privilegios relativos a las cosas, encontramos las exenciones fiscales y aduaneras, motivo de estudio en este trabajo. Se quiere determinar las rentas que serán objeto de gravación por el Estado contratante o, por el contrario, las que se encuentran exentas en virtud de la inmunidad de tipo fiscal que prevé la Convención de Viena de 1961.

A. Definición de las rentas de los miembros de misiones diplomáticas y consulares

Las rentas de los miembros diplomáticos y consulares estarán definidas por los ingresos obtenidos por ellos, que puedan ser gravadas dentro de determinado territorio; sin embargo, como hemos visto, estos sujetos por su calidad personal están exentos de gravámenes de tipo nacional, regional y municipal, por lo que tendremos que ver cuáles son los ingresos que están gravados por las administraciones tributarias para efectos de determinar el ámbito objetivo de la inmunidad respecto de las cosas a que aludimos arriba.

De este particular se ocupa el artículo 34 de la Convención de Viena de 1961, la cual considera expresamente las rentas de las

cuales se verá exento el agente diplomático y que a su vez establece sus excepciones. Textualmente, la norma dispone que “el agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales”. Así, la regla general es que los miembros diplomáticos y consulares gozan de inmunidad fiscal, por lo cual se hallan exentos de todos los impuestos reales o personales, directos o indirectos de orden nacional, departamental y municipal, por lo cual tendremos que decir entonces que los impuestos que tendrán que pagar efectivamente los miembros diplomáticos y consulares son los que se encuentran expresamente excluidos por la inmunidad fiscal otorgada, que se enlistan como los siguientes:

a) Los impuestos indirectos como son los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios. Según el entendimiento de la norma, los agentes diplomáticos deberán pagar la totalidad de los impuestos que se hallen inmersos dentro del valor del precio de la mercancía.

b) Los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la misión. Para estos efectos podremos incluir el impuesto predial sobre los propietarios de los inmuebles; tendremos entonces que diferenciar el uso que se le esté otorgando a este inmueble y la utilización del mismo, pues el agente diplomático tendrá que pagar igualmente el impuesto si el agente lo utiliza como vivienda, puesto que se ha entendido por el artículo 30 de la misma Convención de Viena que tiene carácter de vivienda particular, postulado que ha sido criticado reite-

radamente, dado que debería reconocérsele la misma exención así sea autorizada como vivienda por el tiempo en el que el agente cumpla con la misión, y darle la facultad al Estado contratante de que pueda ejecutar al agente diplomático en el caso en que ocurra el incumplimiento del agente como deudor. Por esta razón, la inmunidad fiscal solo será viable en el caso de locales de la misión diplomática, puesto que el agente pagará solo en el evento en el que este inmueble sea de titularidad del agente y para su uso privado, puesto que si el uso del inmueble está destinado a favor de la misión diplomática, este impuesto igualmente estará exento de cobro por parte de la administración del país receptor. Diferente ocurre si el inmueble fuese propiedad del jefe de la misión diplomática, para el que sí aplicaría la exención, puesto que la residencia del mencionado personaje tendrá el carácter de residencia oficial y gozaría del estatus propio de los locales de la misión⁸. De lo contrario, el Estado acreditante tendrá que pagar el impuesto de todos aquellos inmuebles que tengan uso particular.

c) Los impuestos sobre las sucesiones que corresponda percibir al Estado receptor, salvo lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 39⁹; lo que nos dice que todos los impuestos causados por la sucesión serán pagados por el agente diplomático, cuando éste sea llamado en calidad de particular una vez aceptada

la herencia, salvo cuando se trate de miembros de su familia, evento en el cual tendrá derecho a que se le exonere de los impuestos sobre los bienes muebles que se hallen en la sucesión abierta, puesto que sobre los bienes inmuebles no versará la inmunidad fiscal.

d) Los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor. Al igual que la inmunidad jurisdiccional, este numeral se refiere a los ingresos obtenidos por los agentes diplomáticos y consulares como particulares, que serán los que en términos generales no hayan sido obtenidos en razón de su desempeño como funcionario diplomático sino como inversionista, o rentas independientes que obtenga en el ejercicio de actividades al margen de su labor, las cuales tendrán que tributar según los ingresos obtenidos, como cualquier persona que no mantuviere una condición subjetiva. Por ejemplo, el impuesto de renta, los gravámenes sobre dividendos de inversión, entre otros.

e) Los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados. El agente diplomático se encontrará obligado a pagar los impuestos a que haya lugar por la prestación de servicios como particular. Puesto que para que este sujeto se vea exento del tratamiento tributario ordinario es nece-

⁸ *Ibíd.*

⁹ Convención de Viena. Artículo 39 n.º 4, el cual reza: “[e]n caso de fallecimiento de un miembro de la misión que no sea nacional del Estado receptor ni tenga en él residencia permanente, o de un miembro de su familia que forme parte de su casa, dicho Estado permitirá que se saquen del país los bienes muebles del fallecido, salvo los que hayan sido adquiridos en él y cuya exportación se halle prohibida en el momento del fallecimiento. No serán objeto de impuestos de sucesión los bienes muebles que se hallaren en el Estado receptor por el solo hecho de haber vivido allí el causante de la sucesión como miembro de la misión o como persona de la familia de un miembro de la misión”.

sario que realice una función en beneficio de las relaciones interestatales, razón por la cual todas las actividades desempeñadas por el diplomático fuera de su ámbito de funcionario a favor del Estado acreditante serán tratadas como si fueran realizadas por una persona en condiciones normales.

f) Salvo lo dispuesto en el artículo 23, de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles¹⁰. Esta exención trata específicamente de los impuestos causados por la tenencia o propiedad sobre bienes inmuebles, evento en el que no se causarán si son dispuestos a la labor diplomática. Es decir, que si son para uso privado del agente diplomático, tal como hace la salvedad el párrafo 2.º del artículo 23, no se les dará el mismo tratamiento tributario, mientras que si la propiedad o tenencia del inmueble se dispone para el desenvolvimiento de la misión diplomática no habrá lugar a la causación de los mismos impuestos.

Visto lo anterior, podríamos concluir entonces que el agente diplomático está exento de manera general de todos los impuestos a los que se halle en el desempeño de su cargo como parte del Estado acreditante y en representación de él, mientras que si el mismo funcionario desarrolla las tareas en razón de su calidad personal como sujeto, no habrá lugar al reconocimiento de la inmunidad.

Igualmente, con arreglo a las leyes, el Estado contratante tendrá que permitir la entra-

da con exención de toda clase de derechos de aduanas, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreos y servicios análogos, en relación con los objetos destinados al uso oficial de la misión y de los objetos de uso personal del agente diplomático o de los miembros de su familia que formen parte de su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación¹¹.

La exclusión¹² para los agentes diplomáticos se encuentra expresamente regulada, como ya lo vimos, por la Convención de Viena en el artículo 34, en el cual se dispone que el tratamiento, a la luz de todas las administraciones tributarias del mundo, es la exclusión de todos los impuestos de tipo nacional, regional y municipal, teniendo en cuenta las excepciones a que haya lugar, ya estudiadas. Este tratamiento preferencial es de obligatorio cumplimiento para los Estados bajo el entendido de que es un tema regulado expresamente por el Derecho internacional tributario, lo que le otorga un régimen diferenciado a estos sujetos en razón de la función que desempeñan.

B. Tratamiento de los diplomáticos a la luz de los modelos de convenio para eliminar la doble imposición

Los modelos de convenio se ocupan de establecer una regulación particular para los miembros de cuerpos diplomáticos y consulares. A continuación comentamos la

¹⁰ “El Estado acreditante y el jefe de la misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados”.

¹¹ Convenio de Viena. Artículo 36.

¹² Definida como un hecho generador que se encuentra sin lugar a gravamen por el sistema fiscal de determinada administración tributaria.

regulación que se le otorga a este asunto en cada uno de los modelos de convenio

En el artículo 28 del modelo de la OCDE se prevé la regulación referente a los miembros diplomáticos en los siguientes términos: “las disposiciones del presente convenio no afectarán los privilegios fiscales que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del Derecho internacional o en virtud de los acuerdos especiales”. En razón de ello se tendrá que respetar la regulación que establece el Derecho internacional público, concretamente la Convención de Viena.

Visto lo anterior, queda afirmada la prevalencia de aplicación de la regulación dada por el Derecho internacional público. Por tanto, los miembros diplomáticos y consulares se regulan bajo un régimen tributario con tratamiento preferencial y de exclusiva aplicación para ellos desde el punto de vista subjetivo; estamos frente a un régimen tributario que excluye las normas generales y los principios de aplicación del régimen fiscal aplicable en los países del mundo.

Por su parte, el modelo de convenio de EE. UU. regula la materia en el artículo 27, que otorga el mismo tratamiento dado por el modelo de la OCDE, en lo cual también coincide el artículo 27 del modelo de convenio de la ONU, que le da prevalencia al tratamiento dispuesto desde el Derecho internacional público. Finalmente, nos queda por señalar que en la Decisión 578 de 2004 de la CAN no está previsto el tema específicamente, pero se entiende que se aplicará del mismo modo la normativa de la Convención de Viena.

A manera de resumen, presentamos el siguiente cuadro comparativo de los modelos de convenio que hemos comentado:

<i>Modelo de Convenio de la OCDE. Artículo 28</i>	<i>Modelo de Convenio de la ONU. Artículo 27</i>	<i>Modelo de Convenio de EE.UU. Artículo 27</i>	<i>Decisión 578 CAN No regula</i>
Se prevé exención tributaria de todos los impuestos nacionales, regionales y municipales, según el artículo 34 de la Convención de Viena de 1961. Salvo las excepciones previstas.	Igual que en el modelo de la OCDE, se establecen las exenciones tributarias para los sujetos pasivos que posean tales características de acuerdo con las normas del Derecho internacional.	Prevé igualmente la exención tributaria para los miembros diplomáticos y consulares, como lo disponen las normas de la Convención de Viena.	No Regulación prevé regulación expresa de la exención tributaria pero se entenderá por extensión que será aplicable la Convención de Viena. Para los miembros que hagan parte de la CAN.

III. Facultades impositivas del Estado colombiano para gravar las rentas generadas por los miembros de misiones diplomáticas y consulares

Como ya hemos planteado, la diplomacia se encuentra inmersa en cantidad de tratamientos privilegiados que se imponen para todos los estados, circunstancia que también se proyecta sobre el Derecho colombiano. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del Consejo de Estado al señalar que “la comunidad internacional, tanto dentro del sistema de las Naciones Unidas como del sistema interamericano, ha convenido el establecimiento de normas sobre relaciones, deberes, derechos, prerrogativas e inmunidades de misiones, oficinas, agentes diplomáticos y consulares, con el objeto de garantizar mediante su observancia el desempeño de sus labores en condiciones de libertad e independencia, de manera que per-

mita el normal desarrollo de las relaciones mutuas”¹³.

Por esta razón, se considera inexistente la facultad impositiva del Estado sobre los agentes diplomáticos y consulares, toda vez

que ese es un asunto expresamente regulado por la Convención de Viena¹⁴, la cual fue incorporada al ordenamiento colombiano mediante la Ley 6.^a de 1972.

Bibliografía

BÜHLER, OTTMAR. *Principios de Derecho Tributario Internacional*. Versión Castellana de FERNANDO CERVERA TORREJÓN. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

BRavo ARTEAGA, RAFAEL. *Temas de Derecho Tributario internacional*. Universidad del Rosario.

CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (COORD.). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Edición fiscal CISS, 2007.

EVANS MÁRQUEZ, RONALD. *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*. Ed. Mc Graw Hill, 1999.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR. “Derecho Tributario a las puertas del siglo XXI. Retos de futuro”, *Revista Mundo Fiscal*, Cali, Fundación Estudio Restrepo & Londoño, 2006.

GODOY, JUAN PABLO (COORD.), *Estudios de Derecho Internacional Tributario-Los Convenios de Doble Imposición*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis, 2006.

IDROVO, JUAN MANUEL. *Principios básicos de la tributación internacional*, Bogotá, Legis, 2008.

LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS. *Fiscalidad internacional y territorial del tributo*, Mc Graw Hill, Monografía.

MONTAÑO GARLAZA, CÉSAR. *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.

PÉREZ DE CUÉLLAR, JAVIER. *Manual de Derecho Diplomático*, México, Fondo de Cultura Económica, 2003.

PAZ Y PUENTE, JAIME. *Derecho de la Inmunidad Diplomática*, Ed. Trillas, 1985.

ROHATGI, ROY. *Principios básicos del derecho tributario internacional*, Bogotá, Legis, 2008.

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

XAVIER, ALBERTO. *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Abaco.

VILARIÑO PINTOS, EDUARDO. *Curso de Derecho diplomático y consular*, Madrid, Tecnos, 2003

¹³ Consejo de Estado, Sentencia de la Sección Cuarta del 9 de febrero de 2000, Exp. 1244.

¹⁴ Sentencia de la Corte Constitucional C-315, del uno de abril de 2004.