

Calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría en los CDI vigentes en Colombia*

Qualification of the terms of technical service, technical assistance and consulting in the multilateral taxing convention in Colombia

HERNÁN SÁNCHEZ CASTILLO¹

Sumario

I. Definición legal de los conceptos de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría con arreglo a la legislación interna. 1.1. Servicio técnico. 1.2. Asistencia técnica. 1.3. Consultoría. 2. Origen de la calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría como regalías en los CDI. 2.1. Política de gobierno. 2.2. Efectos y activación de la CNMF en cada uno de los CDI vigentes por Colombia que la incluyen, por una extracción de la calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría como regalía en el CDI Col-Francia. 3. Conflictos de calificación. 3.1. Conflictos de interpretación. 3.2. Análisis del Concepto 005945 de abril 7 del 2016 – Calificación de los pagos de un residente colombiano a un residente español

por servicios de asesoría legal y/o jurídica, sin establecimiento permanente. 3.3. Interpretación y aplicación en relación con el Modelo OCDE artículo 3 (2) de los CDI. 3.4. La calificación vinculante del Estado de la fuente conforme a los métodos para eliminar la doble imposición del MOCDE. 4. Métodos de interpretación en los CDI. 4.1. Métodos de interpretación de los tratados internacionales. 4.2. Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados. Conclusiones.

Resumen

Con la evolución y el desarrollo constante de factores económicos, comerciales y migratorios en los últimos dos siglos, los países se han visto en la necesidad de ejecutar prácticas y realizar marcos regulatorios internacionales para una buena práctica comercial

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.03>

¹ Abogado, de la Universidad Libre de Colombia, Especialista en Derecho Tributario y Magíster en Derecho del Estado con énfasis en Tributación de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: hernansanchezcastillo@hotmail.com

entre aquellas partes que lo acuerdan. De este modo, los gobiernos de cada jurisdicción, junto con sus representantes a nivel mundial, en algún momento histórico se han preocupado por celebrar acuerdos internacionales de carácter bilateral o multilateral que fortalezcan o coadyuven las relaciones con otros países.

Sin embargo, de los acuerdos celebrados y vigentes en cada jurisdicción en materia fiscal, se derivan conflictos que surgen al momento de su aplicación, conflictos que se ven divididos en conflictos de calificación y de interpretación. Frente a este tema en particular, el presente estudio busca analizar un caso presentado actualmente entre la Administración General de Tributos de España y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) al momento de calificar el servicio de asesoría legal y/o jurídica prestado por un residente español en Colombia sin la configuración de un establecimiento permanente; conflicto que surge por la aplicación del contenido del Convenio para evitar la doble imposición (en adelante CDI) entre Colombia y España en lo relacionado con el término no definido de consultoría, calificado dentro de la cláusula de regalías.

Palabras clave: Derecho Internacional, Calificación, Convenios para evitar la doble imposición, Retención en la fuente, Impuestos sobre la renta.

Abstract

In the evolution and the constant development of economic commercial and migratory factors in the last two centuries, countries have seen the need to implement

practices and make international regulatory frameworks for good commercial flow between the parties that conform it. As a result, each jurisdiction's government alongside their representatives worldwide, at a specific moment in history, have been concerned to celebrate bilateral and multilateral international agreements that better relations with the other countries.

However, from the prevailing tax agreements conflicts merge from each jurisdiction at the application moment. Conflicts that are divided in qualification and interpretation conflicts. In this particular issue, this article analyses a current case among the tax administration of Spain and tax administration of Colombia when checking the legal advice service made for a Spanish resident in Colombia, without configured establish permanent; conflict that is caused due to the application content of multilateral tax convention among Colombia and Spain related with the undefined consulting term in the royalties clause of convention.

Keywords: International Law, Qualification, Tax Convention, Withholding Tax, Income Tax.

Introducción

Los convenios o acuerdos internacionales adquieren la forma de un contrato vinculante entre dos Estados partes que negocian, aceptan y acuerdan determinados términos sobre una respectiva materia y que buscan la materialización a través de la manifestación del consentimiento del Estado a obligarse a cumplir con los deberes internacionales plasmados en el acuerdo.

En ese curso, los tratados internacionales asientan una fuente junto con las normas internas que deben cumplir con el requisito de incorporación en el ordenamiento jurídico de cada Estado según el procedimiento establecido.

La génesis de la problemática es la calificación que realiza la Administración de España al servicio mencionado como un beneficio empresarial y la calificación que realiza la DIAN al mismo servicio como una consultoría que encuadra dentro de la cláusula de regalías. Bajo la aplicación de la legislación colombiana, procedería una retención en la fuente a título de renta en el Estado de la fuente, Colombia. No obstante, ese impuesto probablemente no será tomado en cuenta para otorgar un alivio tributario en España por no corresponder a la interpretación de esa Administración. En definitiva, es perfectamente posible que no se cumpla el principal objetivo del CDI, que no es otro que evitar la doble imposición.

I. Definición legal de los conceptos de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría con arreglo a la legislación interna

En la legislación tributaria colombiana se establece como regla general en materia de impuesto sobre la renta de los no residentes, dentro del marco de retención en la fuente, que todo pago efectuado bajo la naturaleza y consideración proveniente de un ingreso de fuente nacional debe estar sometido a una tarifa de retención como herramienta anticipada de recaudo del impuesto o impuesto definitivo en algunos casos, siempre y cuando la ley no lo excluya expresamente.

Con base en este presupuesto, hasta 2016, la ley señaló un postulado y tarifa excepcional en materia de retención en la fuente a los pagos realizados a un no residente, fijando que “[l]os pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta (...) bien sea que se presten en el país o desde el exterior” (Estatuto Tributario, Inci. 1°, art. 408). Hoy la tarifa es del 15%, con base en la Ley 1819 de 2016.

Una vez explicado lo anterior, resulta menester ahondar en la búsqueda de los términos para conocer su concepción u origen legal en el ordenamiento jurídico tributario, para lo cual se debe puntualizar a uno la definición clara y concreta, fundamento legal y ámbito de aplicación de los conceptos.

En ese sentido, es importante recordar la denominación o tratamiento que perciben los denominados servicios en el ordenamiento jurídico tributario para efectos del impuesto sobre la renta, ya que no es menos importante tener en cuenta la denominada teoría de “ficción de extraterritorialidad”, que consiste básicamente en que la ley asume que ciertos servicios, a pesar de prestarse desde o en el exterior, se consideran prestados en el territorio nacional.

Luego, al obtener la connotación de aquellos ingresos percibidos por la prestación de estos servicios como ingresos de fuente nacional según lo previsto en el artículo 24 del Estatuto Tributario, todo pago o abono en cuenta realizado por el concepto de servi-

cio técnico y/o asistencia técnica debe estar sujeto a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta.

1.1. Servicio técnico

El origen del término data del literal b) del artículo 11 del Decreto 2579 de 1983, reglamentario de la Ley 9 de 1983, que perseguía someter a imposición vía retención en la fuente para efectos del impuesto sobre la renta, a una tarifa correspondiente al 40% del valor nominal de todos los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios técnicos, asistencia técnica o regalías a favor de (i) sociedades o entidades sin domicilio en el país o (ii) personas naturales extranjeras sin residencia. Sin embargo, posteriormente, el Consejo de Estado declaró nulo el apartado –Técnicos– desarrollado en el Decreto *ibídem* por exceder por parte del Gobierno Nacional su facultad reglamentaria. Sobra señalar que será este análisis jurisprudencial el que nos va a llevar a un acercamiento del concepto de servicio técnico hasta el año de 1987.

Para la reforma de 1986, se ve con importancia y necesidad la inclusión del término de servicio técnico, bien sea prestado en el exterior o en el territorio nacional, como ingreso de fuente nacional con el objetivo de que se encuentre sujeto a imposición en materia de impuesto sobre la renta vía retención en la fuente. Para lo cual, el artículo 14 de la Ley 75 de 1986 señaló que “[l]a prestación de servicios técnicos se considera renta de fuente nacional, sea que estos se administren desde el exterior o en el país. Para tal efecto la tarifa del impuesto de remesas y el porcentaje de retención en la fuente de que trata el artículo 46 de la Ley 9 de 1983 será

del doce por ciento (12%). En el mismo caso, el porcentaje de retención en la fuente a que se refiere el artículo 47 de la Ley 9 de 1983, será del treinta por ciento”. Con esta disposición, los servicios técnicos quedaron gravados con la retención del impuesto sobre la renta como en un principio lo quería el Decreto 2579 de 1983 reglamentario de la Ley 9 de 1983.

No obstante, resulta necesario traer a colación el antecedente jurisprudencial del Consejo de Estado, que se originó por una demanda en acción de nulidad simple al literal C del artículo 2 del Decreto 2579 de 1983, en el que incluyó la noción de prestación de servicios técnicos como ingreso de fuente nacional, cuando el Decreto Legislativo 2053 de 1974 solo hacía referencia o consideraba el término de asistencia técnica como ingreso de fuente nacional.

Con razones suficientes, el Consejo de Estado explicó e hizo la diferenciación de los términos de asistencia técnica y servicio técnico enfatizando que el artículo 47 de la Ley 9 de 1983, cuyo decreto reglamentario se demandó, utiliza un sistema taxativo de enunciación de conceptos, y que al existir una definición legal de asistencia técnica en el Decreto Reglamentario 2123 de 1975 es palmario o evidente que el propio gobierno ha considerado distinto el concepto de servicio técnico y asistencia técnica.

En este caso, se acerca a la definición del término, al entenderlo como “la aplicación directa de la técnica por un operario sin transmisión de conocimientos o la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados directamente por medio del ejercicio de un arte o técnica, sin que la misma conlleve la

transmisión de conocimientos” (Consejo de Estado, Sección IV, Expediente 1082, 1987).

Tiempo después, se presentó demanda de nulidad simple a un apartado del Concepto 003 de 2002 –Concepto unificado en impuesto sobre las ventas– donde la definición del término emerge nuevamente por parte del Consejo de Estado e indica que los servicios técnicos son aquellos que se caracterizan por agotarse con la simple ejecución de su objeto, con la aplicación de una técnica y, por tanto, en ningún caso, ni la ilustración ni el consejo y tampoco la transferencia de conocimiento resultan palpables para su ilustración (Consejo de Estado, Sección IV, Expediente 13623, 2004).

Vale la pena evocar un acercamiento en el mismo ordenamiento jurídico tributario, y más precisamente en materia de impuesto sobre las ventas, donde se evidencia una definición del término de servicio como “[t]oda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración” (Decreto 1372, 1992, art.1). Empero, frente a esta disposición, se evidencia una característica propia de una obligación de hacer que tiene por única restricción la existencia de una relación o vínculo laboral.

En definitiva, lo anterior nos lleva a determinar que la estructura conceptual en el ordenamiento jurídico colombiano del término *de servicio técnico* está construido en

fundamento a precedentes jurisprudenciales por parte del máximo órgano jurisdiccional de lo contencioso administrativo, sin encontrar definición alguna aprobada por el órgano legislativo, por lo menos a la fecha de la redacción de este artículo.

1.2. Asistencia técnica

Frente a la definición conceptual del término de *asistencia técnica*, se tiene que a rango de decreto reglamentario el único referente incorporado al ordenamiento y que continúa vigente en el Decreto Único Reglamentario – DUR (Decreto 1625 de 2016), que lo define expresamente como “la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos” (Decreto 2123, 1975, art. 2).

Respecto a la tipología de este servicio, se entrevé que cuando la disposición emplea el término *asesoría* califica el servicio respecto a su especialidad y al profesionalismo indiscutible de quien lo presta. No obstante, en el momento que hace referencia que es “para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica”, efectivamente, retrocede a la calificación del servicio y termina por diluir el concepto de asistencia técnica en cualquier entorno donde se requiera un conocimiento tecnológico (Llanes, 2016).

En adición a la anterior definición, el Consejo de Estado ha sido reiterativo en manifestar la naturaleza conceptual de este término,

señalando que la asistencia técnica se caracteriza por la transmisión de conocimientos a terceros (Consejo de Estado, S.IV, Exped. 0154, 1984).

Así mismo, el Consejo de Estado explica y hace la diferenciación de los términos de asistencia técnica y servicio técnico, enfatizando que el artículo 47 de la Ley 9 de 1983, cuyo decreto reglamentario fue demandado, utiliza un sistema taxativo de enunciación de conceptos, y que al existir una definición legal de asistencia técnica en el Decreto Reglamentario 2123 de 1975, es palmario o evidente que el propio gobierno ha considerado distinto el concepto de servicio técnico y asistencia técnica. La imposición vía retención en la fuente del impuesto sobre la renta por el pago de estos conceptos surge con desarrollo en el literal c) del artículo 47 de la Ley 9 de 1983 y el Decreto reglamentario 2579 de 1983.

Se tiene, entonces, que la definición encuentra un sustento legal vigente en el ordenamiento jurídico tributario y, más específicamente, en el impuesto sobre la renta, como una concepción del término que ha sido base de análisis para la búsqueda de definiciones conceptuales paralelas.

Ahora bien, no es menos importante recordar que, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, el porcentaje de la retención en la fuente para pagos al exterior sobre los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría quedó disminuida a la tarifa del 15%, tal y como se desarrolla en el artículo 408 del E.T.

Aunado a lo anterior, es importante mencionar que la reforma tributaria extendió la

regla de extraterritorialidad para efectos del impuesto sobre las ventas que estaba antes de su promulgación para solo algunos servicios y lo amplió a todo tipo de servicios prestados desde el exterior. Esto acaba la posibilidad de muchos asesores de convertir todo tipo de servicio en un servicio técnico que lo excluía de la retención en la fuente del impuesto sobre las ventas.

1.3. Consultoría

Una vez analizado el ordenamiento jurídico actual, se tiene que la definición más cercana al término se encuentra en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación Pública), definido como contratos que celebren las entidades estatales para la ejecución de determinados proyectos de inversión o los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación o la ejecución de diseños.

El término de contrato de consultoría en el ordenamiento jurídico inicia sus pasos con ocasión del artículo 115 del Título VIII del Capítulo V del Decreto 222 de 1983, entendiéndolos como “estudios requeridos previamente para la ejecución de un proyecto de inversión, a estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos especificados, así como a las asesorías técnicas y de coordinación.

Son también contratos de consultaría los que tienen por objeto la interventoría, la asesoría misma en el desarrollo de los contratos de consultoría y la ejecución de estudios, diseños, planos, anteproyectos, proyectos, localización, asesorías, coordinación o dirección técnica y programación de obras públicas.

La norma en comento, después fue derogada expresamente por el artículo 81 de la Ley 80 de 1993 y se mantuvo el fundamento legal del concepto a lo que hoy en día conocemos como contrato de consultoría en materia de contratación estatal, como bien se explicó en líneas anteriores.

Luego de expuesto el origen de algunas disposiciones, surgió a criterio de la Administración tributaria en los años 1999 y 2009 una postura inclinada a que la definición contenida en la precitada ley de contratación pública resulta aplicable en su integralidad respecto de todos los contratos de consultoría en general en materia de impuesto sobre las ventas.

Para dilucidar el significado jurídico de este tipo de contrato, resulta menester evocar que la principal diferencia de cara a los servicios técnicos y de asistencia técnica es que estos últimos requieren de tecnología. Si bien en una consultoría se pueden transmitir conocimientos técnicos y científicos, la Administración tributaria ha diferenciado con la multitud de sus actos administrativos entre servicios generales y honorarios, profesión liberal y consultoría a partir de criterios para aplicar una tarifa de retención respecto de otra según el servicio dentro del régimen aplicable a residentes fiscales en Colombia.

A modo de complemento, es importante mencionar la diferencia entre un contrato de prestación de servicios y de consultoría, ya que las diferencias sustanciales son amplias, en el sentido de que los primeros solo se pueden celebrar con personas naturales que ponen a disposición de la entidad contratante su capacidad de trabajo para asumir funciones o tareas relacionadas con aque-

lla, mientras que en el segundo el contrato se puede celebrar con personas naturales y jurídicas, no está relacionado directamente con las actividades de la entidad o con su funcionamiento, sino la prestación de servicios especializados de asesoría, interventoría o gerencia de proyecto, que no coincide generalmente con la órbita de las actividades propias de la entidad (Corte Constitucional, Sentencia C-326 de 1997).

2. Origen de la calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría como regalías en los CDI

2.1. Política de gobierno

Desde el primer convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal firmado por Colombia a mediados del año 2005 con el Reino de España, se ha tomado como política de negociación por parte de los agentes representantes del Gobierno Nacional de turno del Estado colombiano, la inclusión de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría bajo la cláusula de regalías del modelo de convenio de la OCDE, entre aquellos CDI vigentes que contienen este tratamiento actualmente se encuentran el de Chile, Suiza, Portugal, República Checa, República de Corea, Canadá y México, diferente al CDI celebrado y no vigente con Francia y el Reino Unido que no la contiene.

Es de señalar que dentro de la política de negociación de los tratados vigentes por Colombia con otros Estados contratantes, la calificación de los términos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría ha

sido indiferente a lo establecido o desarrollado en el Modelo de Convenio de la OCDE en adelante (MCOUDE).

Lo anterior significa que, sin lugar a dudas, los agentes negociadores incluyeron esos conceptos en la connotación de regalías en busca de evitar una interpretación y, por consiguiente, una calificación distinta –de un pago por un determinado concepto de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría–, que lleve consecuentemente a una calificación de una renta indeseada y se ceda toda la facultad impositiva conforme al CDI.

Sin embargo, no es extraño que en Colombia, como en el resto del mundo, el sistema jurídico califique una determinada renta como regalía o canon, y que no coincida con la fuente de ingreso correspondiente al servicio que se presta, bien sea porque no pertenece o no se relaciona de forma directa con la propiedad intangible, verbigracia la calificación de los términos objeto de estudio –servicio técnico, asistencia técnica y consultoría como regalías en una multiplicidad de los convenios para evitar la doble imposición vigentes en Colombia.

Dado el nuevo tratamiento que se otorga a los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría en el CDI celebrado y aún no vigente entre Colombia y Francia, es menester analizar de forma abreviada los efectos y posible activación de la cláusula de nación más favorecida contenida en los siguientes convenios, que llevan a una reclasificación de la renta, en lo correspondiente a los conceptos estudiados.

2.2. Efectos y activación de la CNMF en cada uno de los CDI vigentes por Colombia que la incluyen por una extracción de la calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría como regalía en el CDI Col-Francia

El propósito de esclarecer discusiones propuestas por varios tratadistas en materia fiscal que señalan que el tratamiento a partir de la firma del CDI entre Colombia y Francia desaparece los efectos de conservar para el Estado –de Colombia– el derecho de gravar las rentas de fuente nacional percibidas por la prestación de conceptos de consultoría, servicio técnico y asistencia técnica, en contraste con lo que expondremos en líneas posteriores.

La cláusula de nación más favorecida es un instrumento que nace con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros (*General Agreement on Tariffs and Trade* – GATT) y que tiene como objeto que en caso de cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte o Estado contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido y tendrá inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de las demás partes contratantes el mismo tratamiento (Artículo 1° del GATT – Ley 49 de 1981).

En ese sentido, y con los propósitos generales del GATT de encontrar incentivos o una reducción sustancial de aranceles aduaneros entre los miembros que conforman la organización y la eliminación de barreras

comerciales como de los tratos discriminatorios en materia de comercio internacional, Colombia adhiere a la organización en 1981 y lo ratifica en el ordenamiento interno a través de la Ley 49 de 1981.

Una vez visto el escenario que dio origen a este tipo de instrumentos de protección contractual contra futuros tratamientos mucho más ventajosos, Colombia busca directa o indirectamente extrapolar sus efectos y darle aplicación a la misma en un campo tributario.

Es así como en el año 2004 el Gobierno Nacional, por medio de sus representantes facultados para la negociación por el Presidente de la República, deciden incluir “a voluntad” en la cláusula de regalías a través del Protocolo del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con España la protección de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría con base en la CNMF a favor del otro Estado contratante –España–. Es allí donde se da inicio a un tratamiento repetitivo y que marca una pauta de negociación del Gobierno colombiano con los demás Estados contratantes.

De lo anterior, Colombia desarrolla e incorpora a través de la siguiente redacción la cláusula de nación más favorecida en los siguientes CDI y ocasiona para nuestro entender los siguientes efectos. Veamos:

➤ España y Suiza

3. En el caso de que Colombia, después de firmado este presente convenio, *acordará con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al estable-*

cido en el artículo 12 del presente convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del convenio firmado con ese tercer Estado.

Frente a los efectos que incorpora este artículo y con base en la redacción, debemos partir, como primera medida, de a qué hace referencia cuando se señala un *tipo impositivo*, para lo cual, la Real Academia Española señala que en economía el contexto es definido como un “tipo porcentual que se aplica a la base imponible para calcular el gravamen”. Bajo esa lógica, se estaría en presencia de una cláusula que blindada y que se encarga exclusivamente de la modificación sustancial y directa del porcentaje correspondiente a la tarifa de regalías frente a otras futuras negociaciones con otros Estados.

Empero, hay una contraposición a la anterior tesis, que se desarrolla fundamentalmente en que, en el momento de modificar la naturaleza de los conceptos de servicios de asistencia técnica, servicio técnico y consultoría, ese tipo porcentual aplicable se ve modificado indirectamente, verbigracia, del CDI entre Colombia y Francia, ese tipo de rentas pasarían a estar sujetas a imposición exclusivamente en el Estado de la Residencia, en este caso, Francia. Para lo cual, en el Estado de la fuente –Colombia– tendría un equivalente a una tarifa del 0%.

Según intérprete de este documento, al ponderar las dos posturas y acudiendo al criterio de interpretación gramatical y sistemático de la disposiciones, se ve con atención que frente a este CDI entre Colombia y

España o Suiza no existe un efecto de activación de la cláusula de nación más favorecida, puesto que las modificaciones a este tipo de conceptos en el CDI Colombia y Francia no se vieron afectadas con el propósito de una modificación a la tarifa o tipo porcentual aplicable a esta clase de rentas: servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

➤ Chile: Preámbulo – Adición al artículo 12

Si Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado *en el que se modifique la imposición en el país de la 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 (...).

En este caso, vemos que hay una redacción distinta a la señalada en el CDI anterior, para lo cual se desarrolla una premisa general en el contenido del primer inciso que hace alusión a la simple modificación de la imposición. Es decir, deja abierta la interpretación que inclusive si hay un cambio incrementando la tarifa impositiva de las determinadas rentas –servicio técnico, asistencia técnica o

consultoría– tendría que verse paralelamente reformada.

Sin embargo, la integralidad de la interpretación de este inciso con el inciso segundo nos lleva a dilucidar el sentido de la modificación de la imposición a la que hace referencia el primer inciso de la citada disposición. Y, para este caso, advierte que se activará la CNMF en aquellos casos en que se acuerde una *exención*, definida como una ventaja tributaria o fiscal en la que se beneficia a un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago de un tributo o para aquellos casos en que se determine o acuerde una alícuota menor para este tipo de rentas.

En ese orden de ideas, es dable inferir a primera vista que la exención para este tipo de rentas no está determinada de manera concreta y formal en el CDI Colombia y Francia. Es decir, la negociación de los términos no se vio fundamentada con base en un tratamiento calificado de exención o de alícuota menor para efectos de la cláusula de regalías, sino, sencillamente de un cambio de naturaleza o de recalificación respecto de este tipo de conceptos, que conlleva indirectamente a una posible no imposición en el Estado de la fuente.

Lo anterior nos lleva a concluir, respecto de la activación de la CNMF de este Convenio, que no tendría efectos distintos a los establecidos en la cláusula de regalías debidamente negociados y vigentes –CDI Colombia y Chile–, porque, a criterio del autor de este estudio, no habría lugar a configurar una exención puesto que la recalificación del ingreso no puede predicarse de un tra-

tamiento exceptivo atribuible más allá de la libre voluntad de los Estados contratantes de reclasificarlo en otra renta.

➤ Canadá

Si después de firmado el Convenio, Colombia suscribe con un Estado tercero un Convenio que *estipule disposiciones* respecto de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría *que sean más favorables que aquellas dispuestas en el artículo 12 del Convenio*, dichas disposiciones aplicarán automáticamente al Convenio, bajo las mismas condiciones (...).

Al respecto, vemos que al entrar en vigencia el CDI Colombia y Francia, el tratamiento previsto para los términos de asistencia técnica, servicio técnico y consultoría desarrolla una característica más beneficiosa al extraer los conceptos bajo la denominación de regalías, y lleva a que exista una posible aplicación a los artículos residuales como lo son los artículos de beneficios empresariales y otras rentas.

Ahora, en contraposición y con base en una interpretación sistemática de la disposición en comento, vemos con atención que en su contenido se hace referencia a que “estipule disposiciones” que sean más favorables, lo que nos llevaría a pensar en primera instancia que el no calificar una determinada renta no es un tratamiento más favorable, ya que en el CDI entre Colombia y Francia no se va más allá de una indiferencia u omisión en el tratamiento de esta renta, que de manera indirecta o por efecto secundario podría

verse consecuentemente calificada como un beneficio empresarial u otras rentas.

En complementación de lo anterior y en suma, vemos menester acudir a la Real Academia Española (RAE) para definir el concepto de *estipular* desarrollado en la CNMF, para lo cual se entiende como un verbo transitivo de convenir, concertar o acordar. En ese sentido, nos dirige al escenario en que el CDI entre Colombia y Francia, al no concertar ni acordar un tratamiento más favorable en su contenido, los efectos de la CNMF entre Colombia y Canadá no se activaría puesto que no media la materialización de una disposición que conlleve de manera directa tal aplicación más favorable.

➤ Portugal

Si, después de la firma del Convenio, Colombia concluye con un tercer Estado un convenio *que incluya disposiciones* relativas a la asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría *que son más favorables que los previstos por el artículo 12 del Convenio*, dichas disposiciones se aplicarán automáticamente al convenio, bajo las mismas condiciones como si ellas hubieran sido incluidas en el Convenio (...).

Sobre el particular, y de forma similar al análisis previsto con el CDI entre Colombia y Canadá, el término de incluir disposiciones necesariamente debe estar ligado al concertar o llevar de manera implícita en el contenido del CDI entre Colombia y Portugal una disposición que necesariamente tenga un tratamiento más favorable. Lo que nos

llevaría a decantar que la CNMF en este caso no se entiende activada.

➤ República Checa

Si, después de la forma del presente acuerdo, Colombia firma con un tercer Estado un Acuerdo, Convenio o un Protocolo que *contenga disposiciones relacionadas* con la imposición de rentas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean *más favorables que aquellas dispuestas en el presente Acuerdo, con respecto a la tarifa o tratamiento tributario o ambos*, dicho régimen será automáticamente aplicable para efectos del presente acuerdo, a partir de la fecha en la cual el Acuerdo, Convenio o Protocolo al mismo entre Colombia y ese tercer Estado produzca efectos (...).

Al respecto, la CNMF, frente a este convenio, está relacionada con dos tipos de modificaciones a los conceptos –de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría– con otros Estados, que son (i) la tarifa y (ii) un tratamiento tributario. En ese orden de ideas, dado que se evidencia un tratamiento tributario más favorable para este tipo de rentas, una vez entrado en vigor el CDI Colombia y Francia, la CNMF se entendería activada.

➤ México

En el caso de que Colombia, después de firmado este Convenio, acordara con un tercer Estado *una tasa impositiva sobre regalías aplicable a los pagos por asistencia técnica y servicios técnicos que sea inferior a la establecida en el artículo 12 del presente convenio, o bien, considera dichos pagos con una naturaleza distinta a la de rega-*

lías, esa nueva tasa impositiva o naturaleza aplicará automáticamente al presente convenio como si constara expresamente en el mismo (...).

Frente a los efectos de la CNMF en este CDI, la disposición prevé dos tipos de blindajes para los casos en que se busque modificar este tipo de rentas –por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría–, para lo cual señala que se activará la cláusula cuando exista (i) una tasa impositiva que sea inferior a la establecida en la cláusula de regalías o (ii) cuando se le otorgue una naturaleza distinta a este tipo de rentas.

Así las cosas, se vislumbra de plano una activación clara del segundo presupuesto contenido en esta cláusula, ya que con la entrada en vigencia del CDI Colombia y Francia, la naturaleza de la renta de estos conceptos ya no se califica como regalías, sino posiblemente en el marco de la cláusula de beneficios empresariales u otra rentas, según corresponda. Bajo ese orden, la CNMF, contenida en el CDI entre Colombia y México, se entendería aplicable una vez entre en vigor el CDI Colombia y Francia.

Recogiendo todo lo anterior, también es importante hacer referencia a la temporalidad de la aplicación de la cláusula de nación más favorecida en el tiempo, ya que como bien se analizó en algunos Convenios de Doble Imposición, la activación de la misma se encuentra ligada a la simple negociación con el tercer Estado contratante, con quien se está generando el tratamiento más favorable, perdiendo de vista que para aquellos eventos en que se dé su posible aplicación atendiendo la legalidad del acto, debe corresponder o dar inicio al momento en que entra en vigencia

ese convenio –con el tercer Estado– (Bermúdez, 2016).

3. Conflictos de calificación

En virtud de una correcta interpretación de los tratados, como pilar fundamental representado en la voluntad de los Estados contratantes, en la actualidad el concepto o definición de los términos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría carecen de una descripción en el contenido de los convenios celebrados por Colombia, lo que lleva a dirigirnos a que en una primera interpretación se acuda a las definiciones otorgadas por la legislación interna de un Estado contratante en virtud de lo desarrollado en el contenido, por lo general, del artículo 3 (2) del MCOEDE. En fundamento de lo anterior, y aplicado al caso de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia, vemos con preocupación que acudir a la legislación interna para suplir la carencia de significado o de definición para los términos resulta no del todo pragmático.

Distinto a los conflictos de calificación en el régimen tributario internacional, presentamos conflictos de atribución o de distribución, que resultan latentes en algunos casos por el tratamiento tributario de una situación por parte de las administraciones tributarias de ambos Estados contratantes que son consideradas contrarias al tratado. De cualquier modo, el análisis de los mencionados conceptos no será objeto de estudio concretamente en el desarrollo de esta investigación.

Ahora bien, una remisión expresa a la legislación colombiana para encontrar un significado a los términos no previstos en el CDI nos lleva a encontrar que las definiciones de

los términos señalados objeto de cuestionamiento –servicio técnico, asistencia técnica y consultoría– carecen de sustento material en la medida que los conceptos no están incorporados a través de una ley o reglamento. Igualmente, para algunos conceptos, la definición hallada en el ordenamiento no corresponde al ámbito del impuesto sobre la renta y/o impuesto al patrimonio, impuestos que hacen correspondencia al ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

Los conflictos de calificación aparecen cuando los dos Estados caracterizan una misma renta de forma diferente aplicando así distintas disposiciones del CDI, porque existen diferencias en los derechos domésticos (Castro Arango, 2012).

Para Vogel y Prokisch (1993), los conflictos de calificación son latentes cuando un convenio recoge expresiones del derecho nacional que después se comprenden según su significado en el Estado de la residencia o en el Estado de la fuente, o que pueden también interpretarse en un sentido especial y autónomo. De esa forma, si el propio contenido del convenio no desarrolla una interpretación autónoma, surge la dificultad sobre determinar en cuál de los dos Estados contratantes debe ser obligatoria la definición.

3.1. Conflictos de interpretación

Otro de los grandes problemas manifiestos en el momento de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición surge con los conflictos de interpretación, que a diferencia de los conflictos de calificación se ocasionan por una postura interpretativa por un Estado contratante que aplica el con-

venio, entiéndase tanto el Estado de la fuente como de la residencia, sobre el significado o definición de una palabra no prevista en el cuerpo y contenido del texto del CDI celebrado entre determinados Estados.

Mientras que en los conflictos de calificación persiste una contradicción entre definiciones establecidas y previstas en los ordenamientos jurídicos de dos o más Estados contratantes, en los conflictos de interpretación o también llamados *conflicts of qualification*, según Vogel, es evidente una carente falta de definición en los sistemas legales, llevando a que aquel Estado “que aplica el convenio” realice una interpretación relativamente propia y beneficiosa en donde se asegure en la mayor medida posible el derecho a la imposición por determinada renta.

Es decir, la gran diferencia entre un conflicto de interpretación y de calificación se aprecia en que para el primero bastará que la Administración tributaria de un Estado contratante, sin tener dentro de su ordenamiento o sistema legal el término que igualmente carece de definición en el convenio, entienda a su voluntad y le otorgue una definición propia a ese término. Teniendo en cuenta que, igualmente, el otro Estado contratante tampoco tiene una definición sobre ese mismo elemento o término en su sistema jurídico tributario o extratributario, generando como primer efecto una doble imposición eminente sobre esa renta obtenida a través del conflicto de interpretación.

3.2. Análisis del Concepto 005945 de abril 7 del 2016 –Calificación de los pagos de un residente colombiano a un residente español por servicios de asesoría legal y/o jurídica, sin establecimiento permanente–

En esta oportunidad, a la Administración tributaria se elevó una consulta indagando sobre la correcta calificación de los pagos a realizar para efectos de la tarifa de retención en la fuente a título de renta por la prestación de servicios de asesoría legal y/o jurídica por parte de un residente español, sin establecimiento permanente en Colombia.

En un primer pronunciamiento, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, con un breve y corto análisis sobre la materia, se manifestó indicando que la calificación del respectivo pago debía sujetarse al marco de lo establecido en el Convenio de Doble imposición entre Colombia y España, acercamiento que para nuestro entender era el más elemental. Consecuentemente, la Administración, sin un fundamento claro y concreto, determinó que no se está en presencia de un servicio de consultoría o asistencia técnica y que, por lo tanto, al no enmarcarse como un servicio propio de lo señalado en el artículo 12 de cánones o regalías del CDI entre Colombia y España, el pago de los respectivos servicios debía someterse a lo señalado en el artículo 7 del CDI –Beneficios empresariales–. Atribución de la renta que llevaba a que el pago realizado a favor de un residente español no estuviera sujeto a retención en el Estado de la fuente

—en Colombia—, sino que la atribución de la respectiva renta se gravara en su totalidad en el Estado de la residencia —España— (Oficio 005838 de febrero 25 del 2015).

Como se ve en este caso, la Administración dejó de lado el contexto o significado natural de las palabras previstas en el CDI y no realizó una interpretación integral de los servicios prestados de asesoría legal y/o jurídica en su sentido natural con lo descrito en el artículo 12 del mismo convenio. Tal vez, al no estar en presencia de la aplicación literal de un texto o definición de consultoría en el CDI e incluso en la propia legislación para efectos del impuesto sobre la renta, el funcionario de la Administración tomó el elemento de aplicación residual que lo remite al artículo 7 del CDI. Sin prever que la facultad impositiva de esa respectiva renta bajo criterios de interpretación de derecho internacional de los tratados debía estar sujeta a imposición en Colombia. Tal decisión, de renunciar de manera simple y ligera a la posibilidad de someter a una mínima tarifa de retención a título de renta, nos da a entender el facilismo y la falta de disputa por la Administración de someter a imposición a los no residentes, decisión que de manera significativa tiene impacto en el recaudo nacional.

Después de posibles críticas realizadas al respectivo pronunciamiento desde muchos paneles académicos, un año después (2016) la Administración tributaria emitió un pronunciamiento de oficio. Es decir, sin tener una consulta de solicitud de revocatoria por ese determinado oficio desafortunado, la Dirección de Gestión Jurídica, en uso de las facultades y competencias asignadas por el Decreto 4048 de 2008, profirió el Concepto 005945 del 7 de abril de 2016, teniendo co-

mo última consideración la revocatoria del Oficio 005838 del 25 de febrero de 2015.

En este segundo pronunciamiento, la Administración cambió su postura de ceder la facultad impositiva en su totalidad al Estado de la residencia —España— sobre los pagos por servicios de asesoría legal y/o jurídica a un residente español sin establecimiento permanente, como una renta comprendida a la aplicación de lo señalado en el artículo 7 (Beneficios empresariales). Precizando de manera coherente que los pagos por este tipo de conceptos se deben entender dentro del término de consultoría y *per se* sujetos a una tarifa de retención en la fuente a título de renta del 10%, según lo previsto en el CDI.

Sobre el particular, la Administración señala que los servicios de asesoría legal y/o jurídica no se logran enmarcar dentro de la concepción de un servicio de asistencia técnica para efectos de la aplicación del artículo 12 cánones o regalías, en el sentido de que en la asistencia técnica involucra la utilización o uso de conocimientos tecnológicos. Igualmente, reconoce que, dentro del ordenamiento jurídico colombiano, los contratos de consultoría son contratos atípicos que se encuentran estructurados bajo el principio de la voluntad contractual o autonomía de la voluntad privada de las partes, que goza de especial protección constitucional. El sentido de explicar esta característica de los contratos de consultoría tiene como propósito dar a entender que, aunque el contrato no se encuentre reglado dentro del ordenamiento jurídico tributario para efectos del impuesto sobre la renta, la negociación de determinados servicios no puede perder la esencia o naturaleza propia de lo que se conoce o entiende como consultoría.

Bajo lo expuesto, y buscando de manera mucho más lógica el sentido natural del término consultoría, del mencionado concepto se toma la definición de la Real Academia Española junto con el término de *consultor*, e indica que frente a este tipo de contratos se está en presencia de una persona experta sobre una materia que asesora profesionalmente.

Finalmente, y en aras de robustecer la conclusión, la Administración evoca los principales elementos de interpretación expuestos en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en lo que hace referencia al significado ordinario de las palabras en los términos del tratado en su contexto a la luz del objeto y propósito, factores que serán pieza de desarrollo en el siguiente capítulo de esta investigación.

De la doctrina emitida por la DIAN en lo referente al primer pronunciamiento surge un gran interrogante –motivo de este estudio– con referencia a los presupuestos que soportan la solicitud de consulta que de alguna forma enruta la conclusión a la tesis que finalmente termina aceptando o tomando la Administración. Y es que el consultante manifiesta haber elevado una petición a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de España, en el que resuelve de manera vinculante el interrogante de si un residente fiscal en Colombia que presta servicios de asesoría legal y/o jurídica a un residente español estaría exento de tributación en España y, por ende, no sometido a retención en la fuente en virtud del CDI.

Para ello, la autoridad tributaria, de manera expresa, señaló: “[l]as rentas derivadas de la prestación de servicios de asesoramiento

legal y fiscal percibidas por residentes en Colombia solo pueden someterse a tributación en Colombia y, por lo tanto, no serán objeto de tributación ni de retención en España” (Radicado MB-01321-2014).

En adición, resulta paradójica la interpretación que la Administración española realiza del artículo 12 de cánones o regalías del CDI, ya que manifiesta que los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría hacen referencia exclusiva a la intermediación de carácter tecnológico, dejando de lado el sentido natural y obvio de las palabras en su contexto, objeto y propósito. Y así, por último, da la calificación de la respectiva renta frente al CDI como un beneficio empresarial, no sujeto a retención a título de renta en el Estado de la fuente, siempre que no exista un establecimiento permanente al que se le logre atribuir.

En ese orden de ideas y de acuerdo con los postulados expuestos, se vislumbra en un primer escenario que una vez se realice el pago a favor del residente español –prestador del servicio de asesoría legal y/o jurídica– va a estar sometido a una tarifa de retención en la fuente correspondiente al 10% en Colombia, que podría ocasionar que la persona –residente español– deba soportar como una proporción sujeta a doble imposición, puesto que pudiera ser que la Dirección General de Tributos de España no acepte el crédito tributario en virtud de lo previsto en el numeral 2 del artículo 26 del CDI, que cita, entre otras cosas, que la expresión de crédito tributario operará en la medida en que esa imposición no sea contraria al presente convenio.

Bajo la anterior lógica, existe un gran porcentaje de probabilidad de que la Admi-

nistración española, al tener una postura y posición plasmada en su doctrina, la aplique de forma vinculante, determinando la aplicación del convenio a través de actos que no configuran una fuente de interpretación de un CDI, pero que sí es de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios, en ese caso, aunque se tiene presente que no conforma la doctrina una herramienta hermenéutica de interpretación para los convenios, finalmente generará efectos negativos directos al contribuyente.

En complemento, el artículo 22 del CDI (Eliminación de la doble imposición) perteneciente al capítulo V de los Métodos para evitar la doble imposición, hace mención a que se podrá evitar la doble imposición, siempre que el residente de un Estado contratante que perciba rentas con arreglo a las disposiciones de este convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante. Es decir, para efectos del caso *sub examine*, en la medida en que para la Dirección General de Tributos de España esas rentas no pueden someterse a imposición en Colombia, el no reconocimiento del método para eliminar la doble imposición de cara al contribuyente –residente español– resulta ser en un principio no aplicable.

Dado el resultado del anterior planteamiento, surge el cuestionamiento de si debe tomar la definición del Estado de la fuente o del Estado de la residencia, en aras de cumplir con el propósito principal del CDI de cara al contribuyente, es decir, tratar en la mayoría de las posibilidades de evitar la doble imposición de la respectiva renta.

Sin embargo, resulta necesario poner de relieve que la solución al presente problema

no debe estar enfocado a una investigación profunda de las intenciones de las partes en el momento de la celebración del tratado, y buscaremos tener como objetivo principal el esclarecimiento de este con base en el significado del mismo texto del convenio.

De lo analizado hasta ahora, es irrefutable que dentro de la definición del concepto de cánones o regalías, la intención de las partes era atribuir un significado específico a un término, en este caso consultoría; por lo tanto, debe ser este primer ajuste o interpretación del término no definido expresamente en el convenio, el primer paso a tener como referencia para determinar su significado ordinario en los términos del contexto, objeto y fin del tratado. Empero, la remisión al derecho interno ha sido preponderante para el uso de una definición autónoma con base en el sentido corriente de las palabras, enfocadas exclusivamente en las definiciones tributarias y extratributarias compuestas en el derecho material interno.

3.3. Interpretación y aplicación con relación al Modelo OCDE artículo 3 (2) de los CDI

En virtud de lo previsto en el artículo 3(2), resulta palmario que esta cláusula permite el uso del significado bajo la legislación interna de un Estado en las circunstancias en que no se encuentren definidos específicamente algunos términos en el contenido del acuerdo. No obstante, el tratadista Michael Lang advierte que el artículo 3(2) del MOCDE no tiene implicación jurídica. Dicho artículo tan solo enfatiza lo que ya resulta aceptable de la aplicación de los principios de interpretación propios del Derecho Internacional. Inicialmente, debe buscarse una solución basán-

dose en el desarrollo sistemático, objetivo e histórico del tratado, y solo cuando fracase se puede hacer referencia a la ley doméstica.

Por lo tanto, la referencia a la legislación interna del artículo 3(2) del MOCDE debería entenderse restrictivamente como sea posible y el concepto de *contexto* del artículo 3(2) del MOCDE debería ser interpretado de manera amplia. Así, la referencia a la legislación interna únicamente sería relevante si la aplicación de los métodos no conduce a una solución satisfactoria (Lang, M., (2014) *Introducción al Derecho de los convenios para evitar la doble imposición* [trad. por Diego Quiñones] p. 48).

Frente a la práctica de acudir a la legislación interna por parte del Estado que está aplicando el convenio –Estado de la fuente–, se han planteado teorías de controversia relativas a señalar que ambos Estados contratantes son “Estados usuarios” a efectos del artículo 3(2). Sin embargo, el mismo artículo hace referencia a la legislación interna del “Estado contratante que aplica el convenio”; esto implica que el Estado de la residencia se encuentra dependiente de la calificación que le da el Estado de la fuente, tesis que va en consonancia con lo señalado en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE.

Por otra parte, esta tesis no resulta del todo acogida por los doctrinantes, ya que el Estado de la residencia también aplica el CDI para poder determinar las consecuencias de la aplicación del convenio por el residente en el Estado de la fuente en relación directa con la cláusula del método para eliminar la doble imposición, aplicando de manera secundaria una regla de alivio o de distribución de la facultad impositiva (Vogel, 1997).

Empero, los comentarios de la OCDE han sugerido que prevalecerá la legislación interna del Estado contratante en que se exija el impuesto, obligando al Estado de la residencia a aceptar la categorización o calificación que se otorgue en el Estado de la fuente.

3.4. La calificación vinculante del Estado de la fuente conforme a los métodos para eliminar la doble imposición del MOCDE

Con el objetivo de evitar conflictos de calificación, es decir, conflictos provenientes de la aplicación de diferentes reglas distributivas por ambos Estados contratantes sobre el mismo ingreso y contribuyente, derivado de los diferentes significados de los términos que se están interpretando, o definidos también por el tratadista Sasseville como “aquellos casos en que los Estados caracterizan la renta de forma divergente y, en consecuencia, aplican diferentes artículos del CDI a un mismo elemento de renta”, se ha sugerido enérgicamente que para evitar estos conflictos debería ser adoptada la calificación de acuerdo con el Estado de la fuente.

Ahora bien, los comentarios de la OCDE, y más precisamente al artículo 23(1), asumen un efecto vinculante para el Estado de la residencia de la calificación dada por el Estado de la fuente, única y exclusivamente cuando esta se origina o se debe acudir a la legislación doméstica para la interpretación del término no previsto en el CDI en relación con el artículo 3(2) del mismo. Para lo cual, se ha advertido que esta posición parte de la base de que la delimitación de este supuesto –acudir a la interpretación interna–, entre otros supuestos, verbigracia la clasificación de una renta por el Estado de la fuente con base en el CDI, no resulta aplicable del todo

en la práctica por la dificultad de su distinción.

Hasta el momento, todo lleva a que el artículo 3(2) del MOCDE deje una interpretación amplia en el sentido de entender qué legislación de un Estado prima para la aplicación del convenio. Sin embargo, los comentarios al artículo 23 y la interpretación de su contenido normativo asumen una solución al conflicto, debiendo el Estado de la residencia soportar la calificación dada por el Estado de la fuente para eliminar la doble imposición originaria de ese conflicto de calificación.

La OCDE ha tenido una perspectiva restringida del problema, centrándolo solo en aquellos eventos en que surja la diferencia sobre la calificación de una renta y tenga *per se* la aplicación de la ley interna de los Estados; la calificación dada por el Estado de la fuente resulta ser de carácter vinculante en ciertas circunstancias al Estado de la residencia, llevando a que este último elimine la doble imposición generada por el conflicto entre estos.

4. Métodos de interpretación en los CDI

4.1. Métodos de interpretación de los tratados internacionales

i) Método exegético o gramatical

Generalmente, se basa en el texto del tratado, por considerarlo como la “expresión auténtica de la intención de las partes y que, por consiguiente, el punto de partida y el objeto de la interpretación es elucidar el sentido del texto, no investigar *ab initio* la intención de las partes”.

Este método toma en cuenta el significado estricto de las palabras que se emplean en el texto, buscando siempre su sentido ordinario y común.

Este método de interpretación debe acompañarse en el contexto del tratado, donde las normas deben ser interpretadas como parte de un todo cuyo significado y alcance deben fijarse al sistema jurídico al cual pertenecen.

Para Dueñas, este tipo de método consiste en entender sus expresiones en el sentido natural y obvio que ellas tienen en el lenguaje ordinario o en el técnico usualmente utilizado en la respectiva área del conocimiento (Dueñas Ruiz, 2015).

En ese sentido, al dar interpretación a un tratado y en sí a los términos no definidos en el mismo, no solo se toman en cuenta los acuerdos o instrumentos formalmente relacionados con este (inciso segundo del artículo 31 de la Convención de Viena), sino también el sistema dentro del cual se inscribe.

En el marco de una interpretación sistemática del tratado, se deben tener en cuenta todas las disposiciones que la integran y los acuerdos e instrumentos formalmente relacionados con este, ya que se permite verificar si la interpretación dada a una norma o término en concreto es coherente bajo su sentido natural.

ii) Método teleológico o fin del tratado

Hace énfasis en el propósito general del tratado, busca la finalidad de la norma, conocido popularmente como el intencional, en el cual tanto la finalidad como el espíritu

se logran desprender de los antecedentes del contenido del texto de forma independiente, donde debe existir una concordancia entre los fundamentos y el fin y objeto del tratado.

Resulta imperativo advertir, en complemento de lo desarrollado, que la referencia que se hace al objeto y fin del tratado en el artículo 31 de la CVDT obedece al interés de dejar claramente establecido que ellos son parte del contexto y; por lo tanto, no deben recibir un tratamiento o ser vistos como un elemento autónomo de interpretación, independiente del texto.

iii) Método subjetivo o histórico

Siendo los acuerdos de buena fe, en el marco de la interpretación subjetiva, se considera que conviene buscar la voluntad auténtica de las partes porque, en ocasiones, el texto no es decisivo y debe primar la intención de las partes negociadoras del tratado. Sin embargo, este método tiende a ser rechazado, ya que el acuerdo no se hace en realidad basado en las intenciones de las partes, sino sobre fórmulas escritas de los tratados, por lo que no se puede afirmar que un acuerdo sobre un texto signifique igualmente un acuerdo en las intenciones.

Para precisar la intención de las partes, este método acude fundamentalmente a los trabajos preparatorios de los tratados, expresión que designa, principalmente, las actas de las negociaciones y los antecedentes de estas.

Se hace una remisión al espíritu, el criterio o la voluntad de la norma, llamado, según Dueñas (2015), “interpretación genética”, porque es la búsqueda de la historia real de

la voluntad de aquellos que intermediaron en la celebración del acuerdo.

iv) Método sistemático

Según Dueñas (2015), es la interpretación dentro del contexto por el cual a un enunciado normativo debe atribuírsele el significado establecido por el sistema legal o jurídico vigente, donde se le da a la norma en conjunto con las demás que conforman el ordenamiento jurídico en el cual aquella está incorporada una definición acorde con el contexto de la materia.

4.2. Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados

Los tratados de impuestos tienden a ser menos precisos y requieren de una interpretación estricta según su propósito, buscando una interpretación de común entendimiento, con el objetivo del uso de un mismo lenguaje tributario internacional. Es así como la CVDT prevé en los artículos 31 y siguientes una aplicación simultánea y conjunta de la buena fe, del sentido corriente de los términos empleados, el contexto, el objeto y fin, para darles sentido a los convenios que resultan de dudosa interpretación por su contenido y momento de aplicación.

Según el artículo 31.2 de la CVDT, el contexto está compuesto fundamentalmente por el texto del tratado y, según el artículo 31.3, “juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta”, así mismo, “todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones” y “toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la

cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado”. Como no existen en algunos casos la publicidad de tales acuerdos, instrumentos, prácticas o normas pertinentes, se debe considerar solo el texto del tratado, incluido su preámbulo o protocolo.

En ese orden de ideas, de acuerdo con lo señalado en el artículo en comentario, para brindar una correcta aplicación para aquellos eventos de conflictos de interpretación prima el significado ordinario, salvo que conste que la intención de las partes era la de atribuir uno especial, en cuyo caso categóricamente prevalecerá el último.

Conclusiones

Actualmente, la aplicación en el campo tributario nos conduce a que el significado conceptual de consultoría está exclusivamente en el impuesto sobre las ventas y solo se centra en una ley de contratación estatal, busca ser extrapolado vía doctrina institucional por la Administración tributaria, a tener efectos en el impuesto sobre la renta e, igualmente, aplicado al régimen de pagos al exterior.

– Dado que la noción conceptual de los términos no está reglada más allá de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Estado para su comprensión, este tipo de disposiciones proveen un alto grado de flexibilidad y mucho más cuando los lineamientos establecidos para un respectivo tratamiento fiscal están soportados por un concepto de la doctrina oficial de la DIAN.

– En varias oportunidades, las coincidencias entre los conceptos negociados e

incorporados en el CDI por los Estados contratantes se hace con base en el uso de un lenguaje común, es decir, con las definiciones jurídico-tributarias consagradas en la legislación interna de cada Estado, a menos que se pacte la definición de un significado especial en el propio contenido del CDI. Luego, es cuestionable si la falta de definición de estos términos –servicio técnico, asistencia técnica y consultoría– es coincidencia o si la definición es directamente atribuible a Colombia, por corresponder a una política internacional evidente en la mayoría de los convenios celebrados desde 2005 hasta 2015.

Fue así hasta la negociación y adopción del CDI celebrado con Francia en 2015, cuando la calificación de los conceptos se remueve y pasan a ser calificados, según el caso, como beneficios empresariales. Esto conlleva que todo pago o abono en cuenta realizado por un residente colombiano a favor de un residente del otro Estado contratante no va a estar sujeto a impuesto sobre la renta vía retención en la fuente, pues la imposición de la respectiva renta va a tributar exclusivamente en el Estado de la residencia.

No obstante, la redacción individual de la cláusula de nación más favorecida en cada CDI se estructura y se maneja con un lenguaje diferente, que lleva a considerar que en algunos convenios que la incluyen no se active una vez entrada en vigencia el CDI celebrado entre Colombia y Francia.

– La indefinición de los conceptos objeto de estudio en esta investigación –ejemplo consultoría– lleva a que los contribuyentes persistan en calificar o incluir dentro de alguna categoría específica un determinado

servicio que de alguna manera no corresponde a su naturaleza, dando una interpretación que no corresponde y el posible aprovechamiento de no someter a imposición una determinada renta en alguno de los Estados contratantes, con el uso de las cláusulas del CDI, que al fin de cuentas deberían tributar.

El significado de los términos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría no resulta estar del todo diáfano con respecto al momento de aplicar el respectivo convenio, y su alcance puede verse desfigurado en cada ley doméstica de una determinada jurisdicción con la que se tenga un CDI. Es así menester que al momento de negociar el respectivo convenio se busque la definición concreta de los términos para obtener una mejor utilidad y alcanzar el propósito de tal convención.

Entonces, surge el propósito de estudiar cuál debe ser la interpretación que nos brinda, primero, el mismo CDI como instrumento o contrato bilateral en el que se ve reflejada la voluntad de los Estados contratantes, más precisamente los artículos 3(2) y 22 y consecuentemente el uso de criterios e instrumentos hermenéuticos de carácter internacional, que no difieren del todo con los previstos en el derecho interno y que se aplican a los acuerdos celebrados por los Estados, verbigracia la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados o métodos de interpretación usados en el derecho internacional.

– Aunque los tratados forman parte del derecho interno, es notable que estos también son fuente de derecho internacional, que van más allá de una obligación de compromisos internacionales entre dos Estados y que los dota de una naturaleza diferente. Por lo tanto,

la solución a conflictos presentes ocasionados en su interpretación debe a nuestro criterio como herramienta principal tomar el marco internacional y no los métodos aplicables en el derecho interno, aunque en muchas oportunidades coincidan.

– Para el intérprete del CDI, en lo que respecta a términos no definidos, el contenido del propio convenio como regla especial lo faculta para acudir a un significado previsto según lo señalado en su derecho interno. Sin embargo, la frase “a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente” del artículo 3(2) de los CDI y en consonancia con lo previsto en la CVDT, nos remite a que el primer camino a tomar para la clarificación del término y establecer el significado ordinario del concepto no definido sea su contexto con base en el tratado, teniendo en cuenta su objeto y fin.

Bibliografía

- Bermúdez, Andrés (2016). La entrada en vigor del Convenio con Francia ¿Cambio de soberanía?, *Revista de impuestos* n.º 195 May-Jun/2016.
- Bokobo Moiche, S. (s.f.). Los convenios de doble imposición: sobre la renta y el patrimonio: interpretación y calificación. *Crónica Tributaria*.
- Buitrago Díaz, E. (2007). *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble tributación sobre la renta*. España: Wolters Kluwer España S.A.
- Castro Arango, J. M. (2012). *Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el approach de la OCDE*, DOC. n.º 15/2012: Instituto de Estudios Fiscales.
- Castro Arango, J. M. (2016). *El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Comité de asuntos fiscales de la OCDE (2010). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Versión abreviada, 22 de julio de 2010, Instituto de Estudios Fiscales.

- Congreso de la República. Artículo 115 del Título VIII del Capítulo V del Decreto 222 de 198, artículo 81 de la Ley 80 de 1993, Decreto Reglamentario 1354 de 1987, Ley 75 de 1986, artículo 126 de la Ley 1819 de 2016, artículo 1 del Decreto 260 de 2001.
- Convención sobre el Derecho de los tratados de 1969 (CVDT).
- Corte Constitucional. Sentencias C-049 de 2015, C-295 de 2012, C-221 de 2013 y C-267/93, 13623 de febrero 24 de 2004, 1984 ext. 0154, 1082 de 1986, 326 de 1997.
- DIAN. Concepto 003 de 2002 – Concepto unificado en impuesto sobre las ventas, Concepto 010695 del 06 de septiembre de 1999, Oficio 068505 de agosto 24 de 2009, Oficio 005838 de febrero 25 de 2015, Concepto 005945 de abril 7 de 2016 y Concepto 005945 del 7 de abril de 2016 y Concepto 068312 de diciembre 31 de 2014.
- Dueñas, O. (2015). *Lecciones de hermenéutica jurídica*. Bogotá: Universidad del Rosario, Facultad de jurisprudencia.
- Falcon R. y Pulido E. (2010). *Manuales profesionales. Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Llanes, A. (2016). *Los servicios de computación en la nube como servicio técnico* (tesis maestría) Universidad Externado de Colombia.
- Romero, L. (2011). Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia, *Revista Universidad Externado*, pp. 181-205. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Organización de las Naciones Unidas (ONU). *Comentarios Convención modelo de las Naciones Unidas (ONU) sobre la doble tributación*.
- Sasseville, J. (2006): *Lecture on Qualifications Conflicts in Tax Treaty Law*. Academy of Public Accountants, Vienna (September 22, 23, 2006) Citado por Ramos, A. (2007). “Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law”. En Burgstaller, E. y Haslinger, K., *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde.
- Solórzano Ureta, S. (2008). Interpretación de tratados fiscales internacionales. *Revista Impuestos* No. 148 (Jul- Agos.) Págs. 20-24. Bogotá.
- Vogel, K. (1997): Klaus Vogel on double taxation conventions: A commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice, Kluwer Law International, *Kluwer Law and Law International*, 2005.
- Vogel, K. y Prokisch, R. (1993). Ponencia General. Interpretation of double taxation conventions, en *Cahiers de Droit fiscal international*, Vol. LXXVIII, 47° Congress, International Fiscal Association, Florencia.