

La conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido*

The conversion of the soft law of the OECD into the hard law in Colombia, Special reference to the Agreements to Avoid Double Taxation signed by Colombia with France and the United Kingdom

PAULA ANDREA GIRÓN URIBE¹

Sumario

Introducción. 1. Aspectos generales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE y sus trabajos en materia tributaria. 1.1. Antecedentes. 1.2. Estructura y toma de decisiones. 1.3. Grupos de trabajo en materia tributaria. 1.3.1. Comité de Asuntos Tributarios (CFA). 1.3.2 Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales. 2. La OCDE como fuente creadora de derecho en Colombia: el impacto en Colombia de los trabajos de la OCDE en materia tributaria. 2.1. Directrices de la OCDE para Colombia

en materia tributaria. 2.1.1. Evitar la Doble Imposición. 2.1.2. Precios de transferencia de empresas multilaterales. 2.1.3. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – PLAN BEPS 2.1.4. Intercambio de información con fines fiscales. 2.1.5 Colombia frente a los informes de la OCDE en el proceso de adhesión. 2.2. Políticas fiscales y trasplantes legales en las leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016, del *soft law* de la OCDE. 3. La OCDE como fuente indirecta de creación de derecho en Colombia: el caso de las remisiones de los CDI a los comentarios al modelo. 3.1. Comentarios de la OCDE al MCOCDE. 3.1.2. Va-

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.05>

¹ Abogada, de la Universidad de Medellín, con especialización en Derecho Administrativo y Gestión tributaria, de la Universidad de Antioquia, y candidata a magíster en Derecho Económico Internacional, de la Universidad Externado de Colombia, con amplia experiencia en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Actualmente se desempeña como Procuradora Judicial para Asuntos Administrativos. Correo-e: paula10081@hotmail.com.

lor de los comentarios de la OCDE al MCOCD 3.1.3. Convención de Viena – Derecho de los Tratados 3.2. Corte Constitucional Colombiana. Sentencias. 3.3 ¿Existirá una cesión de soberanía del Estado colombiano frente a la OCDE? CDI celebrados por Colombia con Francia y Reino Unido. 4. Conclusiones. 5. Bibliografía.

Resumen

En el artículo, se analiza la incidencia que ha tenido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE en la definición de la normatividad colombiana y políticas en materia tributaria, teniendo como punto de partida el interés de nuestro país de adherirse a dicho organismo internacional.

Se encuentra que la OCDE se presenta como una fuente creadora de derecho en forma directa e indirecta; en forma directa, en la medida que gran parte de la normatividad tributaria colombiana, en especial las últimas tres reformas tributarias, comportan trasplantes legales de las guías, directrices y demás reglas que al respecto ha expedido la OCDE; y en forma indirecta, al utilizar su *soft law*, en especial el modelo del Convenio para Evitar la Doble Imposición y sus comentarios, para interpretar los tratados firmados con otros países.

Palabras clave: OCDE; *Soft Law*; Adhesión; Modelo Convenio Doble Imposición; Valor comentarios al MCOCD; Soberanía.

Abstract

The article analyzes the impact that the OECD Organization for Economic Coope-

ration and Development has had on the definition of Colombian regulations and tax policies, taking as a starting point the interest of our country to adhere to that international organization.

Finding that the OECD presents itself as a direct and indirect source of creation of rights, in a direct way to the extent that a large part of the Colombian tax regulations, especially the last three tax reforms, involve legal transplants of guidelines and other rules that the OECD has issued in this regard; and indirectly by using its soft law, especially the Model Tax Convention on Income and on Capital, and its Commentary, to interpret the agreements signed with other countries.

Keywords: OECD; Soft Law; Accession; Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary; Sovereignty.

Introducción

El proceso de globalización del que tanto se habla desde inicios del siglo XX conllevó la creación de organismos internacionales que de cierta manera proponen homogenizar prácticas en los países, con el fin de lograr unos objetivos comunes dirigidos al bienestar de las personas y el desarrollo económico y social; dentro de estos organismos se encuentra la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, creada en 1961, cuyo objetivo es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

El antecedente directo de la hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es la Organización Euro-

pea de Cooperación Económica (OECE), que surgió en la posguerra, en 1948, conformada por un conjunto de países de Europa Occidental que se encargaron de gestionar el Plan Marshall, así como facilitar el comercio, conceder créditos y fomentar la liberalización del capital (Vega García, 2014, p. 147).

Este organismo internacional cobra especial relevancia para Colombia, cuando en el año 2011 el gobierno colombiano manifiesta su intención de ser miembro de la OCDE, lo que implica una adecuación en las políticas internas del país y en la normatividad, en consonancia con las directrices y recomendaciones establecidas por la OCDE para sus miembros.

De esta manera, la OCDE se presenta como una fuente creadora del derecho colombiano, tanto en forma directa como indirecta, resultando esta última especialmente problemática por cuanto puede generar una crisis de soberanía del Estado colombiano al incorporar instrumentos jurídicos que en primer lugar no son resultado del poder tributario atribuido al legislador en nuestra Constitución; segundo, no han sido objeto de legitimación a través del poder democrático representativo, y tercero, no son fuente de derecho a la luz de lo establecido en el artículo 230 de la Constitución Política colombiana.

Los instrumentos mediante los cuales la OCDE cumple el papel de fuente creadora de derecho están conformados en su mayoría por recomendaciones, directrices, guías que carecen de fuerza vinculante, siendo consideradas *soft law*.

Se precisa que ese llamado derecho blando, por sí mismo, no carece de legitimidad, como tampoco, pese a encontrarse muy cercano en algunos casos al *hard law* (West, 2017, pp. 117-158), implica –necesariamente– un compromiso de la soberanía del Estado. Empero, la aplicación concreta de estas directrices, recomendaciones, o demás reglas que hacen parte del *soft law*, puede traer consigo un problema de jerarquía respecto a lo que en la normatividad interna es considerado vinculante y de obligatorio cumplimiento, lo que en forma indirecta conlleva una crisis de la soberanía al otorgar un carácter más vinculante a disposiciones que no han surtido el proceso legislativo para su incorporación en el sistema jurídico interno.

Así, por ejemplo, la OCDE ha expedido directrices o guías de precios de transferencia, las cuales en alguna medida sirven de referencia para la interpretación de las normas internas en esta materia, directrices que pueden ser modificadas por este organismo internacional, lo que si bien no conlleva una modificación automática de las normas internas, puede ocasionar un cambio en la interpretación, no a partir de la decisión de un órgano legítimo colombiano, sino de un organismo internacional que de forma indirecta asume la potestad tributaria.

Esta problemática también se presenta en los comentarios de la OCDE a los Convenios de doble imposición, cuyo valor ha sido considerado limitado en la medida en que existe consenso en la jurisdicción colombiana de que no son obligatorios ni vinculantes, presentándose como un criterio auxiliar de interpretación. No obstante, en la práctica, ello no resulta tan claro, toda vez que algu-

nos Convenios de doble imposición suscritos por Colombia están haciendo alusión directa a dichos comentarios en cuanto a la forma de interpretación del Convenio, lo que puede conllevar una crisis de soberanía del Estado colombiano, en la medida en que, como se indicó, violarían el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Además, aun cuando debieron haber sido considerados al momento de suscribirse el Convenio, pueden ser objeto de modificación por parte de la OCDE, sin que eso implique una participación directa de su contenido por parte del Estado colombiano, aunado a la posible restricción en las facultades interpretativas del juez.

Esta especial incidencia jurídica del *soft law* revertido en las directrices de la OCDE podría llegar a convertirse en *hard law*, en primer lugar, al introducir en la normatividad interna instituciones de la fiscalidad señaladas por la OCDE; en segundo lugar, en el derecho internacional, al interpretar el alcance de un tratado internacional a partir de las recomendaciones de la OCDE, y, en tercer lugar, cuando se establecen dichas recomendaciones como regla de interpretación dinámica de un Convenio suscrito por un país no miembro de la OCDE.

Si bien Colombia, siendo un país no miembro de la OCDE, al ratificar el texto del CDI surte todo el proceso de legitimación del mismo, por lo tanto, también decide en forma soberana la aplicación de los comentarios de la OCDE a los mencionados convenios, no puede perderse de vista que estos comentarios son realizados por un organismo internacional, donde si bien puede existir participación de algunos representantes del

gobierno en las mesas de trabajo, no es resultado del poder tributario señalado en nuestra Constitución.

En este contexto, el problema que se plantea es si bajo esta posible conversión del *soft law* en *hard law* existe una crisis de la soberanía colombiana desde la perspectiva tributaria, analizada bajo la aplicación de los comentarios realizados por la OCDE al modelo de Convenio de doble imposición, a propósito de los CDI suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. Esta posible crisis de soberanía tiene como punto de partida la adhesión de Colombia a la OCDE, pero se evidenciará que el punto problemático al respecto no radica en dicha adhesión sino en la aplicación del *soft law*, aspecto que no varía sustancialmente al ser miembro de la OCDE.

La metodología adoptada en este artículo obedece a una revisión bibliográfica de los documentos y directrices emitidos por la OCDE en materia tributaria, además de lo señalado en la doctrina y la jurisprudencia y a partir de allí realiza un análisis de su categorización en las fuentes del derecho. Este estudio comporta a su vez analizar el denominado *soft law* y su relevancia en el contexto económico internacional, especialmente en el aspecto tributario.

Puesta así la problemática del *soft law* de la OCDE, se profundizará en un primer momento la estructura y funcionamiento de dicha organización para evaluar el grado de legitimidad técnica y democrática en la creación de las recomendaciones. En un segundo apartado, se revisarán distintas formas en que la OCDE opera como fuente creadora de derecho, al proponer a los Estados regulaciones fiscales de distintos tipos.

En último lugar, el trabajo se centrará en abordar el problema de los comentarios de la OCDE a los Convenios de Doble Imposición, que es un caso muy concreto de permeabilización del *soft law* en el *hard law*. A tal efecto, nos centraremos en lo que ha indicado la doctrina sobre el rol de los citados comentarios en la interpretación y aplicación de los CDI, al tiempo que estudiaremos dos Convenios de Doble Imposición suscritos por Colombia, los de Francia y Reino Unido, que presentan mayor interés por una eventual crisis de soberanía, al señalar expresamente que deben interpretarse de acuerdo con los comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio de Doble Imposición.

1. Aspectos generales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE y sus trabajos en materia tributaria

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un organismo internacional creado en 1961, cuyo objetivo es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

Actualmente, la OCDE agrupa a 35 países miembros: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, España, Estados Unidos, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza, República Eslovaca y Turquía.

La Convención de la OCDE de 1960, que dio lugar a la creación de dicho organismo

multilateral, enfatiza en la necesidad de intensificar la expansión del comercio mundial como pilar del crecimiento económico, estimando que las naciones económicamente más desarrolladas deben cooperar para asistir a los países en proceso de desarrollo económico.

Pese al mencionado postulado, el antecedente directo de esta organización fue una asociación europea con participación de países de este continente y Estados Unidos, que buscaba que sus integrantes tuvieran un continuo crecimiento económico a través de unas prácticas comunes, por lo que en un principio en modo alguno se pretendió la participación de países con economías pequeñas o llamados países en desarrollo, como los latinoamericanos y, concretamente, Colombia.

1.1. Antecedentes

El antecedente directo de la hoy llamada Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), que surgió en la posguerra en 1948, conformada por un conjunto de países que se encargaron de gestionar el Plan Marshall, así como facilitar el comercio, conceder créditos y fomentar la liberalización del capital. El Plan Marshall se dio por concluido en 1952 y la economía europea occidental se recuperó rápidamente de la guerra, lo que ocasionó el desmantelamiento de la OECE a finales de la década de los años 50; sin embargo, en 1961, resurgió la confrontación con el bloque soviético ante la construcción del Muro de Berlín y se creó la OCDE, reconociendo que la Organización Europea de Cooperación Económica había hecho grandes aportes

para la recuperación y el desarrollo de Europa, pero que resultaba necesario ampliar la cooperación para lograr las relaciones pacíficas y armoniosas entre los pueblos (OCDE ORG, 2015).

Los miembros creadores de la OECE fueron Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Islandia, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Alemania Occidental.

La OECE buscaba una recuperación después de la Segunda Guerra Mundial y pretendía impedir que en el mundo se dieran circunstancias que llevaran a una nueva guerra, además de garantizar una armonía entre los diferentes pueblos, desde el ámbito político, social y económico; quienes participaron en esta iniciativa eran países europeos que habían sido poderosos dentro del contexto mundial por contar con un poder económico superior al de otros países y en esta medida buscaban estabilizar las relaciones económicas en el mundo. En este propósito, no estaban incluidos los llamados países subdesarrollados (como los latinoamericanos), ya que no representaban un aporte para la cooperación y reconstrucción de la economía europea.

Así, cuando el Plan Marshall se dio por concluido, la OECE desapareció y la existencia de otras circunstancias, como las confrontaciones con el bloque soviético, dio surgimiento a la OCDE en 1961. La Convención de la OCDE fue firmada en París, el 14 de diciembre de 1960, y entró en vigor el 30 de septiembre de 1961. Posteriormente, la Convención fue complementada por el Protocolo n.º 1, concerniente a la participación de la Comunidad Europea en el trabajo

de la Organización y el Protocolo n.º 2, que establece los privilegios e inmunidades de que disfruta la Organización.

A esta nueva organización, además de los miembros que tenía la OECE, se sumaron EE.UU., Canadá y España, contando así con una estructura física y una burocracia de aproximadamente seiscientas personas. Posteriormente, se unieron Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971) y Nueva Zelanda (1973) (Clifton y Díaz-Fuentes, 2011).

1.2. Estructura y toma de decisiones

La estructura de gobierno de la OCDE es piramidal y comprende el Consejo, las Comisiones y la Secretaría. El Consejo es quizás el órgano más importante, ya que de allí proceden todos los actos de la organización, llevándose a cabo con los representantes de los países miembros y la Comisión Europea, excluyendo así la participación de los países no miembros.

El Consejo designa cada año un Presidente, quien lidera sus períodos de sesiones ministeriales, y dos Vicepresidentes. El Presidente puede ser elegido para desempeñar un mandato consecutivo adicional. El Consejo podrá establecer un Comité Ejecutivo y los órganos subsidiarios que sean necesarios para el logro de los objetivos de la Organización (OCDE.ORG, 2016).

Dentro de la estructura de la OCDE también se encuentran los Comités que en la actualidad ascienden a 14, cada uno especializado en un campo de trabajo de la Organización, dentro de los que se cuenta el Comité de Asuntos Fiscales; a su vez, las Comisiones especializadas, a través de las cuales

se reúnen los representantes de los países miembros para compartir ideas y revisar los progresos realizados en políticas específicas en las diferentes áreas.

La existencia de dichas comisiones es uno de los rasgos más característicos de la organización, dado su carácter técnico, ya que su conformación corresponde a los responsables políticos de los Estados miembros y, en algunos casos, de Estados no miembros y también de los profesionales especializados de la Secretaría, que interactúan por temas y áreas. Cabe resaltar, además, su notable crecimiento, ya que en 2010 había alrededor de 200 comisiones, subcomisiones y grupos de trabajo sobre una gran diversidad de temas y áreas.

Se destaca, también, que cada uno de estos órganos puede hacer valer sus propias reglas para su participación, ya que algunos están abiertos a todos los miembros de la OCDE, mientras que otros se limitan a “grupos internos” de miembros seleccionados (Clifton y Díaz-Fuentes, 2011, pp. 122-123).

Otro aspecto notorio dentro de la estructura y que demuestra la poca participación de países diferentes a las economías fundadoras, es el personal que conforma dicha organización, cuyas nacionalidades corresponden en su mayoría a Francia, Reino Unido y Estados Unidos, y si bien en las últimas décadas se han diversificado los empleados, la representación de dichos países continúa siendo preponderante (Clifton y Díaz-Fuentes, 2011, p. 125).

Como ya se indicó, dentro de los Comités se cuenta el de Asuntos Fiscales, encargado de ayudar a los responsables del diseño de

las políticas públicas a concebir los sistemas fiscales actuales. Este Comité se encuentra respaldado por el Centro de Política y Administración Fiscal (CTPA), que trabaja en la promoción de normas fiscales internacionales. También ofrece un marco para debatir cuestiones de política y administración fiscal, así como una contribución importante al programa de cooperación de la OCDE con los países no miembros.

Finalmente, está la Secretaría, cuya función es apoyar las actividades de los comités. La encabeza el Secretario General, quien es nombrado por el Consejo para un período de cinco años y es asistido por cuatro Secretarios Generales adjuntos, quienes igualmente son nombrados por el Consejo, por sugerencia del Secretario General.

Ahora bien, el procedimiento para la toma de decisiones por parte de la OCDE se encuentra establecido en la Convención de 1960 (artículos V y VI) (OCDE ORG), fijando como pilar que las decisiones y las recomendaciones se harán por regla general por mutuo acuerdo de todos los miembros, para lo cual cada miembro dispondrá de un voto con igual peso en la decisión. No obstante, ante la falta de acuerdo, un miembro se puede abstener de votar sobre una decisión o recomendación, pero dicha abstención no invalidará la decisión o recomendación, que será aplicable a los demás miembros, pero no al miembro que se abstenga.

Así las cosas, en caso de que un Estado miembro no esté de acuerdo con la decisión, puede abstenerse, lo que no implica objeción y, en tal medida, la decisión puede ser tomada.

De igual manera, la Convención diferencia entre decisiones, las cuales, salvo caso en contrario, serán vinculantes para todos los Estados miembros y las recomendaciones, que no tienen fuerza obligatoria, sino que constituyen *soft law*, aspecto que será desarrollado en el capítulo II de este artículo.

Adicionalmente, se precisa que ninguna decisión tomada será vinculante para sus miembros hasta que no se haya cumplido con los requisitos fijados en sus disposiciones constitucionales.

Así, el mutuo acuerdo es el mecanismo de decisión que se aplica a la gran mayoría de casos; sin embargo, excepcionalmente, se requiere unanimidad, es decir, acuerdo expreso de todos los miembros, sin que exista posibilidad de abstención, por ejemplo, en la decisión de adhesión de un nuevo país a la organización. Los casos que sean considerados especiales igualmente requieren unanimidad para su selección.

Este proceso de toma de decisiones, especialmente de adopción de directrices técnicas en temas como el tributario, que implica que, si bien en algunos comités los países no miembros pueden tener participación, finalmente serán los países miembros que en su mayoría, como se indicó, corresponden a Europa occidental, definirán los términos de dichas directrices, las cuales, contrario a su determinación, son adoptadas por Estados no miembros, como es el caso de Colombia.

Al respecto, Vega García se remite a Gordon para señalar que en la OCDE el control por parte de los Estados miembros es más marcado que en otras organizaciones internacionales, aspecto que puede incidir

negativamente en su independencia y legitimidad de sus decisiones (Vega García, 2014, p. 149).

En el año 2004, en el Ministerial Council Meeting celebrado los días 13 y 14 de mayo, el Consejo aprobó una reforma a la estructura de la OCDE, obteniendo en primer lugar el beneplácito de los Ministros representantes de los países miembros y algunos no miembros, para tomar una serie de medidas relativas al futuro y papel de la gobernanza de la OCDE, donde se incluye una estrategia para la ampliación y el fortalecimiento de las relaciones con las economías que aún no pertenecen al organismo internacional (OCDE ORG, 2004).

Sin embargo, la necesidad de esta reforma se sustentó en la escasez de recursos económicos y poca voluntad de los miembros de ampliar sus contribuciones y el interés de incluir países como China o Rusia para reestructurar su papel dentro de la gobernanza global (Soler, 2003).

Además de este propósito de expansión hacia economías emergentes, se establece un nuevo método de toma de decisiones para casos especiales, introduciendo la figura de la Mayoría Cualificada, que establece que en caso de no poder conseguirse un Acuerdo Mutuo (o Consenso), la decisión puede tomarse con el consentimiento del 60% de los Estados miembros, salvo que se opondan tres o más miembros y que representen al menos el 25% de la escala de contribuciones, de conformidad con el presupuesto de la organización.

Se debe aclarar que las contribuciones de los Estados miembros son proporcionales a

su producto interior bruto, por lo cual resulta lógico pensar que los países que realizan un mayor aporte económico tienen una mayor influencia en la toma de decisiones.

La OCDE insiste en que, pese al proceso de toma de decisiones, este organismo se constituye como un foro de discusión y cooperación, donde los Estados miembros e incluso los no miembros disertan respecto a las mejores prácticas para lograr unos objetivos comunes, orientados al desarrollo económico y bienestar de todos los individuos, por lo cual su mayor fuerza radica en la persuasión de los Estados a adoptar en forma voluntaria los estándares y guías que los catalogarán dentro de los países con una mayor proyección de desarrollo económico.

El punto fuerte de dicha persuasión radica en el carácter eminentemente técnico en que la OCDE basa sus directrices, guías y demás recomendaciones, elaborando investigaciones e ideas políticas transnacionales sobre temas de especial relevancia actual.

La manera como dicho organismo logra la extensión de sus políticas comprende el desarrollo de tres funciones:

- Constituirse institucionalmente como un foro multilateral capaz de formular propuestas (think tank²).

- Aplicar su método de evaluación (*peer reviews*), o “mutuo poder de vigilancia” entre los países miembros, ya que las discusiones de sus reuniones se convierten en negociación, conllevan el compromiso de los

miembros para aceptar esas reglas del juego, con miras a la cooperación; o bien, culminan en tratados formales, o normas y modelos para regímenes tributarios internacionales; o en recomendaciones que la organización pide se pongan en práctica.

- Establecer permanentemente consensos que den legitimidad a sus normas no vinculantes y minimizar los conflictos en el seno de la Organización (Vicher, 2014).

En este orden de ideas, ser miembro de la OCDE implica la armonización de las políticas públicas de un Estado con los estándares internacionales fijados al interior de la Organización, lo cual a todas luces conlleva una adecuación de las políticas y aún más de la normatividad interna, de forma tal que guarde coherencia con los marcos internacionales de los demás países miembros.

Pero, en todo caso, este organismo internacional mantiene una participación mayoritaria de países de Europa Occidental, lo que lleva a que si bien el proceso de toma de decisiones se realiza en un foro de discusión de países miembros y en algunos casos de países no miembros, el contenido de las directrices y reglas adoptadas provienen de la mayoría (60% de los Estados miembros) y solo pueden oponerse países que representen el 25% de las contribuciones.

Bajo este esquema, el papel de Colombia en dicho organismo resulta pasivo, toda vez que pese a su participación en algunos Comités, como se describirá más adelante, al no ser miembro no tiene injerencia alguna

² Dictionary Cambridge. A group of experts brought together, usually by a government, to develop ideas on a particular subject and to make suggestions for action.

en la toma de decisiones y en las directrices señaladas por la OCDE, y aún en el evento que lo llegue a ser, como es su objetivo, esto no varía sustancialmente. Sin embargo, si ha incluido en su normatividad interna gran parte de las directrices y reglas dispuestas por la OCDE en materia tributaria y mantiene su propósito de armonizar cada vez más su política fiscal con las líneas propuestas por este organismo internacional.

Al respecto, García Antón (2016, p. 179) concluye que la actual arquitectura multilateral en materia de fiscalidad internacional ha sido diseñada por un grupo selecto de países que imponen los criterios adoptados en otros países, cuya gran mayoría no participó en el proceso de toma de decisiones debido a la amenaza de sanciones, como la lista negra.

1.3 Grupos de trabajo en materia tributaria

El trabajo que ha realizado la OCDE en materia tributaria resulta bastante representativo, debido al carácter técnico de sus guías y lineamientos, además de trazarse un objetivo que resulta conjunto para muchos países, como lo es el impulso por la transparencia y la lucha contra la evasión fiscal en un marco internacional. Este propósito ha llevado a muchos países, incluso sin ser miembros, a aceptar la contribución de adoptar las directrices de la OCDE y participar en los foros dispuestos por este, suscribir convenios de cooperación y hacer parte de los comités técnicos que trabajan en los temas cruciales en la tributación internacional, tales como precios de transferencia, intercambio de información con fines tributarios y convenios para evitar la doble imposición, entre otros.

El alcance de la afiliación, el mandato y la influencia de algunos de estos grupos y subgrupos de trabajo ha crecido hasta tal punto que estos se han convertido en poderosas entidades en su propio derecho al establecer y aplicar un “derecho blando” en la fiscalidad internacional (Turley, 2017).

Dentro de los departamentos que integran la Secretaría de la OCDE, se encuentra el Centro de Política Fiscal y Administraciones Tributarias (Centre for Tax Policy and Administration), en coordinación con el cual se adelantan las funciones propias de los siguientes grupos de trabajo o grupos de expertos: (i) el Comité de Asuntos Fiscales (Committee on Fiscal Affairs) y (ii) el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes).

1.3.1 Comité de Asuntos Tributarios (CFA)

Este Comité fue creado el 1 de mayo de 1977 y actualmente Colombia participa del mismo. El objetivo general es “contribuir a la configuración de la globalización en beneficio de todos mediante la promoción y el desarrollo de políticas fiscales eficaces y sanas, normas fiscales internacionales y orientación que permita a los gobiernos prestar mejores servicios a sus ciudadanos, al tiempo que maximiza el crecimiento económico y alcanza los objetivos ambientales y sociales” (ORG, OCDE, 2013).

La labor emprendida por el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) comenzó con el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y ahora cubre una amplia gama de temas fiscales internacionales e internos, directos e indirectos.

tos y que se encargan finalmente de expedir las directrices, mejores prácticas y demás recomendaciones.

El trabajo del CFA se basa en ocho principios fundamentales, a saber:

– Eliminar la doble imposición internacional sobre los ingresos y el capital mediante el cumplimiento de las condiciones sustantivas fundamentales del Modelo de Convenio Fiscal.

– Recopilar datos apropiados para las publicaciones estadísticas comparativas del CFA y también contribuir activamente al análisis de la política fiscal en términos de sus efectos sobre el desempeño económico y el bienestar social.

– Eliminar la doble imposición, garantizando la primacía del principio de plena competencia, tal como se establece en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones tributarias, para determinar los precios de transferencia entre empresas asociadas.

– Abordar la Erosión de la Base y el Cambio de Beneficios (BEPS) de acuerdo con la labor de la OCDE en esta área.

– Participar en un intercambio efectivo de información tal como se refleja en la versión de 2012 del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE y el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, así como las nuevas normas (por ejemplo, AEOI).

– Combatir las prácticas fiscales perjudiciales, de conformidad con la Recomendación del Consejo de 1998 y los informes conexos.

– Eliminar la no tributación doble y no intencional mediante el desarrollo y la aplicación de los sistemas internacionales de IVA/GST diseñados para fomentar una mayor coherencia y claridad en la aplicación de los impuestos al consumo de las transacciones internacionales.

– La lucha contra los delitos fiscales y otros delitos de conformidad con la Recomendación del Consejo de 2009 y 2010 e informes conexos (Centre for Tax Policy and Administration Brochure OCDE, 2016, p. 35).

Los grupos que conforman la Oficina del Comité son cuatro: Working Party n.º 1 on Tax Conventions and Related Questions, WP n.º 2 on Tax Policy Analysis and Tax Statistics, WP n.º 6 on Taxation of Multinationals, WP n.º 9 on Consumption Taxes. Estos grupos están abiertos a todos los países miembros y tienen como participantes a países no miembros, como Colombia, Brasil, Uruguay y Costa Rica, entre otros.

También cuenta con otros escenarios de discusión y difusión: The Board for Cooperation With Non-OECD Economies; The Joint Meetings of Tax and Environment Experts; The Global Forum on Tax Treaties and Transfer Pricing; The Treaty Relief and Compliance Enhancement (TRACE) Group, y The Informal Task Force on Tax and Development.

Foro sobre la Administración Tributaria (FTA, sigla en inglés)

El Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE fue creado en 2002 y reúne a los comisionados de impuestos de 48 países miembros y no miembros de la OCDE, dentro de los cuales se encuentra Colombia. Este Foro pretende que los administradores de impuestos de los diferentes Estados participantes puedan identificar, discutir e influenciar las tendencias globales relevantes y desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración tributaria en todo el mundo.

Esto se logra propiciando un espacio para que los jefes de impuestos a nivel mundial puedan compartir sus experiencias y conocimientos sobre temas relacionados con la administración tributaria y así elaborar programas conjuntos de acción sobre cuestiones centrales de la administración tributaria, que reflejen las mejores prácticas sobre administración fiscal efectiva, eficiente y justa.

El FTA ha desarrollado un conjunto eficaz de herramientas para abordar la evasión fiscal, en especial por países en desarrollo, los cuales, guiados por este Foro, pueden adoptar reglas específicas o antievitación, regímenes de penalización para contribuyentes o promotores de esquemas, y estrategias de litigio probadas. El FTA también trabaja para difundir técnicas de gestión de riesgos desarrolladas en los países avanzados, incluyendo legislación, educación y servicios.

En el campo de la cooperación internacional formalizada, el FTA proporciona un foro útil para un mayor intercambio de información, lo cual es especialmente representativo, teniendo en cuenta que los países en

desarrollo históricamente han tenido una capacidad limitada para identificar la posesión de riqueza *offshore* fiscal. El foro es también un defensor clave de las auditorías conjuntas y simultáneas con la guía de los participantes de la auditoría (C. Turley, 2017).

En este foro no solo participan los jefes de impuestos de los diferentes Estados, sino los principales interesados, lo que incluye contribuyentes empresariales e individuales, intermediarios, responsables políticos y reguladores financieros, fortaleciendo además, de forma paralela, el diálogo a nivel nacional.

Los programas que desarrolla el Foro sobre Administración Tributaria son los siguientes:

1. Programa de cumplimiento *offshore*.
2. Red de grandes empresas (LBN).
3. Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC).
4. Programa de análisis avanzado.
5. Servicios electrónicos y programa digital.
6. Red de creación de capacidad.

Igualmente, dentro de este Foro se crea el programa MAP, *Mutual Agreement Procedures* o Procedimiento de Acuerdo Mutuo, mediante el cual los países participantes del Foro sobre Administración Tributaria acordaron mejorar el proceso de resolución de controversias, incluyendo la adopción de un estándar mínimo con respecto a la reso-

lución de disputas en materia tributaria; así, este programa va de la mano con la Acción 14 del proyecto BEPS “Promoviendo Mecanismos de Resolución de Controversias más Efectivos”, que pretende minimizar los riesgos de la incertidumbre y doble imposición involuntaria, garantizando la aplicación coherente y adecuada de los tratados tributarios (OCDE ORG, 2016). Este programa cumple entonces un control policial suave de las normas mundiales del MAP, como lo hace el Foro Mundial sobre Transparencia con respecto a las normas mundiales de EOI (C. Turley, 2017).

Grupo directivo del marco inclusivo en BEPS

En respuesta a la llamada de los Líderes del G20, los miembros de la OCDE y los países del G20 han desarrollado un marco inclusivo sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que permite a los países y jurisdicciones interesados trabajar con los miembros de la OCDE y del G20 en el desarrollo de estándares sobre temas relacionados con BEPS y revisar y monitorear su implementación.

Este grupo de trabajo está conformado por 102 países miembros, dentro de los que se encuentra Colombia, y tiene como objetivo desarrollar un proceso de monitoreo para las cuatro normas mínimas, pretendiendo que los países miembros y demás jurisdicciones con relevancia cumplan dichos estándares, asegurando la igualdad de condiciones, para lo cual es necesario realizar la difusión de los informes país por país.

A su vez, está conformado por los siguientes subgrupos: WP 10 “On Exchange of information and tax compliance”, WP11 “On

aggressive tax planning”, Forum on Harmful tax practices, Task Force on the Digital Economy y Task Force on Tax Crime and other crimes. Uno de sus resultados es la elaboración de normas, directrices y mejores prácticas internacionales en el ámbito de la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales.

1.3.2 Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales

En el año 2009, fue fundado el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE. Es la más grande organización tributaria en el mundo, pues en octubre de 2016 reunía 137 jurisdicciones, que comprende los miembros de la OCDE, los países del G20 y otras jurisdicciones, como Colombia, que se han comprometido a implementar sus normas y pagar las contribuciones.

El Foro busca obtener compromisos de los países para adherirse a las normas fiscales internacionalmente acordadas de transparencia, administra un sistema de revisión por pares para evaluar el funcionamiento de los sistemas y procedimientos nacionales para EOI a petición (EOIR), y a partir de 2017 también lleva a cabo una revisión por pares en relación con el nuevo sistema AEOI CRS global. Es también impulsor de una serie de iniciativas de alto perfil en relación con la identificación de los denominados paraísos fiscales (C. Turley, 2017).

El Plenario del Foro es el órgano de toma de decisiones. Sin embargo, todos los miembros del Foro participan en igualdad de condiciones y se pretende siempre lograr

el consenso, lo que no implica la posibilidad de que una jurisdicción pueda bloquear la adopción o publicación de una revisión.

En el modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición internacional de la OCDE se incluyó una cláusula de intercambio de información, pero además, por parte del mencionado Foro y de conformidad con los compromisos adquiridos en el marco del mismo, se estableció un modelo de Acuerdo de Intercambio de Información “Tax Information Exchange Agreements (TIEA)”, que a su vez contiene un modelo de acuerdo bilateral y otro de carácter multilateral.

Este modelo de Acuerdo no resulta vinculante, sino que se presenta como un marco adecuado para cumplir los compromisos trazados de un intercambio efectivo de información bajo la iniciativa de la OCDE para combatir de forma conjunta las prácticas fiscales perniciosas, de forma tal que no resulte desventajosa para las jurisdicciones obligadas en el acuerdo.

El modelo contempla el intercambio, previo requerimiento (OCDE.ORG, 2003) de aquella información que pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos señalados en el acuerdo, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria. Dicha información, por supuesto, tiene el carácter de confidencial y las partes deben garantizar las salvaguardas necesarias para ello.

Dentro de los instrumentos de intercambio de información promovidos por la OCDE se encuentra también la “Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua

en Materia Fiscal” (CMAAM), celebrada en 1988 por los países miembros del llamado Consejo de Europa y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), enmendada por el Protocolo de 2010 que entró en vigor el 1 de julio de 2011 (OCDE.ORG), con la intención de incluir otras jurisdicciones no miembros de la OCDE o del Consejo Europeo y de formular un estándar de intercambio de información. El instrumento fue adoptado por Colombia mediante Ley 1661 de julio 16 de 2013, declarada exequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-032 de 2014.

Dicha Convención comprende el intercambio de información por solicitud de un Estado, el intercambio de información automático y el Intercambio de información espontáneo.

Respecto al intercambio automático de información, se ha elaborado el *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CBC Reports* – MCAA CBC, basado en el Convenio e inspirado en el Acuerdo de la Autoridad Competente Multilateral sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (OCDE.ORG, 2014) concluida en el contexto de la aplicación del *Common Reporting Standard – CRS*. Además, se han desarrollado otros dos acuerdos modelo de autoridad competente para intercambios de informes CBC o *Country by country*, uno para intercambios en virtud de convenios de doble imposición y otro en virtud de acuerdos de intercambio de información fiscal.

Dentro de este Foro, Colombia fue uno de los 54 países invitados a comprometerse para el año 2017 con el nuevo estándar de intercambio automático de información

de la organización; asimismo, obtuvo la mejor calificación “Conforme” respecto a la adopción del estándar de intercambio de información previo requerimiento.

Es así como Colombia, si bien no es miembro de la OCDE y por tanto no participa en la toma de decisiones del organismo internacional, sí lo hace en los grupos de trabajo creados en materia tributaria, que en su mayoría se constituyen como foros de discusión para la implementación y el mejoramiento de las prácticas tributarias, lo que se evidencia en el vertimiento de las directrices y estándares allí adoptados en la normatividad interna colombiana.

2. La OCDE como fuente creadora de derecho en Colombia: el impacto en Colombia de los trabajos de la OCDE en materia tributaria

La globalización ha engendrado cambios en las formas de gobernanza global; en un mundo tan conectado, con sujetos no estatales que intervienen en la toma de decisiones de relevancia mundial, dado el enorme poder que poseen, las formas jerárquicas para manejar asuntos globales han cambiado, perdiendo la eficacia que antes revestían.

Como consecuencia, se puede evidenciar una arquitectura más compleja de gobernanza global, con una coordinación política formal e informal a través de diferentes niveles, locales/globales, públicos/privados, diseñados para lograr propósitos comunes, lo que conlleva a su vez la implementación de normas, reglas, políticas globales o transnacionales.

Ello, por supuesto, no significa que exista una única autoridad global o una legislación con dicho carácter, pues es claro que, por el contrario, esa proliferación de agentes con incidencia directa, pero sobretodo indirecta en la toma de decisiones, trae consigo la existencia de múltiples autoridades que buscan la consecución de objetivos que no necesariamente favorecen al común de la población.

Es así como en este nuevo contexto los organismos de cooperación multilateral que revestían un carácter de clubes exclusivos, dentro de los cuales algunos autores (Vid. Keohane; Kennedy, 2001) catalogan a la OCDE, deben insertarse en un sistema de gobernanza global que incluye a otros sujetos y Estados que permiten alcanzar los fines de aquellos.

Existe entonces un cambio en las principales formas de gobernanza, ya que buena parte de las decisiones de trascendencia se debaten e incluso toman en organizaciones internacionales, organismos de cooperación internacional y en instituciones intergubernamentales, cuyo modelo se basa en la implementación de reglas generales, no por imposición, sino por adopción voluntaria de los Estados e incluso de las empresas privadas nacionales y sobretodo transnacionales, al considerar que estas pautas o directrices ayudan al mejoramiento de las prácticas y de la obtención de resultados.

Es claro que si bien el derecho internacional no cuenta con unas normas coercitivas que puedan imponerse a todos los Estados so pena de ser sancionados por su incumplimiento, sí se ha logrado que los países

adopten prácticas o directrices de forma “voluntaria”, siendo los organismos internacionales un vehículo para ese logro. Esta nueva forma de incidir en la voluntad de los Estados y a su vez de los individuos que los conforman es el denominado *soft law*.

La OCDE es quizás una de las fuentes de *soft law* económico más importantes, teniendo en cuenta que al analizar la naturaleza jurídica de las directrices emanadas, estas obedecen en general a actos que carecen de eficacia normativa.

La mayor parte de los instrumentos de la OCDE no tienen carácter vinculante: 179 recomendaciones y 25 declaraciones frente a 29 decisiones y 6 convenciones. Dentro de estos actos, ocupan un lugar relevante los referidos a asuntos fiscales (21), donde prácticamente solo se emplean recomendaciones no vinculantes jurídicamente (Vega García, 2014, p. 155).

No obstante, la OCDE también tiene competencias normativas (artículo 5° Tratado OCDE), limitadas por el artículo 6° *ibidem* que recalca su no vinculación hasta que se haya cumplido con el procedimiento constitucional interno.

Esta categorización en *soft law* está dada en atención a que carecen de efecto directo, es decir, de la oponibilidad propia de las normas jurídicas, siendo denominadas así como recomendaciones, decisiones, directrices, códigos de conducta y otras figuras, por lo cual no han sido consideradas una fuente como tal del derecho.

La doctrina internacional, en su concepción tradicional, acepta que las fuentes del

derecho internacional se encuentran recogidas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, de las cuales no hace parte el denominado *soft law*, pese a que algunos doctrinantes consideran que dicha enunciación no puede ser exhaustiva y dependerá de la concepción que se tenga del derecho internacional (Vega García, 2014, p. 29).

Pero, en todo caso, aun sin hacer parte de las fuentes del derecho internacional tradicionalmente reconocidas, tienen la capacidad de influir en el orden jurídico, sea para interpretarlo o promoviendo la creación de nuevas normas (Vega García, 2014, p. 32).

La falta de categorización en fuente de derecho no es óbice para restarle valor en el derecho internacional, dado que constituyen herramientas que en forma adicional revisten el carácter de técnicas y logran influir en el derecho positivo, esto es, en la normatividad interna de los distintos Estados, al punto que algunos autores sostienen que exceden los límites de una norma *soft law* y pueden llegar a presentar características de una norma *hard law*, constituyendo el fundamento y verdadera base jurídica de los derechos y obligaciones de los sujetos (Calderón Carrero, 2008).

Son abundantes los supuestos, no solo en materia fiscal, en los que el uso del *soft law* ha constituido el único remedio viable para resolver situaciones de bloqueo institucional en el gobierno de la economía, al sustituir difíciles o imposibles consensos por acuerdos no jurídicamente obligatorios que, sin embargo, permiten realizar avances progresivos en el cumplimiento de los objetivos pretendidos por dichas instituciones (Zorzona Pérez, 2014, p. 53).

Así, en el ámbito fiscal, el *soft law* cumple tanto funciones prenormativas –al anticipar el MCOCDE, o sus Comentarios, soluciones luego incorporadas de manera progresiva a la red de CDI–, como funciones interpretativas de los convenios, útiles para las administraciones tributarias y para los tribunales (Zorzona Pérez, 2014, p. 63).

En el caso de Colombia, se encuentra que en materia tributaria el *soft law* emanado de la OCDE es preponderantemente aceptado, ya que además de la participación en grupos de trabajo que la OCDE ha instituido en temas tributarios, también se han convertido sus directrices y lineamientos en fuentes de derecho en el ordenamiento interno. Por lo cual, si bien se insiste en que el *soft law* no tiene el carácter de vinculante u obligatorio, Colombia en forma voluntaria decide implementarlo y darle en algunos casos el carácter de ley, por supuesto siguiendo todo el trámite legislativo que constitucionalmente corresponde.

2.1. Directrices de la OCDE para Colombia en materia tributaria

Resulta claro que el proceso de adhesión de Colombia a la OCDE no implica únicamente una decisión política, sino que conlleva la aceptación de los instrumentos legales de la Organización, los cuales por supuesto tendrán aplicación por parte de Colombia (Presidencia de la República de Colombia, 2016).

Estos instrumentos se encuentran clasificados en dos grandes grupos, y de ello depende si el país que pretende ser miembro puede rechazar dicho instrumento o

aceptarlo con reservas. En el primer grupo se encuentran la convención de la OCDE y las reglas internas de la Organización y cualquier otra resolución adoptada por el Consejo respecto del funcionamiento de la Organización. Estos instrumentos obligan a todos los miembros y deben ser aceptados tal y como están en la fecha de la adhesión, sin existir posibilidad de negociación o reserva alguna frente a estos.

El segundo grupo se compone de todos aquellos instrumentos denominados sustantivos, que se refieren a políticas públicas. Estos, contrario a los instrumentos del primer grupo, sí reflejan el consenso alcanzado respecto de las mejores prácticas en el amplio espectro de políticas que cubre el trabajo de la Organización.

El 29 de mayo de 2013, el Consejo de la OCDE aprobó la hoja de ruta de Colombia para su adhesión a la Convención de la OCDE. Con dicho documento, Colombia tuvo conocimiento de los requerimientos que implicaba el proceso de ingreso a la Organización. Además, los países miembros pueden evaluar la disposición y capacidad de nuestro país para asumir las obligaciones que implica ser miembro.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el objeto de este trabajo está enmarcado en la perspectiva tributaria, resulta pertinente analizar algunos de los cambios propuestos por la OCDE en materia de impuestos y cómo ha sido su incorporación en la normatividad interna, análisis que nos permite concluir que las directrices, recomendaciones y demás disposiciones de este organismo internacional permean en gran medida las decisiones

del Estado colombiano en este tema, resultando en cierto modo fuente creadora de derecho en nuestro país.

Esta creación se presenta mediante la incorporación en la normatividad interna de trasplantes legales y por la influencia en las políticas fiscales a través de la comparación de nuestro país con otros Estados miembros de la OCDE y de los aciertos y desaciertos que tendría en el ordenamiento jurídico.

Las principales recomendaciones de la OCDE en materia tributaria adoptadas por Colombia son las siguientes:

2.1.1. Evitar la doble imposición

La OCDE propende a una armonización en la tributación internacional que evite el pago de impuestos en diferentes jurisdicciones por un mismo hecho generador, para de esta manera incentivar la inversión extranjera y la liberalización de los mercados.

Los convenios para evitar la doble tributación (CDI) tienen como finalidad distribuir la potestad tributaria de los Estados contratantes y disminuir cargas tributarias; de igual manera, el objetivo de estos acuerdos internacionales es prevenir la evasión y la elusión fiscal.

Es por esto que se crea el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, instrumento que pretende dar una solución uniforme a los problemas que surgen en torno a la doble tributación de conformidad con las directrices señaladas por el Consejo de la OCDE al respecto y contenidas en dicho modelo, por lo cual los países miembros de la Organización deberán

suscribir los convenios para evitar la doble imposición que sigan el Convenio Modelo al igual que cuando revisen los existentes.

El ámbito de aplicación del Convenio comprende los residentes de los países miembros y recae únicamente en los impuestos sobre la renta y el patrimonio, razón por la cual resulta indispensable definir el término residencia de manera idéntica en los diferentes países que puedan suscribir el convenio.

Respecto a la imposición del impuesto sobre la renta y el patrimonio, esto es, dónde y bajo qué elementos se va a gravar el hecho generador con estos impuestos, define dos clases de reglas: derechos de imposición en el Estado fuente y derechos de imposición en el Estado de residencia en atención a las diferentes categorías de rentas (trabajo, intereses, regalías, propiedad inmobiliaria, dividendos, entre otros).

En todo caso, el criterio general de imposición del impuesto de la OCDE es el del Estado de residencia, mientras que el modelo de convenio de la ONU favorece en general la retención de mayores derechos de tributación en el Estado fuente. Por lo tanto, en el Modelo de Convenio de la OCDE, la regla general es que las diferentes categorías de renta se gravan exclusivamente en el Estado de residencia.

Además de las reglas de imposición, el modelo de convenio también contiene directrices respecto al establecimiento de un proceso amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación, intercambio de información tributaria entre los países miembros, asistencia mutua en la recaudación de los diferentes impues-

tos, tratamiento fiscal de los miembros de representaciones diplomáticas y oficinas consulares, y extensión territorial del Convenio.

Si bien la suscripción de CDI por parte de Colombia data de fechas anteriores a la intención oficial de adherirse al Organismo Internacional, a partir del año 2011 estos han incrementado sustancialmente y sus cláusulas se ajustan al modelo OCDE, resultando de esta manera evidente la influencia en la estructura tributaria colombiana.

2.1.2. Precios de transferencia de empresas multilaterales

El Régimen de precios de transferencias es otro de los aspectos regulado en las directrices de la OCDE y fundamental para lograr que Colombia sea miembro de este organismo internacional; el modelo planteado por dicha organización propende a una lucha internacional contra la evasión en pro de la transparencia fiscal y el adecuado recaudo de los impuestos. La OCDE se esfuerza arduamente por evitar la manipulación de precios de transferencia y para lograr esto busca unificar las reglas a nivel mundial para evaluar la conducta de los contribuyentes al respecto.

El fenómeno de la globalización ha llevado a que las organizaciones puedan celebrar negocios a nivel mundial sin tantas restricciones, por lo cual las compañías multinacionales, al intentar maximizar sus beneficios, en una lógica comercial, tratan de obtener sus utilidades en lugares donde la carga impositiva sea más baja. Esta situación ha llevado a las administraciones tributarias a ejercer el control de aquellas operaciones

entre vinculados que buscan reducir su tributación bajo esquemas tributarios que atentan contra la transparencia fiscal.

El instrumento de la OCDE en lo que a este tema respecta lo constituyen las “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010”, versión modificada en julio del presente año (OCDE, OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017); la OCDE evidencia que en este nuevo contexto no puede considerarse aisladamente la normatividad fiscal aplicable a las empresas multinacionales en cada país, sino que, por el contrario, debe abordarse de manera coordinada. Los principios de la normatividad tributaria en Colombia se sustentan, en términos generales, en dichas directrices.

En esas directrices, la OCDE aplica a las empresas multilaterales el criterio de la entidad independiente, como el medio idóneo para lograr resultados equitativos en materia impositiva y evitar la doble imposición; según este criterio, cada miembro individual del grupo está sujeto a imposición por la renta que obtiene (según el criterio de residencia o de fuente) partiendo de la base de que, en sus operaciones, los demás miembros están aplicando el principio de plena competencia. En la nueva versión del año 2017, se incluyen las directrices revisadas sobre *safe harbor* adoptadas en 2013, así como las recientes enmiendas introducidas por los Informes sobre las Acciones 8-10 y 13 del Plan de Acción BEPS.

En la última reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, se introdujeron cambios en el tema de precios de transferencia, orientados principalmente a hacer más efectivo el control en operaciones con paraísos fiscales y a adoptar nuevos informes que conllevan el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en el Informe Beps 13 de la OCDE.

Esta reforma fue más rigurosa con el tema de los *commodities*, definiendo dicho término y estableciendo como método obligatorio de cumplimiento del principio de plena competencia, el de precio comparable no controlado cuando se transen dichos *commodities*, modificando así el artículo 260-3 E.T.

Por su parte, el artículo 260-5 del Estatuto Tributario introdujo tres informes en la documentación comprobatoria: un informe maestro, un informe local y un informe país por país, este último incluso a partir de la vigencia fiscal 2016, en los términos del Informe final de la Acción 13 BEPS. (Delgado Perea, 2017).

En este sentido, cumpliendo con los compromisos que adquirió Colombia ante dicha organización como participante activo en el desarrollo del proyecto BEPS, la Reforma Tributaria introduce en la legislación local las nuevas obligaciones de Precios de Transferencia sugeridas por la mencionada Acción 13.

2.1.3. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – PLAN BEPS

Actualmente, pocos temas generan tanta atención y discusión en el ámbito internacional como el que ha suscitado el plan de

acción contra la erosión de la base imponible y el traslado (artificial) de beneficios, entre distintas jurisdicciones, promovido por la OCDE.

Este plan de acción surge como respuesta a la necesidad que según la OCDE existe en el marco de la globalización, de contar con unas prácticas coordinadas, que eviten el traslado de beneficios fiscales a otras jurisdicciones a través de prácticas abusivas, artificiosas o disfrazadas, así como la erosión de la base gravable al separar los ingresos imponibles de las actividades que los generaron, utilizando las fricciones, lagunas o incongruencias en la interacción de normas en los diferentes países respecto a operaciones internacionales.

Aunado a ello, la globalización ha desembocado en una economía digital que permite el intercambio de bienes y servicios e incluso activos intangibles, a través del uso masivo de datos y mediante figuras comerciales híbridas que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, dificultando la determinación de la jurisdicción en la cual se añadió el valor, y a su vez donde debe imponerse la carga tributaria.

El plan contempla 15 acciones que se deben implementar para lograr dicho objetivo, entre las que se encuentran la economía digital, neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, realizar un nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia y desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de dichas medidas.

En este aspecto, Colombia, igualmente, ha ido implementando las mencionadas accio-

nes y su posición al respecto se refleja en lo señalado por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, en el Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público en diciembre de 2015:

(...) Por lo anterior, los informes de la OCDE pretenden una acción coordinada y resultan fundamentales en todo estudio para modificar las normas tributarias de un Estado. Sin embargo, debe aclararse que los trabajos presentados en octubre de 2015 no son documentos obligatorios para los Estados miembros, ni mucho menos para los observadores, como Colombia. Incluso, muchas de las acciones presentadas aún están inconclusas y habrá que esperar hasta 2016 para conocer los documentos finales. Por otro lado, existen tendencias en el Derecho comparado respecto de recetas normativas que son también de obligada consulta.

La Comisión considera que la DIAN debe seguir implementando gradual y efectivamente el plan con las 15 acciones desarrolladas por la OCDE bajo el plan BEPS (...). Sin embargo, tales medidas deben contemplar un estudio previo para adaptarlas e introducirlas al contexto colombiano en aras de lograr la mayor efectividad posible (Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, 2017).

Luego, la Ley 1819 de 2016 efectivamente incorpora modificaciones en la línea de BEPS, no solo en el régimen de precios de transferencia ya señalado, sino en el régimen de Empresas Controladas del Exterior – ECE, que genera un efecto de transparencia fiscal para evitar el diferimiento en el pago de impuestos. Como lo señala Omar

Cabrera (2017), este régimen incorporado en el Título I del Libro Séptimo del Estatuto Tributario colombiano es una reproducción de las llamadas *Controlled Foreign Corporations* – CFC, que ya ha sido implementado por varios países casi de forma común.

De igual manera, sostiene que este régimen está basado fielmente en las recomendaciones relacionadas con los seis bloques (1. Definición de una CFC; 2. Exenciones a las CFC y umbral de requisitos; 3. Definición de ingresos de la CFC; 4. Normas para el cómputo de ingresos de las CFC; 5. Normas para la atribución de ingresos de la CFC; 6. Prevención y eliminación de la doble tributación internacional) previstos en la Acción 3 de BEPS, concluyendo que la arquitectura de nuestro nuevo régimen ECE respeta cada uno de los derroteros de la Acción 3 de BEPS; sin embargo, se centra en elementos administrativos y de fiscalización en contexto con las necesidades de nuestro sistema tributario.

Ahora bien, otras acciones del plan BEPS que también conllevarían una reforma al Estatuto Tributario no han sido adoptadas, como, por ejemplo, la Acción 2, referida a la neutralización de los mecanismos híbridos, y la Acción 4, limitación a la deducibilidad de intereses, entre otras. Sin embargo, resulta clara la intención de Colombia de acoger el plan BEPS en tanto que recientemente se adhirió a la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, instrumento multilateral que a su vez es el resultado del informe final de la Acción 15 de BEPS y que pretende modificar y actualizar los convenios bilaterales existentes con los cambios que propone BEPS en la Acción

2 (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), la Acción 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios), la Acción 7 (Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP) y la Acción 14 (Efectividad de los mecanismos de resolución de controversias).

Por lo tanto, la suscripción de este instrumento internacional para Colombia implica la redefinición en forma rápida de las condiciones fijadas en los convenios de doble imposición, para hacerlas compatibles con las acciones derivadas del plan BEPS. Dentro de los convenios que Colombia incluyó al momento de firmar el Convenio Multilateral, se encuentran los firmados con Chile, México, Canadá, España, Suiza (este no fue incluido por dicho país), India, República Checa, Portugal y Corea del Sur, todos estos vigentes, y el firmado con Francia, que aún no ha sido ratificado, dejando por fuera el convenio de la CAN y el convenio con el Reino Unido, que tampoco se encuentra vigente.

Este panorama de Colombia frente al Plan de acción BEPS permite concluir que es clara la intención de nuestro país de implementar las disposiciones allí contenidas, sin embargo, a la fecha, todavía hacen falta algunas modificaciones en la normatividad interna respecto a algunas acciones, así como la ley de adopción del Convenio Multilateral ya señalado, por lo cual, en materia de BEPS, aún tenemos una implementación parcial, pero lo que existe es resultado de la adopción de las directrices de la OCDE y, en este caso, del G-20, plasmadas en el mencionado Plan BEPS.

2.1.4. Intercambio de información con fines fiscales

El intercambio de información tributaria es el envío de datos relevantes para efectos tributarios, de la autoridad competente de un Estado a la autoridad competente de otro Estado, la cual resulta de gran importancia, ya que, como se indicó, la globalización de la economía ha acentuado la necesidad de que las autoridades tributarias reúnan y compartan información sobre las operaciones económicas transfronterizas.

La OCDE propende al intercambio de información con relevancia tributaria entre las diferentes jurisdicciones a fin de reducir el fraude fiscal a través de la cooperación de las Administraciones tributarias, y a una debida recaudación en los diferentes Estados, que ayude a cumplir sus fines.

Dentro de ese principio de transparencia internacional promulgada por la OCDE, Colombia ha crecido sustancialmente en cuanto a los tratados de intercambio de información tributaria con otros países, al suscribir tratados con España, Chile, Canadá, México, Suiza, Corea, India, Portugal, República Checa y Francia, asimismo en mayo de 2012 se suscribió a la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria que fue aprobada por la Ley 1661 de 2013 y sujeta a control constitucional mediante Sentencia C-032 de 2014.

Finalmente, Colombia suscribió Acuerdos de Intercambio de información con Estados

Unidos (entró en vigor el 30 de abril de 2014, Ley 1666 de 2013 y Sentencia C-225 de 2014), con Barbados (suscrito en noviembre de 2014) y Emiratos Árabes (suscrito el 26 de febrero de 2016). Además, Colombia tiene un acuerdo intergubernamental que desarrolla la Ley de Cumplimiento de Cuentas Extranjeras de Contribuyentes de los Estados Unidos – FACTA.

Colombia acogió el Estándar Común de Reporte (ECR/CRS) de información, que fue desarrollado por el G-20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, que insta a las jurisdicciones a obtener información sobre sus instituciones financieras y a intercambiar automáticamente esta información con otras jurisdicciones anualmente. Define el tipo de información financiera que se debe intercambiar, las instituciones financieras llamadas a transmitir dicha información, los distintos tipos de cuentas, los contribuyentes implicados, así como los procedimientos de diligencia común razonables que las instituciones financieras deben seguir.

Para el efecto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Resolución 119 de 2015, recientemente modificada por la Resolución 31 de 2017, estableciendo el contenido y características técnicas para la presentación de la información que deben suministrar con el fin de realizar el intercambio automático de información para efectos fiscales, de conformidad con el Estándar de la OCDE.

Con posterioridad a la Ley 1819 de 2016, Colombia crea en el Estatuto Tributario un artículo que faculta al Director General de la DIAN para definir las entidades que deberán

suministrar información dirigida a cumplir con los compromisos internacionales en materia de intercambio automático de información señalados por la OCDE. De igual manera, incluye el concepto de beneficiario efectivo, que también fue adoptado por la OCDE en el modelo de convenio.

La implementación de estas normas igualmente demuestra el interés de Colombia de adoptar las recomendaciones de la OCDE en materia de intercambio de información, resultando incluso apresurada al dar cumplimiento a necesidades inmediatas, pero generar dificultades al armonizarlo con el acuerdo intergubernamental FACTA vigente con Estados Unidos, así como las normas sobre protección de datos (González, 2017).

2.1.5 Colombia frente a los informes de la OCDE en el proceso de adhesión

Los instrumentos internacionales señalados fueron diseñados por la OCDE en forma general para todos los países miembros, e incluso algunos se presentan como una invitación a otras jurisdicciones que no hacen parte de dicho organismo, para que se unan a dichas prácticas y lograr los propósitos comunes esperados.

Ahora bien, en forma concreta, dentro del proceso de adhesión de Colombia a dicho organismo internacional, la OCDE, como en todos los casos que se pretende unir un nuevo miembro, realiza al país unas recomendaciones, entre otras, en materia tributaria, las cuales se encuentran plasmadas en la publicación Estudios Económicos de la OCDE Colombia 2015 (OCDE E. E., 2015), donde presenta como objetivo fundamental aumentar el recaudo y construir un sistema

impositivo más eficiente y equitativo. Entre las recomendaciones allí plasmadas, se pueden destacar:

- Realizar una reforma tributaria integral, con el fin de promover la equidad, el crecimiento económico y conseguir un mayor recaudo.

- Fortalecer la administración tributaria y aumentar las sanciones para así obtener un mayor recaudo. El informe resalta que, según estimaciones oficiales, la evasión tributaria en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) está cerca de 2% del PIB, teniendo en cuenta que la administración tributaria tan solo inspecciona al 0,1% de los contribuyentes, en comparación con cerca del 3% registrado en otros países de América Latina.

- Convertir en delito la evasión tributaria para reducir al máximo este flagelo.

- Disminuir paulatinamente la tasa del impuesto de renta de las sociedades, retirando gradualmente el impuesto al patrimonio neto sobre las empresas y eliminando el IVA de la inversión. Sostiene que la tasa estatutaria del impuesto a la renta de sociedades es muy elevada según los parámetros internacionales y desalienta la inversión.

- Incrementar la progresividad del impuesto de renta de las personas físicas, eliminando exenciones que son regresivas y gravando los dividendos.

- Implementar un impuesto al carbono para combatir las emisiones.

- Unificar el impuesto de renta para las sociedades y la sobretasa del CREE, y ampliar

la base del impuesto de renta eliminando exenciones y regímenes especiales.

- Incluir las acciones societarias en la base del impuesto de renta de las personas físicas, pero reduciendo la tasa del impuesto.

- Incrementar el IVA al 19% como tarifa promedio de los países miembros de la OCDE; a mediano plazo, ampliar la base y eliminar las exenciones.

- Retirar el subsidio hipotecario del Plan de Impulso para la Productividad y el Empleo (PIPE), así como las exenciones tributarias al ahorro inmobiliario.

- Ayudar a los gobiernos regionales a realizar los registros catastrales y proporcionarlos de manera gratuita, para que estos puedan mejorar sus ingresos por ese rubro.

- Ajustar las tasas de los impuestos sobre los combustibles, reflejando el impacto medioambiental del transporte.

Esto evidencia que el sistema tributario colombiano resulta muy complejo y regresivo, ya que contiene un sinnúmero de exenciones y regímenes especiales, y se torna inequitativo e ineficaz en cuanto al recaudo, poco llamativo para la inversión y muy vulnerable en cuanto a la evasión se refiere.

El régimen vigente genera un bajo nivel de recaudo frente a lo que verdaderamente se podría recaudar dadas las condiciones económicas del país, no contribuye a una mejor distribución del ingreso, es inequitativo horizontalmente pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas con condiciones similares. Aunado a ello, es complejo

para los contribuyentes a la vez que para la Administración Tributaria, haciendo difícil su administración y control, castigando de manera importante la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad.

2.2. Políticas fiscales y trasplantes legales en las Leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016, del *soft law* de la OCDE

La normatividad colombiana en materia de impuestos ha tenido múltiples modificaciones en los últimos 20 años, pasando por 13 reformas tributarias³, que en su mayoría pretenden un mayor recaudo a fin de proveer al Estado los recursos necesarios e incluso disminuir el déficit fiscal que ha venido afrontando. Sin embargo, las tres últimas reformas, en especial las de los años 2012 y 2016, son un claro reflejo del trasplante legal de las directrices de la OCDE y su influencia en la política fiscal del país.

Tal como lo señala Omar Sebastián Cabrera (2017), "... típicas y trascendentales instituciones originarias del Derecho Tributario internacional como, por ejemplo, el concepto de Establecimiento Permanente – EP, el régimen de Precios de Transferencia o la Sede de Dirección o Administración Efectiva, son hoy en día guías normativas relevantes de los aspectos internacionales de la tributación colombiana, sin dejar de mencionar que han sido traídas como trasplantes legales frente a los cuales nos hemos limitado a copiarlos al pie de la letra sin mayores reparos".

Ley 1607 de 2012

En primer lugar, encontramos la Ley 1607 de 2012, la cual, en aras de buscar un mayor acercamiento a los lineamientos que tiene la OCDE en materia tributaria, realizó unos cambios sustanciales a las leyes colombianas, logrando introducir al sistema impositivo del país las siguientes determinaciones:

- Modificó el término de residencia fiscal en el país. En este punto, vale la pena resaltar cómo previamente se indicó que a la luz del modelo OCDE de los CDI la residencia es el criterio determinante para establecer el lugar de gravación de las rentas y no en el Estado fuente, por lo cual esta reforma busca ajustarse más al criterio del organismo internacional.

- Se implementó el concepto de establecimiento permanente. Este criterio es adoptado por la OCDE en los CDI pero en Colombia no existía legislación alguna que consagrara dicho concepto.

La nueva disposición (artículo 20-1 ET) establece que, sin perjuicio de lo pactado en los convenios de doble tributación, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera realiza toda o una parte de su actividad.

El concepto de establecimiento permanente surge como una excepción a la gravación de las rentas en el Estado de residencia,

³ Ley 49 de 1990, Ley 6 de 1992, Ley 223 de 1995, Ley 488 de 1998, Ley 633 de 2000, Ley 788 de 2002, Ley 863 de 2003, Ley 1111 de 2006, Ley 1370 de 2009, Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014 y Ley 1819 de 2016.

atribuyendo una competencia a favor del Estado de la fuente, a condición de que en su territorio se encuentre realmente instalado aquel y únicamente en la medida en que las utilidades de la empresa le sean imputables. En estos eventos, será el Estado de la fuente quien reciba los tributos de las rentas de actividades que ejercen empresas extranjeras en su territorio pero de manera permanente, no con un ánimo ocasional o transitorio.

- El artículo 186 de la Ley 1607 de 2012 estableció un término de seis (6) meses para que el Gobierno Nacional elabore un estudio sobre la efectividad de los gravámenes existentes para la preservación y protección del ambiente. Se comenzó a hablar de impuestos verdes, solicitando además un estudio sobre la viabilidad de nuevos tributos por la emisión de efluentes líquidos y gases contaminantes y de efecto invernadero.

- Se aumentó la base en el impuesto de renta de personas físicas, también en aras de lograr un incremento en el recaudo de dicho impuesto en atención al informe de estudios económicos de la OCDE.

- Se bajan los aportes parafiscales, la tarifa de salud y de renta para tratar de disminuir igualmente la tasa impositiva de las empresas y favorecer la inversión, de conformidad con el lineamiento señalado por la OCDE respecto a la alta tasa impositiva de Colombia para las personas jurídicas en comparación con los demás países de la OCDE.

- En Colombia no existía una cláusula general antiabuso como un mecanismo para que la autoridad tributaria tuviera realmente posibilidades de combatir las prácticas abu-

sivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas por tratarse de operaciones que en apariencia son válidas pero que tienen como propósito de negocio la reducción de impuestos.

Esta cláusula existe en la mayoría de países miembros de la OCDE y permite igualmente que se logre ejercer un mayor control en las operaciones internacionales, garantizando la transparencia y el recaudo efectivo.

Es así como el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el artículo 869 ET, y dispuso que constituía abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales o en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

En la exposición de motivos de la mencionada ley, se señala igualmente, en coherencia con lo plasmado en la ley definitiva, que la carga fiscal a las utilidades es muy alta comparando para el efecto a Colombia con los países OCDE, puntualizando que las mayores diferencias obedecen a los impuestos laborales y la seguridad social; respecto al IVA, hace un análisis del mismo a partir de la medición de los Índices de Productividad y Eficiencia-consumo del IVA (2010) en América Latina realizado por la OCDE, además del promedio de evasión estimada en el 28%.

También se expresa la necesidad de tener un concepto de residencia que se adecue al contemplado en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, que es el usado como base de negociación por prácticamente todos los países para efectos de definir la sede de dirección efectiva en la legislación colombiana. En igual sentido, se propone incluir el concepto de establecimiento permanente.

Frente a los precios de transferencia, resaltan la necesidad de incluir un articulado que esté alineado con varios de los criterios establecidos por las Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias emitidas por la OCDE, así como la modificación de las reglas de subcapitalización, introducidas desde los años 80 por recomendación de la OCDE.

Ley 1739 de 2014

En segundo lugar, se encuentra la Ley 1739 de 2014. Esta reforma, si bien mantuvo la línea del gobierno nacional de obtener su ingreso a la OCDE, no presenta modificaciones representativas en la normatividad interna respecto a sus directrices, ya que los cambios en este aspecto se refieren únicamente al establecimiento del impuesto complementario de normalización tributaria como mecanismo de lucha contra la evasión. Este impuesto era complementario del impuesto a la riqueza y permitía la regularización, en los años 2015 a 2018, de activos no declarados en su oportunidad.

En su exposición de motivos, el Congreso Nacional lo planteó: “La propuesta obedece a unas nuevas circunstancias de política

fiscal. En efecto hoy se propone penalizar la omisión de activos y en el corto plazo Colombia planea, en la misma línea, implementar un régimen que prevenga el diferimiento de ingresos como parte de los compromisos para ingresar a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)” (Colombia, 2014).

Es así como este impuesto de normalización tributaria es una medida transitoria antes de proponer la implementación de un régimen que prevenga el diferimiento de ingresos y, consecuentemente, de la causación y pago de impuestos en el país, como parte del plan de acceso de Colombia a la OCDE.

De otra parte, creó la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano, teniendo como objetivo estudiar el impuesto de renta aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, beneficios tributarios y régimen aplicable a los impuestos.

Ley 1819 de 2016

Esta reforma tributaria, denominada estructural, es la que más se articula con las recomendaciones de la OCDE en materia tributaria y recoge en su mayoría las conclusiones señaladas por la Comisión de Expertos para la Competitividad y Equidad Tributaria. Uno de los tres objetivos señalados por el Congreso en la exposición de motivos fue fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión a través de la adopción de medidas transversales al sistema tributario, que permitan controlar aquellas situaciones que generan mayor riesgo y modernizando la institucionalidad fiscal, considerando los estándares internacionales.

– Respecto a las personas jurídicas, únicamente mantiene el impuesto de renta, y desaparecen el CREE y su sobretasa. El impuesto sobre la renta tendrá una tarifa del 34% para el año 2017, y del 33% para 2018 en adelante. Además, se crea una sobretasa para los años 2017 y 2018, que desaparecerá en 2019.

– Se permite como deducción en renta, y no como descuento, el IVA de los bienes de capital.

– Se elimina gran parte de las rentas exentas y otras quedan gravadas a una tarifa inferior a la general.

– Se genera la obligación desde el año gravable 2016, de presentar una declaración país por país sobre la asignación global de ingresos e impuestos pagados por el grupo multinacional, cuando cumpla las condiciones del artículo 260-5 ET. Se adopta la recomendación OCDE para aplicar el *country by country*.

– La documentación comprobatoria deberá incluir el informe maestro, con la información global relevante del grupo multinacional, y un informe sobre asignación global de ingresos e impuesto pagados en cada país junto con ciertos indicadores relativos a su actividad económica a nivel global. Esta obligación aplica para las sociedades colombianas controlantes de grupos multinacionales, y para sociedades designadas por la controlante del grupo como responsable para presentar el informe. El incumplimiento de esta obligación da lugar a la sanción establecida en el artículo 651 del E.T.

– Los costos y gastos podrán ser rechazados si se verifica que el beneficiario efectivo es el mismo contribuyente en una proporción

igual o superior al 50%. También se podrá rechazar cuando el pago se haga a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o cuando no se allegue certificado de residencia fiscal, salvo que se demuestre que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios, lo que puede hacerse con precios de transferencia.

– En general, los pagos realizados a entidades constituidas, localizadas o que funcionen en jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial, no serán deducibles si no se practica retención en la fuente, cuando a ella hubiere lugar.

– Cuando haya abuso se podrá vincular a los socios, pues se podrá ordenar el levantamiento del velo corporativo.

– Se adopta el régimen de Compañías Foráneas Controladas (CFC), que consiste en declarar las utilidades de las filiales del exterior cuando estas obtengan la utilidad, así no se hayan decretado los dividendos. Aplicará para las rentas pasivas como intereses, arrendamientos, dividendos y regalías. Estarán sujetos a este régimen sociedades nacionales y residentes fiscales colombianos que tengan directa o indirectamente una participación igual o superior al 10% en el capital o en los resultados de una Entidad Controlada Extranjera (ECE) de manera directa o indirecta.

– La cláusula general antielusiva se reformula y se simplifica su utilización, de tal forma que se podrán desconocer, para efectos fiscales, las transacciones que comporten elusión de impuestos o abuso de las normas tributarias.

– Se adicionan al Estatuto Tributario varias disposiciones que detallan las características de la información a compartir en el marco de convenios internacionales de intercambio de información. Se introduce al ordenamiento tributario la noción de beneficiario efectivo, básica para dar alcance a los requisitos que la suscripción de este tipo de acuerdos exige. Se adiciona la facultad concedida a la DIAN para desconocer costos y deducciones cuando el beneficiario efectivo se encuentra en una jurisdicción no cooperante o de baja o de nula imposición.

– Para las personas naturales, el impuesto se calculará con base en el sistema de renta cedular. Desaparecen el IMAN y el IMAS.

– El impuesto a los dividendos será una cédula de las personas naturales. Se gravarán los dividendos a personas y entidades extranjeras y a personas naturales residentes.

– La tarifa general de IVA se incrementa al 19%.

– Respecto al régimen de las entidades sin ánimo de lucro – ESAL, consagra que las entidades que actualmente estén en el régimen especial seguirán en él inicialmente, aunque para permanecer en él en el mediano plazo deberán demostrar a la DIAN que cumplen con las condiciones para ser consideradas una ESAL.

Así las cosas, Colombia, en sus reformas tributarias, se armoniza con los objetivos de la OCDE, como lo es crear una norma antiabuso en materia tributaria, un nuevo régimen de precios de transferencia, un nuevo régimen de paraísos fiscales y un nuevo régimen de fusiones y adquisiciones. Así

mismo, ha suscrito una serie de acuerdos para el intercambio de información tributaria y acuerdos para evitar la doble tributación con varias jurisdicciones, que permitirán acceder a mecanismos expeditos como el intercambio automático de información tributaria y la asistencia en la recolección de impuestos.

3. La OCDE como fuente indirecta de creación de derecho en Colombia: el caso de las remisiones de los CDI a los comentarios al modelo

En el capítulo anterior, se evidenció la influencia que ha tenido en la normatividad interna en materia fiscal el *soft law* de la OCDE, presentándose como una fuente directa de creación de derecho en Colombia, en muchos casos mediante los denominados trasplantes legales.

Esta capacidad prenORMATIVA de influir en el *hard law*, característica del derecho blando, como ya se señaló, no comporta mayor polémica. Empero, como se evidenciará en este capítulo, el empleo más relevante del *soft law* de la OCDE se produce con fines interpretativos, al entender que los acuerdos entre Estados, incluso los de carácter no vinculante, se pueden considerar como una práctica subsiguiente, de importancia para la interpretación de los tratados.

El mencionado uso envuelve uno de los riesgos principales del *soft law*, al eludirse los procedimientos domésticos de ratificación de los tratados previstos en las normas constitucionales, lo que a su vez puede ocasionar una inestabilidad e inseguridad que genera en sus destinatarios desde el punto de vista de su eficacia temporal debido a la facilidad con que pueden ser modificados

por los organismos internacionales, en este caso, la OCDE.

Además, está el riesgo especial que se presenta en materia tributaria, donde no se conciben otras obligaciones que las legalmente consagradas, ya que por disposición de la Constitución colombiana se encuentra sometida al imperio de la ley.

No obstante en la práctica, se evidencia que pese a los riesgos enunciados no se renuncia al uso del *soft law* emanado de la OCDE, constituyéndose éste en una fuente indirecta creadora de derecho en Colombia.

3.1. Comentarios de la OCDE al MCOCDE

Como se indicó en el acápite referido a los Convenios para evitar la doble imposición, el Consejo de la OCDE creó el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, modelo que es seguido por Colombia en los CDI suscritos con otros países.

La idea de tener un modelo de convenio de doble tributación unificado por parte de la OCDE surge desde 1956 y parte del convenio de doble imposición que había realizado la Liga de Naciones en 1928. Posteriormente, en 1963, se presenta oficialmente el “Modelo de Convenio de Doble Tributación sobre la Renta y el Capital”, con la intención de que fuera acogido por los países integrantes de la organización.

En 1977, la OCDE presenta un nuevo Modelo y comentarios a este, el cual es igualmente revisado en 1991. Debido a las constantes novedades en las cuestiones fiscales a partir de la evolución de la economía mundial, el

modelo requiere una revisión constante que aborde dichas cuestiones, por lo cual el Grupo de Trabajo n.º 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE presenta actualizaciones al Modelo en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014, esperando presentar una nueva revisión a finales de 2017.

Además de estas revisiones, la OCDE realiza un comentario a cada uno de los artículos del modelo de convenio tributario (MCOCDE), los cuales igualmente pueden ser actualizados, y están destinados a interpretar o ilustrar las disposiciones del modelo.

El modelo de convenio de la OCDE y sus comentarios tienen como primer propósito aclarar, normalizar y confirmar la situación fiscal de los contribuyentes que se dedican a actividades comerciales, industriales, financieras o de cualquier otra índole en otros países mediante la aplicación por todos los países de soluciones comunes a casos idénticos de doble imposición (OCDE, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2014).

Los Comentarios son interpretaciones que realiza la OCDE a las disposiciones introducidas en los convenios bilaterales suscritos entre diferentes países, basados en el Modelo del Convenio. Esta simple definición no comporta problemática alguna, toda vez que, como se ha reiterado, las directrices de la OCDE no son de obligatorio cumplimiento y harían parte del denominado “*soft law*”. Sin embargo, es claro que estas reglas o directrices, puntualmente, los comentarios al MCOCDE, tienen un valor relevante, resultando entonces necesario preguntarse a la luz de la doctrina y la jurisprudencia colombiana cuál es el valor de dichos comentarios y de-

terminar si en algunos casos pueden llegar a configurar una fuente indirecta de derecho.

3.1.2. Valor de los comentarios de la OCDE al MCOEDE

Es claro, como se estableció, que la OCDE, en materia tributaria en general, no produce normas jurídicas, sino “recomendaciones y directrices”, razón por la cual también se ha indicado que este organismo internacional es una de las fuentes más importantes de *soft law* en el ámbito de derecho internacional económico. Así, los comentarios de la OCDE al MCOEDE también hacen parte del *soft law* y en primera medida no resultan obligatorios.

Esta primera conclusión resulta sencilla a la luz de lo señalado por la misma OCDE en su Convención, en sus artículos 5° y 6°; sin embargo, surge la pregunta relevante en torno a esta discusión: ¿Cuál es el valor de dichos comentarios?

El punto de partida de esta discusión se abordará a partir del texto *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Sjoerd Douma, Frank Engelen, 2008), que señala las posiciones de diferentes autores sobre el tema.

Niels Blokker (2008) plantea que las recomendaciones de las organizaciones internacionales, como la OCDE, no son jurídicamente vinculantes, pese a ello, esta discusión no puede plantearse desde una perspectiva en blanco y negro, ya que es innegable que los comentarios hacen parte del paquete del Convenio modelo y desempeñan un papel muy importante en la práctica.

Parte de la definición de recomendación, señalada por Michel Virally (1956), “las

resoluciones de un órgano internacional dirigido a uno o varios destinos que le son exteriores e impliquen una invitación a adoptar un comportamiento determinado, una acción o una abstención”. Pese a que las recomendaciones no son jurídicamente vinculantes, sostiene que si en la celebración de un acuerdo de doble imposición las partes señalan por escrito que las disposiciones del tratado que se basan en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los Comentarios al respecto, estarían obligados a aplicarlo.

Sin embargo, tal obligación no surge porque los Comentarios en sí mismos se hayan convertido en *hard law*, es decir en un instrumento vinculante, sino porque así lo han acordado. En virtud del art. 31 (2) (a) de la Convención de Viena, el “contexto” en el cual los términos del tratado tendrán su “sentido corriente” comprende tal acuerdo relativo al tratado y hecho en relación con su conclusión que, según el art. 26 VCLT, es vinculante para las partes y debe ser cumplida por ellos de buena fe.

Por lo tanto, si bien en el caso de que las partes acuerden expresamente interpretar el CDI conforme a los comentarios al MCOEDE, en los demás no resultarían vinculantes, puesto que resulta difícil ver dónde los miembros han aceptado de una manera u otra la obligación legal de seguir tales interpretaciones.

Por su parte, Hugh Thirlway (2008), quien fuera Secretario Legal Principal de la Corte Internacional de Justicia, también plantea una discusión que se acerca un poco al posible carácter vinculante de los comentarios de la OCDE al MCOEDE, al señalar que si bien la

declaración contenida en la Convención de la OCDE no tenía por objeto ser vinculante, ello no equivale a una prohibición de tratarla como vinculante por acuerdo de las partes.

Concuerda con el valor otorgado a los acuerdos escritos de las partes respecto a la interpretación del tratado de conformidad con los comentarios, a la luz del artículo 31.2 de la Convención de Viena, dejando además abierta la posibilidad de que en caso de un acuerdo implícito o considerado como resultado de la aquiescencia o el *estoppel* pueda influir en la interpretación de un tratado.

Dentro de la línea de la teoría de la aquiescencia, Frank Engelen (2008) plantea que si las partes contratantes son miembros de la OCDE y han votado a favor la recomendación del Consejo de conformidad con el modelo de la OCDE, según lo interpretado por los comentarios al concluir un tratado, y si además no existieron reservas sobre las disposiciones del Modelo ni se insertó observación alguna sobre los comentarios, se puede concluir que las partes contratantes sí pretenden seguir los comentarios existentes en el momento de la firma del tratado, para su interpretación y aplicación.

Engelen considera que, además de poder valorarse el acuerdo escrito, en los casos de países miembros de la OCDE, el artículo 31.2 del VCLT comprende el acuerdo tácito de seguir los Comentarios existentes en el momento de la conclusión del tratado, al interpretar y aplicar sus disposiciones que son tomadas de la Convención Fiscal Modelo de la OCDE, resultando en consecuencia vinculante para las partes en virtud del derecho internacional y debe ser cumplida por ellos de buena fe (*pacta sunt servanda*).

Y aun entre un país miembro de la OCDE y un país asociado, o entre países asociados, estarían legalmente obligados a interpretar y aplicar las disposiciones del tratado basadas en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, de conformidad con los Comentarios al respecto, mediante los conceptos de aquiescencia y *estoppel*, en circunstancias en que no expresaron, en el curso de la negociación del tratado, su intención de no seguir los Comentarios, y no han insertado una observación sobre los Comentarios, ya sea para indicar que no pueden estar de acuerdo con la interpretación allí enunciada.

Se aclara que esta conclusión solo incluye los Comentarios existentes al momento de suscribir el CDI.

Ahora bien, respecto a países terceros (no miembros ni asociados), el simple hecho de que el CDI incluya disposiciones del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE es insuficiente para una constatación de aquiescencia.

Al igual que otros autores, Hans Pijl (2008), de Leiden University, se aparta de estas posiciones y en forma categórica afirma que si los países contratantes han dejado claro que los comentarios no son vinculantes, no pueden ser tampoco invocados los principios de aquiescencia y preclusión. No son legalmente vinculantes y no se les puede asignar dicho estado a través de una conducta específica.

Se refiere a la soberanía estatal, indicando que no hay restricción o limitación respecto a los comentarios al MCOEDE, toda vez que todas las voluntades subjetivas de los Estados coinciden en que estos no son vinculantes. Así, la soberanía del Estado no puede estar

limitada por argumentos basados en la buena fe e inspirados por la conducta exhibida.

Según Ward (2008), los Comentarios no son *travaux préparatoires* porque no se hacen en el curso de las negociaciones del CDI en particular y, aun en el caso de que se les diera dicha connotación, otorgarles un carácter de obligación vinculante en la interpretación del tratado resultaría incompatible con el efecto dado a los *travaux préparatoires* en virtud del art. 32 de la Convención de Viena.

Explica que el artículo 32 de la VCTL permite recurrir a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, solo para confirmar un significado resultante de la aplicación de la regla general de interpretación del art. 31 o para determinar el significado cuando la interpretación según el art. 31 deja el significado ambiguo u oscuro o conduce a un resultado que es manifiestamente absurdo o irrazonable, por lo que resultaría inconsistente darle el carácter de vinculantes a dichos comentarios.

Los comentarios al modelo de la OCDE existentes en el momento de concluir un tratado tributario deben tratarse como parte del contexto legal de ese tratado, no del contexto textual definido en el Art. 31 (2) de la Convención de Viena, visión a partir de la cual los comentarios existentes pueden informar cuál fue la intención de las partes en la negociación y, por lo tanto, informar la interpretación de las disposiciones del tratado, pero sin carácter vinculante.

Aclara que no puede suponerse que los países miembros de la OCDE siempre ingresan observaciones sobre los Comentarios cuando están en desacuerdo y, por lo tanto,

la ausencia de una observación no debe ser tratada como el equivalente de un acuerdo con los Comentarios.

Son entonces diversas las posiciones respecto al papel que desempeñan los comentarios del modelo de la OCDE, concluyendo en forma general que no tienen el carácter vinculante, es decir, no se han convertido en *hard law*, sin que pueda desconocerse la influencia que tienen.

Es así como en algunos casos sí deben tenerse en cuenta para interpretar el tratado, sea porque se trata de un CDI suscrito por países miembros de la OCDE que expresamente acordaron interpretar el convenio de conformidad con los comentarios, caso en el cual se debe dar cumplimiento al tratado mismo en virtud del principio de *pacta sunt servanda*, o para algunos autores, en caso de no existir el acuerdo, se puede entender que esa fue la intención de las partes, siempre que no se trate de países miembros o asociados.

Ahora bien, respecto a la obligación de acudir a los comentarios al MCOCDE para interpretar el CDI a la luz de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena no existe consenso, sin embargo, gran parte concluye que no pueden encuadrarse en dichas disposiciones, pero en cada caso deberá establecerse el valor que los mismos puedan tener sin que ello le otorgue el carácter de vinculantes.

3.1.3. Convención de Viena – Derecho de los Tratados

Como se expresó, uno de los usos principales del *soft law* de la OCDE es el de interpretar disposiciones de un tratado internacional, por lo cual es menester referirnos a la Con-

vención de Viena ratificada por Colombia y que consagra las reglas de interpretación de los tratados internacionales.

Es casi general que los comentarios de la OCDE al MCOCDE no tienen carácter normativo o vinculante, como tampoco son fuente de derecho internacional a la luz del párrafo 1° del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

El artículo 38 contiene fuentes principales de derecho internacional como los tratados y la costumbre. Así mismo, una fuente subsidiaria o supletiva que es la constituida por los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas.

El artículo 38 se refiere a la jurisprudencia y la doctrina como fuentes auxiliares, en la medida en que no operan por sí mismas sino en aplicación de una fuente principal; son formalmente fuentes interpretativas o cognitivas y sirven para identificar la materia normativa objeto de los tratados Internacionales, la Costumbre Internacional y los principios generales del derecho reconocidos por las naciones civilizadas (Monroy Cabra, 2005).

Es claro que los comentarios al modelo de convenio de OCDE no están cobijadas por estas fuentes, e incluso el mismo MCOCDE tampoco lo está. Como fuente interpretativa, parte de la Doctrina Internacional ha considerado que están comprendidos en el ámbito de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, a la luz del artículo 31 o del 32 como un medio de interpretación.

Michael Lang (2014) reconoce que las reglas de interpretación de los Tratados bilaterales, entre ellos los Convenios para evitar

la doble imposición, están señaladas en la Convención de Viena, conforme a los artículos 31 y 32. Sin embargo, estas comportan diferentes métodos de interpretación sin que exista prevalencia entre estos, por lo que la aplicación de dichas reglas debe determinarse en cada caso.

Ahora bien, respecto al modelo de CDI de la OCDE y sus comentarios, la CVDT inicialmente se inclina por el sentido corriente, artículo 31 (1), esta primera regla señala que el sentido corriente se determina revisando el contexto del término del tratado, teniendo en cuenta su objeto y fin, lo que a su vez implica determinar el lenguaje usado por los receptores de las disposiciones del CDI, dentro del cual cabe un lenguaje fiscal internacional que puede estar condensado en los modelos de convenio, entre ellos, por supuesto, el de la OCDE.

Sin embargo, ello no implica que el tratado deba interpretarse conforme a los comentarios del MCOCDE, sino que hace parte de los posibles significados, debiéndose en todo caso asumir el significado que resulte más acorde con el contexto intrínseco, esto es, el texto del tratado incluido su preámbulo y anexos, así como el contexto extrínseco, esto es, el resto del ordenamiento jurídico internacional.

Pero, además, dentro de ese contexto debe incluirse todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado (artículo 31.2.a) y todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado (art. 31.2.b).

En el caso de dos Estados miembros de la OCDE que firman un CDI reproduciendo el MCOCDE, podría concluirse que el intérprete debe acudir al MCOCDE y sus comentarios, ya que el modelo de la OCDE constituiría un “instrumento formulado por las partes con motivo de la celebración del tratado” (artículo 31.2.b) al ser un instrumento previo sobre el cual se basaron las partes para celebrar el convenio y en igual sentido respecto a los comentarios.

O en caso que se haya acordado expresamente que el acuerdo se interpretaría de conformidad con los comentarios al MCOCDE, se hablaría del contexto (artículo 31.2.a), por tratarse de un acuerdo entre las partes celebrado con ocasión de la negociación del convenio, que en muchos casos incluso haría parte del tratado mismo. Debe aclararse que en ningún evento su aplicación se deberá producir en contravención a lo dispuesto en un CDI en vigor.

En el caso de un país no miembro de la OCDE como Colombia, si bien podría recurrirse a las disposiciones del modelo de la OCDE para interpretar el CDI, ello no se haría bajo la regla antes descrita, ya que el contexto como tal no podría ser el MCOCDE, sino por el sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes, en aplicación del artículo 31.4.

Al respecto, Lang sostiene que los comentarios de la OCDE son de gran importancia en lo que se refiere a interpretación de Convenios fiscales, ya que, de conformidad con el artículo 31.4, puede argumentarse que las partes tuvieron la intención al adoptar el texto del modelo sin alteraciones. Por ello, el modelo de la OCDE y sus comentarios forman

parte de los materiales de interpretación histórica, sin embargo, concurren con aspectos históricos, teleológicos, sistemáticos y con el texto del convenio. Esto bajo el parámetro de que los Estados contratantes hayan acudido al modelo de la OCDE, sin referirse en forma alguna a que sean miembros o no de dicho organismo internacional.

Ahora bien, respecto a la aplicación del modelo y sus comentarios como contexto ampliado, de conformidad con lo señalado en el artículo 31.3.c, esto es como una forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes, debe tenerse en cuenta que este tiene un valor restringido a nivel de Derecho internacional público, pues para que se trate de un acuerdo deben surtirse los procedimientos de celebración y ratificación de tratados. De igual manera, a nivel interno, puede contravenir el principio de reserva de ley tributaria previsto en las Constituciones (Castro Arango, 2016, p. 132).

Por su parte, el artículo 32 del CVDT consagra los medios de interpretación complementaria, utilizados para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable. Bajo este artículo, la interpretación resulta más flexible al incluir los trabajos preparatorios del convenio y las circunstancias de su celebración, que develen la intención de las partes, por lo tanto, podría acudirse al modelo de la OCDE y sus comentarios como medio de interpretación complementaria cuando no se logre determinar el sentido con las reglas

del artículo 31, supuesto en el cual algunos autores como Avery Jones (2004) han incluido los comentarios o versiones posteriores al modelo de convenio (West, 2017, p. 130).

Una dificultad que plantea Lang es la existencia de cambios en el Modelo OCDE y sus comentarios, partiendo de la regla señalada por la misma OCDE en la introducción al modelo, al señalar que los Convenios para evitar la doble imposición celebrados deberían ser interpretados conforme al espíritu de los comentarios revisados, precisando que las modificaciones a los comentarios son irrelevantes para interpretar o aplicar convenios que se hayan concluido con anterioridad, cuando sus *disposiciones difieran sustancialmente de los artículos revisados*. Sin embargo, a renglón seguido, señala que algunos cambios en los comentarios sí deben ser tenidos en cuenta para interpretar convenios ya concluidos, en la medida en que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la aplicación del convenio.

Lang se aparta de esta última consideración, argumentando que las versiones posteriores de los comentarios al modelo de la OCDE no han sido objeto de consideración por parte del órgano legislativo interno que aprobó el CDI de los países contratantes. Aunado a ello, desde las reglas de interpretación consagradas en la Convención de Viena, sostiene que los comentarios posteriores no pueden constituir “contexto”, puesto que no fueron considerados al momento de celebrar el convenio, como tampoco pueden considerarse “acuerdos ulteriores” ya que ello requeriría aprobación parlamentaria y, finalmente, no pueden ser tenidos en cuenta como “sentido especial”, ya que no es posible que las partes hubiesen querido dar al

texto del convenio una interpretación que no existía en el momento en que se celebró.

Concluye que, al interpretar un CDI que siga el modelo OCDE, solo se puede tener en cuenta la versión existente al momento de acordarse el CDI. Como se indicó para otros autores como Jones Avery, si bien las versiones posteriores del modelo de convenio y sus comentarios no pueden estar dentro de la intención original de las partes, sí pueden en algunos casos aclarar la aplicación de los principios existentes a nuevas situaciones, como medio suplementario de interpretación dentro del artículo 31 de la Convención de Viena (Avery Jones, 2004).

Vogel (2015) señala que el MCOCDE y sus comentarios son muy importantes para la interpretación de los CDI, ya que estos proveen un recurso en el cual las cortes de los diferentes Estados pueden buscar una interpretación común; sin embargo, afirma que se discute si considerar los comentarios al MCOCDE cuando se interpretan los tratados tributarios está de acuerdo con las reglas de interpretación de la Convención de Viena.

Sostiene, a diferencia de otros autores ya mencionados, que los comentarios al MCO-CDE no son instrumentos realizados con ocasión de la celebración de un tratado en los términos del artículo 31.2.b de la VCLT, como tampoco son trabajos preparatorios en el sentido del artículo 31 *ibídem*, ya que este se refiere a los documentos usados o producidos en la preparación de un tratado individual.

Su especial relevancia, a la luz de la Convención de Viena, radica en aquellos Estados miembros de la OCDE que adoptan el modelo

de este organismo en la suscripción de un CDI y quieren que las disposiciones de este transmitan el significado del MCOCDE, caso en el cual este significado es el ordinario de los términos del CDI en el sentido del artículo 31 de la VTLC, o también podría considerarse un significado especial en los términos del artículo 31.4 *ibídem*, siendo en ambos casos vinculante para efectos de la interpretación del tratado.

Vogel sostiene que, en lo que respecta a la interpretación de los tratados tributarios entre países miembros de la OCDE, en aquellos casos en que el texto del MCOCDE se ha adoptado sin modificaciones, se debe entender que las partes pretenden cumplir con los comentarios de la OCDE al respecto, por lo cual el modelo debe considerarse, además, texto del tratado individual; y en caso de que el texto de la OCDE no se adopte literalmente, se presume que debe aplicarse una interpretación coherente con la OCDE.

Y para los países que no son miembros de la OCDE, sostiene que los comentarios al MCOCDE tendrían menor valor pero, en todo caso, podrá presumirse que las partes contratantes tienen la intención de seguir el significado otorgado por la OCDE al modelo cuando suscriban un CDI que coincida con el MCOCDE y el contexto no sugiera otra interpretación. Se aclara que solo debe tenerse en cuenta la versión de los comentarios al modelo OCDE que eran aplicables en el momento en que se completó el convenio.

Por lo anterior, si bien no existe consenso en la doctrina internacional respecto a la necesidad de acudir a los comentarios de la

OCDE como regla de interpretación señalada en la Convención de Viena, podría concluirse a partir de lo expuesto por Vogel y Lang que en el caso de países miembros de la OCDE que siguen el modelo al suscribir el CDI, deben ser valorados a la luz del artículo 31 o 31.4 de la VCTL, sin embargo, concurren con otras reglas de interpretación, debiéndose establecer en cada caso concreto cuál es la más acertada.

Se tienen en cuenta, además, las limitaciones de dichos comentarios, esto es, su ausencia de carácter vinculante, por lo que no podrían ir en contradicción con el texto del convenio, además de la falta de participación de algunos países en su creación y la modificación de estos en el tiempo.

Se aclara que aún aceptando que los comentarios de la OCDE al MCOCDE sean tenidos en cuenta como una regla de interpretación a la luz de la Convención de Viena, ello no les dota del valor de normas jurídicas o, en otras palabras, no convierte el *soft law* en *hard law*. Incluso la referencia expresa del CDI a los Comentarios para efectos de su interpretación no conlleva la incorporación al ordenamiento jurídico de los Estados parte, ya que no se cumple con las formalidades que constitucionalmente se exigen para ello, no se publican en diario oficial alguno, e incluso están sujetas a *copyright*, sin que existan traducciones a todas las lenguas ni acceso gratuito a sus contenidos, lo que dificulta que puedan ser conocidas por los contribuyentes e impide su reconocimiento como derecho en sentido estricto (Zorzona Pérez, 2014, p. 63).

3.2. Corte Constitucional colombiana. Sentencias

Señalada la posición de la Doctrina Internacional respecto al valor de los comentarios de la OCDE, resulta pertinente definir cuál es el criterio de la Corte Constitucional colombiana.

Una de las preguntas que plantearon los intervinientes en los procesos de constitucionalidad de algunas normas relacionadas con el tema, versaba sobre el papel que debía darse a los comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio, su fuerza interpretativa y su aplicación dinámica o estática.

En primer lugar, se encuentra la Sentencia C-690 de 2003, que se refiere a la constitucionalidad del artículo 260-9 del Estatuto Tributario, el cual señalaba que para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo de precios de transferencia, serían aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia aprobadas por la OCDE, en la medida en que las mismas fueran congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario.

En su pronunciamiento, la Corte Constitucional declaró inexecutable la mencionada norma por considerar que las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE no tienen rango de ley y, por consiguiente, no pueden interpretar la ley, sino que se trata de unas disposiciones elaboradas por un organismo internacional, del que no hace parte Colombia, y que por demás no han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno por el procedimiento establecido en la Constitución, por lo tanto, no pueden tener alcance vinculante en Colombia.

Concluye que “las Guías de la OCDE, no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia –en realidad son una especie de derecho derivado y programático en el seno de la propia OCDE– y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias. Tales disposiciones no serían susceptibles de control judicial en Colombia y sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno”.

Así, las Guías de precios de transferencia de la OCDE constituyen una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia, pero reitera que no tienen un carácter vinculante en Colombia.

Es preciso aclarar que si bien el objeto de este artículo no comprende las Guías de precios de transferencia aprobadas por la OCDE, se hace referencia a la posición que tomó la Corte Constitucional frente a estas, en la medida que hacen parte de las mencionadas directrices proferidas por la OCDE y, en ese sentido, su alcance se asimila al del MCOCDE y sus comentarios, esto es, en forma general, al *soft law* de la OCDE.

En la Sentencia C-577 de 2009, la Corte Constitucional se refiere expresamente al valor de los comentarios de la OCDE al MCOCDE, otorgándole un peso diferente al señalado para las directrices de precios de transferencia, al sostener que son un medio

de interpretación complementario en los términos del artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, incluso para un país como Colombia, que no es miembro de la OCDE, ello en atención a que si un Estado negocia un Convenio para evitar la doble imposición basado en el Modelo de la OCDE, dichos comentarios constituyen una guía interpretativa.

La Sentencia C-460 de 2010 analizó en forma concreta la naturaleza de los comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, concluyendo que estos solamente tienen un carácter de medio auxiliar en los términos del artículo 230 de la Constitución.

En este fallo, la Corte Constitucional resuelve varios de los interrogantes planteados en ese artículo respecto al carácter vinculante de dichos comentarios, los cuales son: (i) son parte inescindible del modelo de ADT; (ii) son vinculantes para los Estados miembros de la OCDE; (iii) son vinculantes para los Estados que adopten el modelo de ADT, incluso así no sean miembros de la OCDE, y (iv) pueden consultarse en virtud de los criterios de interpretación reconocidos en el derecho internacional público.

En primer lugar, señala que los comentarios no hacen parte del Convenio y en tal sentido, sin desconocer que son una valiosa guía de aplicación del Convenio, no existe obligación de seguirlos para los Estados que suscriban el instrumento. Sin embargo,

admite que las partes contratantes pueden adoptarlos en forma expresa a través de un instrumento internacional, bajo las existencias previstas para su adopción en el derecho interno⁴.

En segundo lugar, respecto al carácter vinculante de los comentarios, contraponen la posición de la doctrina internacional que sostiene que para los miembros de la OCDE los comentarios constituyen una “práctica ulteriormente seguida”, al tenor del artículo 31-3 de la Convención de Viena, resultando en ese caso una guía interpretativa obligatoria, y los que consideran que está desprovisto de fuerza obligatoria, ubicándose en el denominado *soft law*.

En cuanto al tercer cuestionamiento, en el caso de los Estados que suscriben un Convenio, los comentarios de la OCDE considera que tampoco resultan vinculantes, ya que respecto a la aplicación de una de las fuentes del derecho internacional, esto es, los principios generales de derecho internacional como el *estoppel* o *acquiescence* –vinculación por consentimiento o aquiescencia previa, similar al respeto de los actos propios–, no se cumplen la totalidad de requisitos para el surgimiento de dichas figuras.

Finalmente, respecto al carácter de criterios de interpretación, de conformidad con el artículo 32 de la Convención de Viena a la luz de las fuentes del derecho internacional, igualmente desecha esta posición, al considerar que atenta contra el principio

⁴ Esta primera conclusión se aplica a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido, no obstante la Corte Constitucional ata dicha libertad de las partes a las exigencias para su adopción en el derecho interno, aspecto que es el que en realidad genera discusión.

constitucional de legalidad, pues ello implicaría incorporar mediante la interpretación general o complementaria del Convenio o su Protocolo, instrumentos internacionales que no tienen la fuerza de ley, aunado el hecho que Colombia no es miembro de la OCDE. Por lo anterior, a juicio de la Corte, los comentarios de la OCDE al MCOCDE solamente constituyen un medio auxiliar de interpretación, eliminando en todo sentido su carácter vinculante.

La posición de la Sentencia C-460 de 2010 ha sido reiterada en las sentencias posteriores⁵.

Así las cosas, la posición de la Corte Constitucional de Colombia frente al valor de los comentarios de la OCDE al MCOCDE resulta bastante restrictiva, al insistir en que no resultan vinculantes, como tampoco son criterios de interpretación a la luz de las fuentes del derecho internacional, por lo que son solo un medio auxiliar que indispensablemente no debe ser tenido en cuenta por el juez.

3.3 ¿Existirá una cesión de soberanía del Estado colombiano frente a la OCDE? CDI celebrados por Colombia con Francia y Reino Unido

Analizado el valor que tienen los comentarios de la OCDE al MCOCDE en la doctrina internacional y en la Corte Constitucional colombiana, además de la existencia de la dicotomía del *soft law* y *hard law* que se puede generar en esta discusión, resulta relevante preguntarse si el peso que tiene la OCDE como organismo internacional es tan representativo y determinante que puede llegar a generar una cesión de soberanía por

parte del Estado colombiano en los convenios celebrados por Colombia con Francia y Reino Unido, donde se hace una remisión expresa a los comentarios del MCOCDE para aplicar el CDI.

El concepto de soberanía no tiene un origen legal jurídico, y en atención a los diferentes tipos de Estado ha tenido connotaciones diferentes, no siendo igual hablar de soberanía en un Estado de derecho que en un Estado Social de Derecho, e incluso en este último ha sufrido algunas variaciones en virtud de la influencia de las relaciones internacionales y su importancia en el contexto actual.

La concepción clásica definía la soberanía como el poder absoluto, perpetuo, pleno y supremo del Estado, no existiendo así un dominio superior al mismo. Este concepto rígido se ha flexibilizado en el contexto internacional en el que confluyen los diferentes Estados, y en palabras de la Corte Constitucional “ha sido necesario adoptar una concepción más flexible y más adecuada a los tiempos que corren, que proteja el núcleo de libertad estatal propio de la autodeterminación, sin que ello implique un desconocimiento de reglas y de principios de aceptación universal” (Corte Constitucional, 2017).

La misma Corte Constitucional ha planteado el siguiente cuestionamiento a la luz de lo que en la actualidad implica el concepto de soberanía “¿Cómo puede mantenerse la soberanía como nota distintiva del poder estatal, si ineludiblemente cada comunidad na-

⁵ *Inter alia* C-667 de 2014.

cional está avocada a convivir y relacionarse con las demás, y tal convivencia y relación sólo es pensable sobre la base de reglas comunes aceptadas por los sujetos soberanos?" (Corte Constitucional, 2017).

Esta respuesta se logra a partir de una reformulación del concepto de soberanía, como previamente se indicó, de forma tal que no se habla de soberanía como un poder autónomo, incondicionado y absoluto, sino de un poder con autonomía para gobernar dentro del Estado pero que resulta compatible con el cumplimiento de las obligaciones internacionales.

En efecto, esta concepción corresponde más a la idea de un Estado social de derecho fundado en la soberanía del pueblo y en la primacía de los derechos inalienables de la persona (CP arts. 1º, 3º y 5º).

Precisamente, la independencia política como atributo del Estado se relaciona estrechamente con el concepto de soberanía. En esta medida, para entender el significado de dicha independencia, es indispensable detenerse en los dos ámbitos de proyección que del poder soberano ha reconocido la evolución de las ideas políticas. En el orden interno, se ha admitido que la soberanía significa la imposición del poder del Estado sobre los demás poderes que coexisten con él; y, en el plano internacional, se ha aceptado que el poder del Estado se encuentra en un nivel de igualdad con el de los demás actores de la comunidad internacional.

La Corte Constitucional ha señalado que nuestra carta política se refiere a la soberanía a partir de dos acepciones. La primera,

como una fórmula política que se predica del individuo como titular de la misma (artículos 3º y 103), y la segunda, que tiene mayor relevancia en el ámbito internacional, como aquella facultad del Estado de autodeterminarse, sin injerencia, subordinación ni dominio de otros Estados ni por otro poder (artículos 9º, 212 y 217).

Bajo esta concepción de soberanía se analizará si la adhesión de Colombia a la OCDE comporta una cesión de esa facultad de autodeterminación o implica una injerencia de otro poder, en este caso, de un organismo internacional, y en forma concreta si, a partir de dicha adhesión, la incorporación de cláusulas que se refieren expresamente a la aplicación de los comentarios al MCOCDE en los Convenios de doble imposición celebrados con el Reino Unido y Francia implica una cesión de la soberanía al aplicar reglas de interpretación que en ese eventual escenario desbordarían la exclusividad de la potestad tributaria.

Convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia con Francia y Reino Unido

Como se indicó la aplicación o no de los comentarios de la OCDE al MCOCDE en la interpretación de un CDI no es una discusión plana o simple, teniendo en cuenta las diferentes posturas que ha adoptado la doctrina internacional e incluso el valor disímil que la misma Corte Constitucional le ha otorgado a estos.

Sin embargo, en los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia con Reino Unido y Francia se hace una

remisión concreta a estos comentarios, por lo que podría concluirse que se está utilizando directamente como fuente, debiéndose aplicar al interpretar el convenio.

En el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Francia, se manifiesta en el preámbulo del acuerdo lo siguiente: “Tomando nota del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE según el mismo puede ser interpretado a partir de los comentarios hechos al respecto” (Ministerio de Relaciones Exteriores, 2017).

En forma similar, en el protocolo del Convenio suscrito entre Colombia y Reino Unido se indica lo siguiente: “Se entiende que ambos Estados contratantes interpretaran este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puede leerse de cuando en cuando, teniendo en cuenta las observaciones u otras posiciones que se hayan expresado en relación con las mismas”.

Se señala, además, expresamente, que dicha disposición hace parte del Convenio (Ministerio de Relaciones Exteriores, 2017).

Al hacer parte del texto del tratado, no existiría posibilidad de valorarlo con las demás reglas de interpretación, sino que necesariamente se deberá acudir a los comentarios de la OCDE al MCOCDE para definir la aplicación del Convenio suscrito entre dichas partes; este nuevo escenario sí podría sobrellevar una cesión de soberanía, en la medida en que el operador jurídico, y concretamente el juez, se vería condicionado a aceptar los comentarios realizados por el Consejo de la OCDE, así como las modificaciones que se realicen para el caso del Convenio suscrito con Reino Unido.

Es claro que los mencionados Convenios, si bien ya fueron suscritos por los Estados contratantes, aún no se encuentran vigentes, teniendo en cuenta que no se ha surtido el trámite legislativo para su incorporación en el ordenamiento interno y, en consecuencia, tampoco han sido sujetos del control de constitucionalidad; por ello, incluso podría llegar a cuestionarse la constitucionalidad del Tratado por comprometer la soberanía nacional y la exclusividad que en materia tributaria reviste el Congreso para definir la normatividad, ya que se estaría dejando una norma abierta cuya definición sería resuelta o completada por un organismo internacional, a través de una remisión, circunstancia que podría llegar a concluirse que vulnera el principio de reserva de ley.

Para definir esa posible cesión de soberanía en los Acuerdos mencionados, resulta necesario establecer, de conformidad con la redacción de las cláusulas, cuál es el valor que se les otorga a dichos comentarios, esto es si es el mismo ya expresado, en el sentido de que no son vinculantes ni obligatorios o si, por el contrario, en los términos formulados, resultan de obligatoria atención para los operadores jurídicos, y además debemos referirnos al problema del cambio en el tiempo de dichos comentarios.

En este planteamiento, cabe destacar que a diferencia de otros Convenios de doble tributación suscritos por Colombia, estos se refieren expresamente a los comentarios de la OCDE al modelo de Convenio y lo hacen en el caso de Francia en el preámbulo y del Reino Unido en el Protocolo, aclarando así que, de conformidad con la Convención de Viena, el preámbulo y sus anexos hacen parte del contexto (artículo 31 (2)), por lo cual

tiene como función coadyuvar a la interpretación del tratado, siendo claro que lo que está allí establecido no puede desatenderse so pretexto de no estar como tal en el contenido del Tratado.

Otro punto importante para tener en cuenta es la forma en que la cláusula hace remisión a los comentarios de la OCDE, ya que, como lo señala Craig West (West, 2017, p. 127), en los últimos años se ha incrementado la referencia a los Comentarios de la OCDE con respecto a la interpretación de tratados tributarios dentro del mismo tratado o con referencia a un protocolo del tratado.

En cuanto a la remisión hecha en los convenios celebrados por Colombia con Francia y el Reino Unido, puede hablarse de una referencia completa a los comentarios de la OCDE, considerándose así una regla de interpretación completa, enfática y sin restricciones.

En el caso del Convenio con Francia, es enfática la remisión a los comentarios de la OCDE como regla de interpretación, teniendo como punto de partida que el convenio se redacta con apego al modelo de la OCDE; sin embargo, no se dice nada frente a los cambios que posteriormente se realicen a dichos comentarios. Mientras que en el caso del Convenio con Reino Unido sí precisa una interpretación dinámica de tiempo en tiempo, esto es, tomando en cuenta las observaciones y otras posiciones que se tengan con relación a los comentarios del modelo de Convenio.

Bajo esta redacción, está claro que en el uso de una disposición correspondiente al Modelo de la OCDE, los Comentarios de la OCDE deben utilizarse para interpretación

dentro del ámbito del artículo 31 de la Convención de Viena, pero el elemento crítico se encuentra en la revisión a los comentarios de la OCDE, ya que estos se modifican con frecuencia por parte del Consejo de la OCDE y, en ese sentido, podrían representar una regla de interpretación cambiante que se incorpora al Tratado, aspecto que podría resultar inconstitucional por cesión de soberanía, como ya se ha indicado.

No obstante, se ha planteado que una forma de resolver esta dificultad es tomarla como un medio complementario de interpretación a la luz del artículo 32 de la Convención de Viena, y no como regla genérica. Sin embargo, la mayoría de doctrinantes coinciden en señalar que solo deben tenerse en cuenta los comentarios al MCOCDE existentes en el momento de suscribir el CDI, conclusión contraria al texto del tratado señalado.

Hasta este punto, el escenario general planteado respecto al valor de los comentarios de la OCDE al modelo de CDI parece no diferir del valor otorgado en los convenios concretos analizados que hacen remisión concreta y completa a los comentarios como regla de interpretación, ya que si bien esta remisión asegura que deben ser tenidos en cuenta por los operadores jurídicos al momento de analizar la aplicación de una disposición del tratado, hacen parte del contexto y confluyen así con otras fuentes de interpretación que exigirán del juez un ejercicio interpretativo a partir del cual se escoja la regla de interpretación adecuada para el caso concreto. Esto significa que no por realizarse una remisión expresa a los comentarios de la OCDE *full reference* se esté creando *hard law* que implique la obligatoriedad de estos.

Ahora bien, aunque mantienen su carácter de no obligatorios, es claro que con esta referencia expresa en los Tratados a los comentarios de la OCDE se le está dando un peso diferente al otorgado por la Corte Constitucional colombiana, al considerarlos doctrina y en tanto una fuente auxiliar.

En este punto, reaparece la dicotomía entre *soft law* y *hard law*, ya que se cuestiona si la redacción de la remisión expresa a los comentarios de la OCDE otorga la fuerza de ley dura a la aplicación de estos en la interpretación del acuerdo o incluso, como se indicó previamente, si los comentarios pueden considerarse como derecho internacional en ausencia de referencia a la Convención de Viena. Asumir que las disposiciones señaladas en los acuerdos analizados tienen fuerza de *hard law*, en el caso colombiano implicaría una contradicción constitucional con el artículo 230, que señala que los jueces, en sus providencias, solo están sometidos al imperio de la ley, y la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.

No obstante, en la doctrina internacional se sostiene que a pesar de la forma “dura” de los tratados, el análisis de la naturaleza dura o blanda de las disposiciones del tratado se basa más en la naturaleza de la obligación creada.

Es así como Abbott y Snidal (Snidal, 2000) señalan que la discusión entre *soft law* y *hard law* debe tener en cuenta las características de obligación, precisión y delegación, por lo cual si alguno de estos elementos está comprometido, la ley dura se suaviza. Por lo

tanto, en la redacción de estas disposiciones parece no buscarse imponer un obligación jurídicamente vinculante, ya que resultan imprecisos y sin carácter perentorio; lo que sí se pretende claramente es mantener armonía con la interpretación del modelo OCDE, es decir, con los principios generales de los comentarios de la OCDE, y propender así a una interpretación que permita cumplir con el propósito amplio del Modelo de la OCDE.

Al respecto, se comparte la conclusión de Craig West (2017):

Clapham señala que la “distinción entre” ley dura “y” ley blanda “sigue siendo crítica cuando se pide a un tribunal que resuelva una disputa entre dos entidades basada en la ley aplicable y de acuerdo con un conjunto limitado de fuentes de ley cuando se enfrenta a una obligación imprecisa, Chinkin demuestra que los jueces “examinaron el contexto completo del tratado incluyendo el proceso de negociación, el número de participantes y sus intenciones, su propósito e idioma, así como los principios generales del derecho internacional antes de determinar si hay una obligación ardua”⁶. Tal enfoque parece estar de acuerdo con el artículo 31 de la VCLT (pp. 149-150).

Frente a los comentarios al modelo de convenio OCDE, posteriores a la celebración del tratado, resulta especialmente relevante ser o no miembro de la OCDE, en tanto que se cuestionaría por qué un Estado no perteneciente a la OCDE se obligaría a un mecanismo interpretativo sobre el cual no tiene control o capacidad alguna de influir.

⁶ Chinkin, *supra* n. 38, at 850-866.

En el caso de Colombia, para la fecha de celebración de los convenios analizados aún no es miembro del organismo internacional; sin embargo, de una parte, se encuentra en el proceso de adhesión al mismo y, de otra, es plenamente conocedor de los comentarios realizados por la OCDE al modelo de Convenio y, en tal sentido, estaría dentro del ámbito de su capacidad soberana decidir si adopta como regla de interpretación dichos comentarios. Empero, no sucedería así con los comentarios posteriores si mantiene su calidad de no miembro de la OCDE, ya que estaría adoptando elucidaciones respecto de las cuales el Estado colombiano no tuvo participación alguna y desbordan la potestad exclusiva (reserva de ley) que en materia tributaria existe.

No obstante, el supuesto de ser miembro de la OCDE no necesariamente resuelve el problema de la cesión de soberanía, en la medida en que si bien al adherirse Colombia a dicho organismo internacional participa en el proceso de definición de dichos comentarios y puede guardar reservas respecto a los mismos, estos no serán objeto de debate en el órgano legislativo, sino que serán analizados por una comisión del Ejecutivo prevista para ello, además de conocerse en la práctica la poca injerencia que tienen países latinoamericanos en la adopción de directrices en un organismo internacional como la OCDE.

De igual manera, la interpretación del acuerdo pretende encontrar las intenciones o, mejor aún, el propósito de las partes en el momento en que negociaron y firmaron el tratado, dentro de lo cual no deberían incluirse intenciones posteriores que no han sido expresadas en el acuerdo. Además, podría resultar problemática respecto al principio

de buena fe contenido en el artículo 31 de la Convención de Viena, pues implicaría que un contribuyente cobijado por el convenio se sujetara a un comentario posterior que no fue publicado o conocido cuando el contribuyente ejecutó la transacción.

Sin embargo, de otra parte, se mantiene la opción de tener en cuenta estos comentarios posteriores como un medio subsidiario de interpretación, en aquellos casos que resulte adecuada a la luz de los nuevos retos que plantean, por ejemplo, los avances tecnológicos, de conformidad con el artículo 32 de la Convención de Viena.

De conformidad con el análisis realizado, podría concluirse que pese a la referencia directa en el preámbulo y en el protocolo de los Convenios celebrados por Colombia con Francia y el Reino Unido a los comentarios de la OCDE, esta remisión debería catalogarse dentro de las reglas de interpretación señaladas en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, la cual igualmente es un tratado y resulta de obligatorio cumplimiento, ya que otorgarle el carácter de *hard law* a dicha disposición y, por tanto, de vinculante a los comentarios de la OCDE al MCOE resultaría excesivo y contrario al derecho internacional y a la Constitución colombiana.

Concluir que la remisión a los comentarios de la OCDE es la regla única de interpretación de las disposiciones del convenio sería darle a estas disposiciones de *soft law* una relevancia inadecuada que desnaturaliza el carácter y la jerarquía de las fuentes de derecho internacional y el derecho tributario, desconociendo las demás herramientas de interpretación contenidas en la Convención de Viena.

Ahora bien, si analizamos el precedente de la Corte Constitucional en torno al tema, el problema de la cesión de soberanía enmarcado en la cláusula general de competencia legislativa no podría resolverse encuadrando los comentarios de la OCDE al MCOCDE en las reglas de interpretación en contexto del artículo 31 de la Convención de Viena, ya que, como previamente se ha señalado, para la Corte Constitucional colombiana los comentarios de la OCDE son considerados doctrina y en tal medida tienen el carácter de auxiliares, para este órgano concluir lo contrario atenta contra el principio constitucional de legalidad, pues implicaría incorporar mediante la interpretación general o complementaria del Convenio o su Protocolo instrumentos internacionales que no tienen la fuerza de ley.

De igual manera, al declarar la inexecutable del parágrafo del artículo 260-6 del Estatuto Tributario, que definía como jurisdicciones de menor imposición las señaladas por la OCDE y 260-9 *ibídem*, que señalaba que las normas de ese capítulo se interpretarían de conformidad con las guías de precios de transferencia de la OCDE, la Corte analizó el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, precisando que solo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas, lo cual no corresponde a una atribución caprichosa de competencias, sino que se encuentra vinculado a la legitimidad del derecho a través del principio democrático de elaboración de las leyes, donde se garantice el principio de la soberanía popular y de pluralismo.

Adicional a ello, existen específicas reservas de ley previstas en la Constitución, donde la articulación de fuentes es incluso más

estricta, refiriéndose a la reserva especial de ley en materia tributaria prevista en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, que atribuye en cabeza exclusiva del Congreso, mediante una ley, establecer contribuciones fiscales, excluyendo la posibilidad de legislación delegada.

Esta reserva especial también está soportada en la soberanía popular, ya que quienes estén sujetos a impuestos deben participar en su creación a través de sus representantes, y en el principio de certeza, ya que la norma creadora del tributo debe establecer con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo, a fin de no generar inseguridad jurídica y fomentar la evasión.

Se aclara que dentro de esa posibilidad de articulación de fuentes se encuentran los denominados conceptos jurídicos indeterminados, o expresas remisiones a la Administración, cuando no es posible especificar un concepto en el contenido de la ley, pero se mantiene el rigor del principio de legalidad en la determinación de política de los elementos del tributo.

Se concluye que en el caso concreto, al remitir la definición de las paraísos fiscales a las establecidas por la OCDE, así como remitir a las Guías sobre Precios de Transferencia aprobadas por el Consejo de la OCDE para la interpretación de las disposiciones allí previstas, resulta inconstitucional, ya que afecta de manera directa los elementos del tributo porque deriva una afectación inmediata de la base gravable, violando así el principio de reserva de ley.

Y de forma aún más restrictiva, respecto a la remisión a las Guías sobre Precios de

Transferencia de la OCDE para interpretar las normas internas de precios de transferencia, concluye que ello resulta contrario a la Constitución puesto que implica que una norma legal sea interpretada de manera auténtica por una norma que no tiene fuerza de ley y, además, se lesionaría el principio de legalidad tributaria, en la medida en que el sentido de una ley que afecta los elementos del tributo está fijado por una norma que no tiene rango de ley.

Precisando que aún en el supuesto de admitir que el alcance de la remisión no es darle el carácter de norma interpretativa, sino que sirvan como pautas de interpretación en la aplicación del caso concreto, no se supera la objeción derivada del carácter imperativo que tiene la remisión en materia tributaria, ya que la interpretación en los casos concretos terminaría por convertirse en una regla general de interpretación que se incorporaría a la ley interpretada y, además, porque dado el carácter imperativo que se desprende de la ley, ya no sería una simple opción interpretativa, sino que resultaría vinculante.

Es enfática la Corte Constitucional en señalar que las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia (que tendrían el mismo carácter de *soft law* de los comentarios de la OCDE al MCOCDE), son disposiciones que no tienen el rango de ley y, por tanto, no pueden resultar de obligatoria interpretación de la ley ya que, además, no constituyen normas válidas en Colombia al no haberse incorporado al ordenamiento jurídico, no ser susceptibles de control judicial en nuestro país y no ser sujetas al control previo constitucional como requisito para incorporar un tratado al ordenamiento interno.

Del análisis de la doctrina internacional y la postura de la Corte Constitucional no puede resolverse en forma inequívoca el cuestionamiento planteado, esto es, si existe una crisis de soberanía de Colombia al incluir las cláusulas remisorias a los comentarios de la OCDE para la interpretación de los convenios suscritos con Reino Unido y Francia. Sin embargo, debe concluirse que a la luz del nuevo concepto flexible de soberanía en armonía con el derecho internacional y el reconocimiento de la coexistencia de otros poderes, no existe crisis de soberanía y, por el contrario, debe darse a los comentarios el valor interpretativo señalado en el artículo 31 del Convenio de Viena, Tratado vigente e incorporado al ordenamiento interno colombiano.

Sin embargo, la posición de la Corte Constitucional en los pronunciamientos citados es que los comentarios de la OCDE al MCOCDE no deben constituir una regla de interpretación, ya que solo constituyen doctrina, siendo criterio auxiliar para el juez, bajo este presupuesto, su remisión directa como regla de interpretación en los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Colombia con Reino Unido y Francia; resultaría inconstitucional al violar el principio de reserva de ley que a su vez conlleva una cesión de la soberanía.

Empero, esta conclusión puede resultar demasiado extrema, teniendo en cuenta que son tratados suscritos por el Gobierno Nacional, producto de arduas negociaciones con Francia y Reino Unido, aspecto que si bien no hace parte del análisis jurídico, seguramente no será obviado por la Corte Constitucional.

Puede entonces la Corte Constitucional colombiana declarar la exequibilidad de los mencionados CDI pero en forma condicionada, al concluir que los comentarios al MCO-CDE solo son fuente auxiliar, no resultando vinculantes y dejando a criterio del juez o al operador jurídico en cada caso concreto si son o no tenidos en cuenta, así como el valor que le otorgan.

4. Conclusiones

La OCDE es un organismo internacional que tuvo su origen en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) que surgió en la posguerra en 1948, cuyos miembros creadores eran países de Europa Occidental y EEUU, en el que Latinoamérica no tuvo participación.

Solo hasta la década de los 90 del siglo XX el organismo internacional comenzó a interesarse por la expansión de sus políticas en el mundo, dada la relevancia que empezaron a cobrar otras economías emergentes, dentro de las cuales se incluyen algunos países de América Latina, acogiendo como miembros a México y Chile, y Colombia inicia en el año 2011 su proceso de adhesión.

La relevancia de este organismo internacional para Colombia en materia tributaria radica en la especialidad y técnica de los temas que se abordan, a través de los diferentes Grupos de trabajo que dan origen a directrices, reglas y/o guías que permiten adoptar unas prácticas homogéneas en el derecho tributario internacional, persiguiendo fines comunes como la lucha contra la evasión y así lograr una debida tributación en cada Estado.

Si bien Colombia participa en algunos de estos Comités, la toma de decisiones se realiza por los países miembros, lo que nos permite concluir que aunque Colombia viene aplicando gran parte de los instrumentos y directrices creadas por este organismo, aún no es partícipe de su configuración, sino que dentro de la nueva arquitectura de la fiscalidad internacional adopta los criterios impuestos por un grupo selecto de países que conforman la OCDE.

Ante la multiplicidad de trabajos elaborados por la OCDE en materia tributaria, este organismo internacional empieza a constituirse como fuente creadora de derecho en Colombia, inicialmente al realizar trasplantes legales de los conceptos de la OCDE en la normatividad interna mediante las diferentes reformas tributarias, principalmente la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016, la suscripción de Convenios de doble imposición basados en el modelo OCDE, así como de Acuerdos de intercambio de información con otros países y la adopción de instrumentos internacionales nacidos en el seno de la OCDE que apuntan a la multilateralidad en las prácticas del campo de la tributación internacional.

Los mencionados trasplantes legales, si bien ocasionan críticas respecto a su falta de adaptación al contexto colombiano, en todo caso fueron objeto del debate legislativo que permite otorgar legitimidad y se encuentra acorde con los postulados constitucionales de reserva de ley en asuntos tributarios, así como de la soberanía nacional, conclusión que no resulta igual respecto a la implementación de otros instrumentos como los comentarios al MCO-CDE.

Es así como se analiza la relevancia que el *soft law* ha cobrado en tópicos como la fiscalidad internacional, en la que la OCDE tiene un papel protagónico mediante directrices, recomendaciones, guías y demás instrumentos no vinculantes, pero que indefectiblemente inciden en el ordenamiento jurídico.

Esta relevancia, a su vez, resulta controversial, en la medida que genera una delgada línea entre el *soft law* y el *hard law*, que puede llegar a obviar los procedimientos constitucionales exigidos para su aplicación en el derecho interno, aun mediante interpretación, además de la inseguridad o inestabilidad ante la posibilidad de ser modificado por el organismo internacional en el que tiene origen, por la falta de publicidad frente a los sujetos finalmente destinatarios del mismo, como son los contribuyentes en materia tributaria, y ante la posible vulneración de la reserva legal establecida especialmente para temas fiscales.

Dentro de la problemática del *soft law* se presenta también como fuente indirecta creadora de derecho, surgiendo el cuestionamiento respecto al valor de los comentarios al MCOCDE. Algunos autores sostienen que si bien los comentarios al MCOCDE no son fuente de derecho internacional a la luz del párrafo 1 del artículo 38 de la Corte Internacional de Justicia, sí están comprendidos en el ámbito de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para ser utilizado en la interpretación de los tratados.

Según el análisis de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, referidos a la interpretación de los tratados, se concluye que en aquellos casos en que los países suscriptores de un CDI sean miembros de la OCDE y

hayan adoptado su modelo, los comentarios al MCOCDE se constituyen como una regla de interpretación, sea bajo el artículo 31.1. para definir el sentido corriente de las disposiciones del tratado a partir de un lenguaje fiscal internacional o bajo el artículo 31.4, al ser el sentido especial según la intención de las partes. No resulta posible concluir que dichos comentarios puedan formar parte del contexto ampliado señalado en los artículos 31.2.a y 31.2.b, en la medida en que para ser llamados acuerdos o instrumentos tuvieron que haber surtido el proceso de legitimación en la normatividad interna.

Y, en todo caso, son un medio de interpretación complementaria si no se pudiera acudir a la norma general de interpretación señalada en el artículo 31 de la Convención de Viena. Sin embargo, la disposición exacta en la Convención de Viena bajo la cual podrían utilizarse los Comentarios de la OCDE como regla de interpretación no resulta tan relevante, ya que los artículos de la Convención de Viena no son vistos como jerárquicos.

Respecto a la referencia a los comentarios de la OCDE que han sido modificados, esto es una interpretación dinámica y se concluye que no deberían tenerse en cuenta para interpretar el CDI, toda vez que no fueron conocidos al momento de celebrar el tratado.

Al margen de la discusión sobre el valor de los comentarios al MCOCDE, su consulta resulta inevitable, sin que ello signifique que tengan preferencia automática sobre otros elementos y métodos de interpretación.

Por ello, se concluye que los comentarios de la OCDE al modelo de convenio sí pueden

ser valorados a la luz de las reglas de interpretación previstas en la Convención de Viena (artículos 31 y 32), tratado internacional ratificado por Colombia, y en tal contexto deberán ser valorados por el operador jurídico con las demás reglas, dándole el valor que para cada caso corresponda.

Sin que resulte especialmente relevante definir bajo cuál regla de interpretación pueden valorarse a la hora de resolver un conflicto de un CDI, ya que en todo caso, como se indicó, estas reglas no tienen un valor jerárquico y principalmente porque ello no les otorga valor vinculante u obligatorio a los comentarios al modelo, manteniendo su carácter de *soft law*, pese a la remisión expresa en el texto del CDI, por lo cual no debería existir una cesión de soberanía ni un problema de constitucionalidad.

Para la Corte Constitucional colombiana, los comentarios de la OCDE al modelo de CDI solamente tienen un carácter de medio auxiliar en los términos del artículo 230 de la Constitución Política.

Sin embargo, bajo los CDI suscritos con Francia y Reino Unido, los comentarios al MCOCDE desempeñan un rol más importante, puesto que en los CDI suscritos con Francia y Reino Unido se hace una remisión expresa a los mismos para interpretar el acuerdo. Esta remisión comportaría una cesión de soberanía y un problema de constitucionalidad a la luz de los pronunciamientos de la Corte Constitucional, en la medida en que les otorga a los comentarios al MCOCDE un valor como regla de interpretación, sin que tengan el carácter legal ni hayan sido sometidos a un debate legislativo interno, máxime cuando se

trata de comentarios que en forma posterior a la celebración del CDI son modificados.

No obstante, esta posición resulta restrictiva, en la medida en que la remisión expresa que se realice a los comentarios de la OCDE para interpretar un CDI podría ubicarse dentro de las reglas de interpretación establecidas en los artículos 31.1. y 31.4 de la Convención de Viena, lo que permite tenerlos en cuenta en aquellos casos en que los Estados contratantes hayan decidido adoptar el MCOCDE de la OCDE, sin darle una jerarquía especial, sino, por el contrario, analizados en conjunto con los demás medios de interpretación, debiendo establecerse en cada caso cuál debe aplicarse. Se debe tener especial cuidado con los comentarios posteriores a la suscripción del convenio, que solo se podrán tener en cuenta excepcionalmente, sin sustraerse de las demás reglas de interpretación.

Finalmente, tampoco puede concluirse que la remisión expresa a los comentarios de la OCDE al MCOCDE dentro de los convenios analizados convierta dichos comentarios en *hard law*, esto es, con fuerza vinculante, por cuanto carecen del procedimiento constitucional requerido para convertirse en norma jurídica, frente a lo cual no resultan de obligatoria aplicación por parte de los operadores judiciales, pero sí es indispensable su valoración en armonía con las demás fuentes de derechos y reglas de interpretación.

5. Bibliografía

Avery Jones, J. (2004). The Binding Nature of the OECD Commentaries from the UK Point of View. In *The Legal Status of the OECD Commentaries*.

Blokker, N. (2008). Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of

- the Commentaries on the OECD Model Tax Convention. In *The legal Status of the OECD commentaries* (p. 19).
- Cabrera, O. S. (2017). El régimen de Entidades Controladas del Exterior -ECE- de la ley 1819 de 2016. In J. R. Rodríguez (Ed.), *Análisis crítico de la reforma tributaria - Ley 1819 de 2016* (p. 385). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Calderón Carrero, J. M. (2008). *Convenios Fiscales Internacionales Y Fiscalidad En La Unión Europea*. Venlucia: Edición Fiscal.
- Castro Arango, J. M. (2016). *El concepto de los dividendos en los CDI*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Centre for Tax Policy and Administration Brochure OCDE. (2016). *centre for tax policy and administration brochure*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>
- Clifton, J. y Díaz-Fuentes, D. (2011). La nueva política económica de la OCDE ante el cambio en la economía mundial. *Revista de Economía Mundial*(28), 113-141. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=86622163006>
- Colombia, G. N. (2014). Recuperado de: Gaceta Congreso República de Colombia: http://servoaspr.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.pdf?v_numero=575&v_anog=2014
- Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria (2017). Recuperado de: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisioc81n-versioc81n-final2.pdf>
- Corte Constitucional (2017). Sentencia C-214 de 1993 M.P.: José Gregorio Hernández Galindo. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-214-93.htm>
- Corte Constitucional (2017). Sentencia C-574-92 M.P.: Ciro Angarita. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/1992/C-574-92.htm>
- Delgado Perea, A. (2017). La fiscalidad internacional en la Reforma Tributaria de 2016. En A. C. otros, *Análisis crítico Reforma Tributaria. Ley 1819 de 2016*. (pp. 366-382). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Engelen, F. (2008). *How "Acquiescence" and "Estoppel" Can Operate to the Effect that the States Parties to a Tax Treaty are Legally Bound to Interpret the Treaty in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*.
- García Antón, R. (2016). The 21st Century Multilateralism in International. *World Tax Journal*, 147-192.
- González, T. (2017). Obligación relacionada con el intercambio automático de información en la ley 1819 de 2016. En *Reforma Tributaria* (pp. 424-425). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Kennedy, J. F. (2001). *Visions of Governance in the C21st Century*. Recuperado de: School of Government.
- Lang, M. A. (2014). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Bogotá: Temis.
- Ministerio de Relaciones Exteriores (2017). *Sitio de los Tratados*. Recuperado de: <http://apw.cancilleria.gov.co/tratados/SitePages/VerTratados.aspx?IDT=7d920d19-28de-4f3e-8839-441b8a401c1f>
- Ministerio de Relaciones Exteriores (2017). *Sitio de los Tratados*. Recuperado de: http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/22F5E_REINOUNIDO_B-CONVENIOEVITARDOBLETRIBUTACIONCONIMPUESTOS-SOBRE RENTAGANACIASCAPITALYEVASIONELUSIONTRIBUTARIA2016-TEXTO.PDF
- Monroy Cabra, M. G. (2005). Aproximación al concepto de fuentes del derecho internacional. *Estudios Socio-Jurídicos Universidad del Rosario vol.7 no.2*.
- Monsenego, J. (2014). Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience. *Intertax*, 42(Issue 3).
- OCDE (2010). *Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia*. Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#.WalvULLYgdU#page2
- OCDE (2014). *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. (M. IBFD, Ed.) Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WdZspFvWwdU#page20
- OCDE (2016). *OCDE.ORG*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>

- OCDE (2017). *OCDE transfer pricing guidelines for multinational Enterprises and Tax Administrations*. (O. P. Paris, Ed.) Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg.2017.en>
- OCDE ORG (n.d.). Recuperado de: <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomiccooperationanddevelopment.htm>
- OCDE ORG (2004). Recuperado de: <http://www.oecd.org/general/oecdministerialcouncilmeeting13-14may2004-chairsummary.htm>
- OCDE ORG (4 de noviembre de 2015). *OCDE*. Obtenido de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>
- OECD ORG (2016). *OECD Tax Administration*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/map-strategic-plan.pdf>
- OCDE, E. E. (2015). *Estudios económicos de la OCDE - Colombia*. Recuperado de: OCDE ORG: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf
- OCDE.ORG (2016). *OCDE ORG*. Recuperado de: Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development- ART. 7: <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomiccooperationanddevelopment.htm>
- OCDE.ORG (2017). *Convencion de la OCDE*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>
- OCDE.ORG (2017). *OCDE Guías precios de Transferencia*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>
- OCDE.ORG (2013). *Resolution of the Council Revising the Mandate of the Committee on Fiscal Affairs*. Recuperado de: <http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/ShowBodyView.aspx?BodyID=963&BodyPID=10334&Lang=en&Book=>
- Pijl, H. (2008). *Beyond Legal Bindingness*.
- Presidencia de la República de Colombia. (2016). *Instrumentos Legales OCDE*. Recuperado de: <http://wsp.presidencia.gov.co/ocde/Documents/Instrumentos-Legales.pdf>
- Sjoerd Douma, Frank Engelen (2008). *The legal Status of the OECD commentaries*. IBFD.
- Snidal, A. (2000). Hard and Soft Law in International Governance. *International Organization*, 3(54), 421-456. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/4770665_Hard_and_Soft_Law_in_International_Governance
- Soler, L. C. (2003). El proceso de reforma de la OCDE. *Boletín Económico de ICE* N° 2787, 49 y 50. Recuperado de: http://www.revistasice.info/cachepdf/BICE_2787_49-50__FD3E2812B694927B28CC41B-DF4420D60.pdf
- Thirlway, H. (2008). The Role of the International Law Concepts of Acquiescence and Estoppel. En *The Legal Status of the OECD Commentaries* (p. 22).
- Turley, D. C. (2017). Practices in International Tax Administration. En *A New Dawn for the International Tax System*. Online Books IBFD.
- Vega García, A. (2014). *El soft law en la fiscalidad internacional*. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra.
- Vicher, D. (2014). La influencia de la OCDE en la elaboración de la política económica. *Análisis*(18), 123.
- Vid. Keohane, R. Y. (n.d.). *The Club Model of Multilateral Cooperation and the World Trade Organization: Problems of Democratic Legitimacy*. Harvard University.
- Virally, M. (1956). *La valeur juridique des recommandations des organisations internationales* (Vol. II). 2 AFDI.
- Vogel, K. (2015). *Klaus Vogel on double taxation conventions Fourth edition*. (W. Kluwer, Ed.)
- Ward, D. A. (2008). *Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?*
- West, C. (2017). References to the OECD Commentaries in Tax Treaties: A Steady March from “Soft” Law to “Hard” Law? *World Tax Journal*, 9(1), 149-150.
- Zorzona Pérez, J. (2014). La problemática expansión del soft law: un análisis desde el Derecho tributario. *Revista de Tributación* (30), 51-77.