



Los contratos de colaboración empresarial y sus efectos en los convenios de doble imposición

Bussiness Collaboration Agreement and their Efects on Double Taxation Agreements

Contratos de colaboraçãõ empresarial e seus efeitos nos contratos de dupla tributação

FABIÁN JAIMES POVEDA*

* Abogado y magíster en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario, Universidad Externado de Colombia; especialista en Derecho Tributario y en Derecho Administrativo, Universidad del Rosario. Socio fundador de la firma Poveda Vieira Consultores Legales SAS.
fabianjaimes@vplegal.com.co
<https://orcid.org/my-orcid?orcid=0000-0003-0101-9785>
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n22.02>

Resumen

El debate sobre la aplicación de los CDI a las “agrupaciones de personas” se ha acotado con la modificación del artículo 1.º del Instrumento Multilateral y el MCOCDE 2017. La inclusión expresa del Régimen de Transparencia para las “agrupaciones de personas” dejó de reconocer como beneficiarios del CDI a las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes del impuesto a la renta y por lo mismo no detentan la calidad de residente fiscal para efectos de la aplicación de los CDI. Por otra parte, los CCE no tienen la capacidad de configurar por sí mismos un establecimiento permanente, sin embargo, los aportes hechos a un CCE por parte de sus asociados sí lo pueden hacer. Para ellos debe revisarse cada caso y establecer si los aportes cumplen los requisitos de configuración del EP de la regla base, el de obra o construcción o el de servicios o representación.

Palabras claves: contratos de colaboración empresarial, convenios de doble imposición, establecimiento permanente, agrupación de personas, régimen de transparencia, régimen subjetivo de los convenios de doble imposición.

Abstract

The application of the CDI to “any other body of persons” has been limited with article 1 of the Multilateral Instrument and the MCOCDE 2017. The inclusion of the Transparency Regime for “any other body of persons” ceased to recognize them as beneficiaries of the CDI, whether are not taxpayers of income, and therefore do not hold the status of tax resident for the application of the CDI. On the other hand, the CCEs cannot set up a permanent establishment by themselves. However, the contributions made to a CCE by their associates can do so. Each case must be addressed in detail and check if the contributions meet the configuration requirements of the EP of the base rule, the work or construction, or the services or representation.

Keywords: business collaboration agreement, double taxation agreements, permanent establishment, body of persons, partly fiscally transparent, persons covered.

Resumo

O debate sobre a aplicação do CDI a “grupos de pessoas” ficou limitado com a modificação do artigo 1º do Instrumento Multilateral e do MCOCDE 2017. A inclusão expressa do Regime de Transparência para “grupos de pessoas” deixou de reconhecer como beneficiários do CDI a grupos de pessoas que não sejam contribuintes do imposto de renda e, portanto, não detenham a condição de residente fiscal para fins de aplicação do CDI. Por outro lado, as CCEs não têm capacidade para constituir um estabelecimento

estável por si próprias, no entanto, as contribuições feitas a uma CCE pelos seus associados podem fazê-lo. Para eles, cada caso deve ser analisado e deve ser estabelecido se as contribuições atendem aos requisitos de configuração do PE da regra base, a de obra ou construção ou a de serviços ou representação.

Palavras chave: contratos de colaboração empresarial, acordos de dupla tributação, estabelecimento estável, agrupamento de pessoas, regime de transparencia, regime subjetivo dos acordos de dupla tributação.

Introducción

El presente estudio tiene como punto de partida el género contractual de los contratos de colaboración empresarial (CCE) en la dimensión de figura jurídica de amplia utilización en la estructuración de negocios, por sus características de ser contratos flexibles, casuísticos y carentes de reglamentación normativa; sin embargo, en el campo de la tributación internacional se generan interrogantes cuya respuesta preliminar es necesaria para considerarlos como vehículos idóneos de planeación. Al efecto, es preciso establecer si al estar en el ámbito de aplicación subjetiva bajo el concepto de agrupaciones de personas los CCE son beneficiarios de los Convenios de Doble Imposición (CDI) o si al ser considerados entidades transparentes dejan de ser residentes fiscales y por contera beneficiarios del CDI. Adicionalmente, establecer si los CCE per se configuran un Establecimiento Permanente (EP) o si son los aportes realizados por los partícipes los llamados a configuran potencialmente alguno de los tipos de EP.

El objeto de análisis se abordó inicialmente con las reglas de interpretación de los convenios públicos internacionales bajo los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena y el Derecho de los Tratados (CVDT) y su incidencia en los CDI. Al estar frente a las diferentes fuentes de interpretación de los CDI, empezando por las propias de cada uno de los Estados, la determinación de unas reglas de interpretación unívocas es esencial para la comprensión de los términos definidos en el CDI y de los contextos en los cuales se suscriben los acuerdos. Así mismo, establecer el alcance de los comentarios explicativos al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante MCOCDE, los cuales son calificados en diferentes dimensiones por la doctrina.

En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo del CDI a los CCE se interroga si ¿el CCE es residente para los efectos del CDI? La respuesta a esta pregunta se obtiene del análisis de diferentes documentos elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre las “agrupaciones de personas”, a saber: a) “Informe sobre la aplicación del modelo de convenio de doble tributación a las partnerships” de 1999, b) el Informe final sobre *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* del 5 de octubre del 2015, en armonía con el Instrumento Multilateral para Implementar el Plan BEPS del 24 de

noviembre del 2016 y c) el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE) de 2017.

De cara a la calificación de las rentas de la agrupación de personas, la clasificación como entidades transparentes tiene un impacto directo en la naturaleza de las rentas y en su atribución; no obstante, requiere del cumplimiento de los requisitos de residencia fiscal a la luz de los ordenamientos internos de los Estados suscritores del Convenio. Producto de la valoración del ámbito de aplicación subjetivo y la calificación de las rentas, se plantea la revisión de los CDI entre Colombia y el Reino de España (2006) y Colombia y el Reino Unido (2018), en la medida que son Convenios suscritos bajo contextos diferentes y basados en MCOCDE pero con notorias diferencias, por consiguiente, una misma situación de hecho puede generar interpretaciones diversas y efectos diferentes.

Posteriormente, se valora la configuración del Establecimiento Permanente (EP) a partir del CCE. Para resolver los interrogantes, se revisan las características de los diferentes tipos de EP (general, de obra, personal o de servicios) y se estudian tres supuestos de CCE ejecutados en Colombia, donde, en el primer caso, el partícipe no residente aporta un intangible; en el segundo, otro realiza una parte de la obra civil de un contrato estatal; y, en el tercero, se presta un servicio bajo la representación del partícipe colombiano. El análisis de estos ejemplos determina si se configura EP con los diferentes aportes realizados por no residentes a un CCE que se ejecuta en Colombia.

I. La interpretación de los convenios de doble imposición

Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos internacionales suscritos entre Estados bajo el cumplimiento del principio de *pacta sunt servanda*. Se trata de disposiciones normativas de derecho internacional cuya finalidad inicial y basilar es eliminar la doble imposición que se presenta cuando dos o más Estados gravan al mismo contribuyente por la misma materia imponible, renta o patrimonio, en idéntico periodo de tiempo; recientemente se ha incluido el objetivo de prevenir la evasión y la elusión tributaria. Generalmente, la doble imposición se presenta porque los Estados buscan gravar los activos y transacciones realizadas en su territorio (conexión con la fuente) y, del mismo modo, las realizadas por sus residentes (conexión con la residencia) en otros Estados, generándose de esta manera la confluencia de intereses (*sufficient connection*) de los Estados al aplicar sus ordenamientos tributarios.

En este sentido y conforme a lo expuesto por la Corte Constitucional, por medio de la Sentencia C-460 de 2010 del 16 de junio de 2010. M. P.: Jorge Iván Palacio Palacio, para una mayor producción de los efectos jurídicos deseados con el CDI se requiere de la interpretación unívoca de los términos del Convenio por parte de los mismos Estados y por sus residentes fiscales¹. Sin embargo, la interpretación de los CDI no es una tarea sencilla,

1 “Los ADT han sido definidos como aquellos tratados de derecho internacional en virtud de los cuales dos o más Estados establecen reglas para evitar los conflictos de doble imposición, ya sea renunciando a la potestad de

por el contrario, tiene un alto grado de dificultad al tenerse que concertar los sistemas tributarios de los países suscribientes y, a su vez, conservar la autonomía y supremacía del convenio como norma especial sobre las demás normas del ordenamiento interno².

Así, es importante resaltar que la interpretación de los CDI no se hace conforme a las disposiciones de los ordenamientos jurídicos domésticos, sino en el marco del mismo CDI. Sobre este aspecto el profesor J. Zornoza sostiene que la interpretación de los CDI no se puede llevar a cabo conforme a las reglas presentes en los distintos ordenamientos domésticos, pues los criterios de interpretación, conforme a las diversas tradiciones jurídicas, podrían dar lugar a resultados asimétricos que generasen doble imposición. Concluye que de ahí la necesidad de acudir a las reglas internacionales del CVDT para que la interpretación de los CDI se efectúe reconciliando las exigencias derivadas de los distintos métodos domésticos de interpretación (Zornoza, 2019).

A. *La Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT) y los CDI*

En aras de unificar criterios y metodologías de interpretación de los convenios, acuerdos o tratados internacionales, la teoría jurídica enseña que es necesario atender las reglas de interpretación codificadas en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT). No obstante, los expertos advierten que estas reglas en la práctica resultan ser tan generales como insuficientes para resolver las dificultades interpretativas de los CDI. Incluso, se afirma que actualmente las reglas y principios resultan ser en su mayor parte obsoletas cuando se trata de interpretar las disposiciones de los CDI (Vogel, HeinOnline, 2020).

Con todo, y más allá de las críticas, es a partir de las líneas trazadas en la CVDT que se han construido las bases de los tratados internacionales desde 1969 y constituyen el punto de partida para la interpretación preliminar de los CDI. Dicho sea de paso, la CVDT fue suscrita y ratificada en Colombia³ mediante la Ley 32 de 1985.

De tal manera, en el marco de referencia de este trabajo es ilustrativa la revisión de los artículos 31 y 32 del CVDT, como quiera que brindan elementos de juicio para poder valorar asertivamente aspectos trascendentales como son: el alcance de los términos definidos

gravar un determinado hecho económico, o compartiendo dicha facultad con el otro Estado contratante. En tanto tratados de derecho internacional, son de obligatorio cumplimiento para las partes y se rigen, en principio, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969”.

2 “[L]a Corte observa que respecto de los asuntos allí regulados el ‘*Convenio*’ y el ‘*Protocolo*’, al igual que la mayoría de los tratados internacionales, tiene aplicación preferente sobre la normativa interna, no porque sea una norma de mayor jerarquía, sino en virtud del criterio de especialidad en cuanto a la materia regulada. A ello debe sumarse el principio *pacta sun servanda*, según el cual los compromisos internacionales adquiridos por un Estado en el marco de un tratado internacional deben cumplirse de buena fe”.

3 En Colombia, la DIAN en el Concepto 0309 del 19 de marzo de 2014 hizo mención al CVDT pero sin presentar mayores consecuencias.

en los CDI; la importancia de los contextos en los cuales se suscribió el CDI; y los efectos y alcance de los comentarios realizados al MCOCDE.

I. LA BUENA FE Y EL SENTIDO DE LAS PALABRAS

Entrando en el contenido del CVDT, el artículo 31 párrafo 1 indica que “un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objetivo y propósitos”.

En sentir de Klaus Vogel, los objetivos y propósitos se refieren a una expresión única e integral del tratado visto como un todo y no a las intenciones subjetivas de los Estados contratantes (Vogel, 2020).

Por su parte, Lang (2014) entiende que los objetivos y propósitos se deben considerar respecto de cada disposición específica, por cuanto no es suficiente referirse a propósitos generales como evitar la doble imposición para resolver cuestiones individuales y concretas de la aplicación del CDI.

A su turno, Zornoza (2019) considera que la función basilar de la buena fe como principio interpretativo es:

Prevenir interpretaciones puramente domésticas, atentas en exclusiva a la finalidad de las normas tributarias internas con las que se integran, de modo que se tome en consideración que se está ante tratados internacionales que deberían ser objeto de una interpretación que evite divergencias entre las partes signatarias. (p. 14)

En este orden, la buena fe supone un deber de lealtad frente al Convenio, el cual se evidencia en aquella interpretación que satisfaga el mutuo interés de los Estados por medio de la armonización entre los objetivos y propósitos generales del CDI y las finalidades particulares de cada artículo. Así mismo, las interpretaciones basadas netamente en las normas de contenido interno serán opuestas a la buena fe del Convenio, habida cuenta que desconocen todos los propósitos y objetivos por los cuales fue suscrito. En este sentido, tanto la DIAN como el Consejo de Estado y los contribuyentes están llamados a preferir siempre las interpretaciones estructuradas sobre los pilares de la buena fe.

Ahora bien, en relación con el sentido de las palabras, las reglas de interpretación siguen los mismos métodos conocidos en el derecho interno, ergo, gramatical, sistemático, teleológico e histórico, prevaleciendo en cada caso el método que mejor exposición haga de los argumentos. En este orden, es con base en estos métodos se llegará al “sentido corriente” de las palabras en cada una de las disposiciones de los CDI. En relación con el “sentido especial” de estas, el apartado 31 (4) del CVDT advierte que se dará a determinados términos el sentido que corresponda a la intención de las partes.

En el caso de los CDI, y en concreto los estructurados bajo el MCOCDE, en el artículo 3 (1) se detallan el sentido especial y autónomo de algunas palabras, a fin de no tener que referirse a las definiciones internas de cada Estado ni a otros contextos ajenos a los del

propio Convenio. Aun así, y ante la imposibilidad natural de establecer dentro del texto el alcance de todos los términos que se puedan emplear en la interpretación de un CDI, en el artículo 3 (2) se expresa:

Que a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, se atenderá al significado que en un momento determinado le atribuya la legislación tributaria de ese Estado, la cual prevalecerá sobre el significado que resultaría de otras ramas del derecho.

Sobre este aspecto, Lang (2014) considera que se presenta una independiente y controvertida regla de interpretación, al tomar como decisiva la legislación interna “a menos que del contexto del CDI se infiera una interpretación diferente”. Es decir, el “contexto” resulta esencial y su análisis es anterior a la revisión de la legislación doméstica.

En tal dirección:

La referencia a la legislación interna del artículo 3 (2) del Modelo OCDE únicamente es relevante si la aplicación de todos los métodos de interpretación existentes no conduce a una solución satisfactoria. En cualquier caso, es muy extraño que tomando en consideración todos los aspectos sistemáticos, teleológicos e interpretativos, no sea posible llegar a la referida solución. (Lang, 2014, p. 117)

Descendiendo al caso de Colombia⁴ ocurre que todos los CDI negociados, suscritos y/o ratificados se hicieron bajo el MCOCDE⁵, salvo el de la CAN suscrito bajo el MCONU, y en el artículo 3 (1) titulado definiciones generales se expresa una lista de palabras con el “sentido especial” deseado por las partes. Además, las definiciones expresadas en los artículos sobre residencia, establecimiento permanente, propiedad inmobiliaria, dividendo, intereses, y regalías también tienen un “sentido especial” y son de aplicación imperativa por ser de origen Convencional.

En el caso del CDI con España (Ley 1082 de 2006), en el artículo 3 se expresó el “sentido especial” de 15 términos, aclarándose en el protocolo que en el término “nacional” se consideran incluidas las sociedades personalistas (*partnerships*). En el CDI con el Reino Unido (Ley 1939 de 2018), se definieron 12 términos con “sentido especial”, incluyendo el relativo al “esquema o fondo de pensiones”.

4 Al momento de elaborar este documento el CDI suscrito con Francia y su protocolo se suscribieron el 25 de junio de 2015 pero estaba pendiente la vinculación al ordenamiento interno mediante el trámite legislativo y el control de constitucionalidad. Igualmente ocurre con el CDI y el protocolo con los Emiratos Árabes suscrito el 12 de noviembre de 2017 y el de Japón del 19 de diciembre de 2018. En el caso de Italia el trámite legislativo se realizó mediante la Ley 2004 del 28 de noviembre de 2019 pero está pendiente el control de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional.

5 El actual MCOCDE presenta 9 términos con sentido especial: persona, sociedad, empresa, empresa de un Estado contratante, tráfico internacional, autoridad competente, nacional, negocio, esquema o fondo de pensiones.

II. LOS CONTEXTOS Y LOS ACUERDOS O PRÁCTICAS ULTERIORES

Para la interpretación de un tratado la CVDT en el artículo 31 se refiere a la observación del “contexto” y a los “acuerdos y prácticas ulteriores”.

En el párrafo 2.º se indica que adicionalmente al texto, incluido el preámbulo y sus anexos, forma parte del contexto “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”. Es decir, la interpretación se extiende a todo lo acordado por los Estados relativo al tratado y haya sido concertado con motivo de la celebración del tratado, independientemente de si la iniciativa fue unilateral, bilateral o plurilateral.

Para el caso de Colombia, un ejemplo de contexto para fines interpretativos del Instrumento Multilateral (IML), suscrito por el país el 7 de junio de 2017, es el *Explanatory Statement*:

Por cuanto fue preparado por los miembros del grupo ad hoc para proporcionar aclaraciones respecto del enfoque adoptado en el IML, y como se entiende que cada uno de sus preceptos afectará a los CDI cubiertos, reflejando el entendimiento acordado de los negociadores que representaban a los 99 miembros del citado grupo y fue adoptado al tiempo que se adoptaba el texto del IML. (Zornoza, 2019, p. 23) cita

En lo atinente al CDI suscrito por Colombia con el Reino Unido, así como el suscrito con Japón, el preámbulo advierte algunas diferencias respecto de los firmados con anterioridad. Se refiere al contexto del CDI en un sentido más amplio, pues el propósito y objetivo es:

La eliminación de la doble tributación [...] sin crear oportunidades para la no imposición o para la reducción de impuestos a través de la evasión fiscal o de la elusión fiscal (incluyendo arreglos de búsqueda de tratados más favorables – treaty shopping- orientados a la obtención de las desgravaciones previstas en el presente Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados). (Negrilla fuera del texto)

Esto supone, en consecuencia, que en el CDI con el Reino Unido la creación de oportunidades o su no eliminación son actos contrarios al contexto del CDI y por contera constituyen una violación al Convenio. De ahí, la importancia de construir preferiblemente legislaciones domésticas que sean armónicas con los contextos de los CDI, pero, adicionalmente, la labor de la DIAN y de la sección cuarta del Consejo de Estado de realizar ejercicios hermenéuticos sensatos y omnicomprensivos, en oposición a los fiscalistas y nacionalistas.

A modo de referencia, es preciso anotar que en los MCOCDE anteriores al 2017, la intención de los Estados vista en el preámbulo se limitaba a “evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal”. Ahora, cómo se señaló en el párrafo precedente, incluye la *de no crear oportunidades para la no imposición o reducción de impuestos a través de la*

evasión o la elusión fiscal, lo cual impone a los suscribientes del CDI una mayor exigencia por cuanto el compromiso no se agota con actuar de manera diligente y prevenir sino también se necesita de actos concretos y medidas interpretativas eficaces para poner fin a las estrategias de elusión fiscal que aprovechan los desajustes entre los ordenamientos jurídicos internos para reducir o eliminar el pago de impuestos.

Frente a los acuerdos y prácticas ulteriores del artículo 31 (3), no puede perderse de vista en el caso de los CDI que de allí surgen obligaciones, y a su vez, derechos para los contribuyentes. Verbigracia, en el artículo 24 (3) se establece el Procedimiento de Mutuo Acuerdo (PMA), el cual se configura para resolver las dificultades o dudas interpretativas o sobre la aplicación del Convenio mediante comunicaciones realizadas directamente entre las autoridades administrativas de los Estados.

Se trata, en efecto, de una práctica ulterior de máxima diligencia para la DIAN y por demás de altísima responsabilidad, pues como se observa de la norma citada, es la DIAN la llamada a acordar, y, por consecuencia, interpretar los acuerdos y prácticas posteriores a la entrada en vigor de los CDI mediante el PMA.

Para cierto sector de la doctrina, los comentarios a los modelos son considerados prácticas ulteriores, en especial, para los Estados miembros de la OCDE, y por lo mismo son documentos de consulta obligada.

III. LOS COMENTARIOS AL MCOCDE, ¿SON VINCULANTES?

De la lectura del CVDT, artículo 32, se destaca la facultad para acudir a medios de interpretación complementarios para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o cuando surgen lecturas oscuras o con sentido manifiestamente absurdo o irrazonable. En particular, se trata de los trabajos preparatorios del Convenio y de las circunstancias de su celebración.

Entonces, a la pregunta sobre el alcance de los comentarios a los modelos de los convenios se identifican tres entendimientos: uno, expresa que no son vinculantes por cuanto no son parte del contexto para la interpretación de los CDI. Otra lectura los considera como *soft law* y, por lo tanto, no son obligatorios, pero sí son criterios auxiliares e idóneos de interpretación. Una tercera entiende que por decisión de los Estados pueden ser obligatorios al ser parte contexto.

a. Los comentarios son simples recomendaciones que no son vinculantes

Dentro de los autores que representan la primera postura está J. Zornoza, quien es certero en su apreciación sobre la carencia de valor vinculante de los comentarios al MCOCDE, al no haber sido acordados por las partes firmantes y tampoco elaborados con motivos de la celebración del tratado.

Destaca que su aplicación no debería producirse en ningún caso contraviniendo lo dispuesto en un CDI en vigor, pues se trata de meras recomendaciones que únicamente

comprometen a los Estados a examinar de buena fe si su aplicación es oportuna, no siéndolo cuando la recomendación entra en conflicto con un CDI existente (Zornoza, 2019).

Se considera que no son parte del “contexto” por cuanto no se desarrollan dentro del CDI en particular sino como parte ilustrativa de los modelos de convenio, y entre estos y los primeros puede haber diferencias significativas.

En definitiva, este entendimiento califica como inaceptable desde la óptica constitucional, elevar indirectamente a los comentarios al grado de normas jurídicas por cuanto no son parte integral del CDI, no se publican en ningún diario oficial, no están elaboradas ni traducidas al español, sino se encuentran en inglés y francés, el acceso a su contenido no es gratuito ni abierto para todos los contribuyentes, e incluso están sujetas a copyright (Zornoza, 2019).

b. Los comentarios son criterios idóneos pero auxiliares de interpretación

Esta postura interpretativa, si bien los califica como recomendaciones, los considera criterios idóneos de interpretación, incluso para los Estados que no son miembros de la OCDE. En esta orilla se hallan diferentes pronunciamientos de la Corte Constitucional y de la DIAN, a saber.

En Sentencia C-460 de 2010, la Corte Constitucional realizó el estudio de constitucionalidad del CDI suscrito entre Colombia y Suiza, mediante la Ley 1344 de 2009, además del estudio de forma, analizó la naturaleza jurídica de los comentarios al MCOCDE de este CDI, empezando por aclarar que no fueron adoptados por los Estados contratantes y por consecuencia carecen de efecto vinculante.

La Corte advirtió:

Que en modo alguno quiere significar que dichas recomendaciones carezcan de relevancia o que su uso esté completamente proscrito. Para la Corte, los comentarios de la OCDE hacen parte del entorno del derecho tributario internacional y tienen un gran valor persuasivo en la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación, aún cuando, en todo caso, dichas recomendaciones constituyen criterios auxiliares de interpretación, en los términos del artículo 230 de la Constitución Política. (Subrayado fuera del texto)

Siguiendo esta misma postura, pero sin ahondar en su argumentación, la DIAN se pronunció sobre una consulta relacionada con el tratamiento de las rentas pagadas a un residente del extranjero por concepto de la explotación de un *software*, en estos términos: “debe indicarse que los comentarios al Modelo Tipo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), constituyen criterios auxiliares de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución Política” (Oficio 57425 del 11 de septiembre de 2013) (subrayado fuera de texto).

Igualmente, la DIAN, por medio del Concepto 2344 del 29 de enero de 2015, en el cual se estudió la cláusula de no discriminación, ratificó que:

Sobre el tema se traen a colación los comentarios al modelo de Convenio para evitar la doble tributación emitido por OCDE, que si bien no son vinculantes ni obligatorios, sirven en el contexto como guía auxiliar de interpretación, en especial cuando los CDI son negociados con base en el mismo, como es al caso del convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. (Subrayado fuera del texto)

c. *Los comentarios deben ser atendidos porque son parte del “contexto”*

Un ejemplo de esta interpretación se presenta en lo dispuesto en el protocolo del CDI suscrito entre Colombia y el Reino Unido. Se acordó que:

Ambos Estados contratantes interpretarán el Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando, teniendo en cuenta las observaciones u otras posiciones que hayan expresado en relación con las mismas. cita

Esta consideración representa un cambio en la tradición jurídica de los CDI, por cuanto establece de común acuerdo que toda interpretación del Convenio se hará en el marco de los comentarios al MCOCDE. Esto es, se acordó que siempre se deberá interpretar el CDI en sintonía con los comentarios, lo que soslayadamente los convierte en vinculantes.

Es decir, con esa decisión de los Estados se traza directamente un límite al entendimiento del CDI, cuyo único campo de acción serán los comentarios. En este sentido, es jurídicamente plausible considerar que si los Estados de común acuerdo establecieron expresa y unívocamente que la interpretación del Convenio se circunscribe a la luz de los comentarios, solo a estos se puede dirigir el intérprete, so pena de incumplir el Convenio.

A pesar de la claridad de lo acordado en este CDI, en el estudio de constitucionalidad de la Ley 1939 de 2018, la Corte Constitucional en aras de no declarar inexecutable la norma y por contera el CDI con el Reino Unido, sostuvo de manera difusa que los comentarios sí son importantes y son de obligatoria consulta, pero no son vinculantes per se, ni son el único medio de interpretación del CDI.

Por su importancia, se cita en su tenor literal lo expuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-491 del 22 de octubre de 2019:

276. Teniendo en cuenta que el numeral 1 del protocolo del Convenio sub examine establece que los Estados contratantes “interpretarán este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de

cuando en cuando”, para la Sala, en la interpretación del Convenio los comentarios de la OCDE hacen parte de su contexto y, por tanto, constituyen un medio idóneo para tal fin (para su interpretación), por las razones que se exponen a continuación.

277. Primero, en la suscripción del Convenio los Estados Contratantes quisieron adoptar los comentarios de la OCDE como un medio de interpretación. Aunque en el derecho internacional existe un debate en torno al carácter o rol específico que estos tienen en la interpretación de los CDI y, en particular, si estos pueden o no ser integrados a la interpretación por medio de alguna de las reglas de interpretación de la CVDT, atendiendo al ámbito particular del acuerdo sub examine, y a las estipulaciones acordadas por los Estados contratantes, es razonable interpretar que estos quisieron zanjar esta controversia y establecer que, al margen de ese debate en el derecho internacional general, los comentarios OCDE sí debían ser atendidos por las autoridades tributarias como medio para interpretar el Convenio.

278. Lo dicho, en todo caso, no significa que los comentarios de la OCDE adquieran un valor persuasivo mayor que otros criterios de interpretación y que las autoridades no puedan apartarse de lo que se señale en tales comentarios. Por el contrario, estos comentarios (i) deben ser considerados al igual que los demás criterios o reglas de interpretación del acuerdo; y (ii) en este sentido, son de consulta obligatoria, aunque no vinculantes per se.

279. Segundo, con todo, advierte la Sala que los comentarios de la OCDE no fueron incorporados al Convenio sub examine. Como se expuso, el numeral 1 del protocolo únicamente hace referencia a los comentarios de la OCDE como un medio de interpretación que hace parte de su contexto, no como una fuente autónoma de creación de obligaciones para las partes. (Subrayado fuera del texto)

En consecuencia, se observa que es decisión de los Estados determinar si los comentarios al MCOCDE tienen un mayor o menor grado de incidencia en la interpretación de los CDI. Con todo, y sea como fuera lo pactado, lo cierto es que los comentarios, bien en calidad de recomendaciones, o criterios auxiliares de interpretación, o bien, como parte del contexto del CDI, no tienen la legitimidad para incidir en el contenido normativo y el significado de los CDI existentes.

En palabras de Zornoza (2019):

al aceptar las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al pie de la letra se termina legislando por la parte de atrás, mutando la naturaleza de unas disposiciones de soft law que terminan convertidas en auténticas back door rules, que no se someten a los procedimientos de aprobación por los parlamentos nacionales, tienen su origen en reuniones mantenidas las administraciones tributarias de los Estados miembros ante una organización internacional y, por lo tanto, no gozan de la legitimidad, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas. (p. 23)

II. Ámbito de aplicación y calificación de las rentas del CCE

A. *Ámbito de aplicación subjetivo de los CDI*

El inciso primero del artículo 1 del MCOCDE establece el alcance del CDI al señalar que “el Convenio se aplicará a las personas que sean residentes fiscales de uno o ambos de los Estados Contratantes”. Como se lee el ámbito de aplicación lo determinan los conceptos de persona y residencia fiscal para lo cual es pertinente preguntarse si ¿el CCE es persona para los efectos del CDI? y si ¿el CCE es residente para los efectos del CDI?

El concepto de “persona” está expresamente definido en el CDI en el artículo 3° (1)⁶, y comprende a las personas físicas (naturales), sociedades y cualquier otra agrupación de personas (*body of persons*). En efecto se trata de un concepto amplio, en donde hay claridad en que las personas físicas son los individuos de la especie humana.

Respecto de las sociedades también hay certeza por cuanto se tiene una definición convencional en el artículo 3.º (1)⁷, y se entiende como sociedad cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica para fines impositivos. Con todo, a nivel de Convenio no existe una definición sobre el término persona jurídica y tampoco es un concepto desarrollado en el ámbito del derecho tributario si no es propio del derecho privado, en el que se reconoce personería jurídica a los sujetos de derechos y obligaciones con capacidad legal de representar y ser representados (Castro, 2016).

En Colombia, Francia, Bélgica y España, todas las sociedades debidamente constituidas y registradas, independientemente de si son sociedades de personas o de capital gozan de capacidad y de personería jurídica; pero esta no es la regla en muchos países de tradición anglosajona, así como en Alemania e Italia, las sociedades de personas conocidas genéricamente como las *partnerships* no tienen personería jurídica. Para fines de interpretación de los CDI, el término *sociedad* se reserva únicamente para las entidades que tengan personería jurídica para fines impositivos (Falcon, 2018)⁸.

En términos sencillos, en los CDI una sociedad es sinónimo de entidad con personería jurídica, no obstante, esta semejanza no es pacífica, pues se han presentado cuestionamientos en torno a si la personería jurídica es la medida que debe adoptar para agrupar las actividades de relevancia tributaria. Esta inquietud cobra mayor entidad cuando se

6 En el CDI con España se encuentra definida en el artículo 3.º (1d), en el de Corea del Sur en el 3º (1e) y con el Reino Unido en el 3 (1d).

7 En el CDI con España se encuentra definida en el artículo 3.º (1e), en el de Corea del Sur en el 3º (1f) y con el Reino Unido en el 3 (1e).

8 El fundamento de la prevalencia del criterio fiscal sobre el civil se encuentra en el artículo 3 (2) de los CDI, el cual señala: “[p]ara la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, todo término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, **prevalciendo el significado atribuido por la legislación fiscal** sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado” (negrilla fuera del texto).

identifica que pueden presentarse situaciones en donde una persona jurídica no sea sujeto imponible, o viceversa, que una entidad sea sujeto imponible sin tener personería jurídica⁹. Algunas alternativas para reemplazar la personería jurídica como criterio tributario podrían ser la dimensión de la entidad, la actividad económica desarrollada y el nivel de eficiencia en la fiscalización.

La otra forma para ser considerado persona es la agrupación de personas (grupo)¹⁰ que no tienen definición, pero existe consenso en que inicialmente fue incluida para hacer más amplio el término de “persona”. Sobre el alcance de este concepto Vogel (1999) señala:

las personas jurídicas y otras entidades tratadas como tales para efectos tributarios, ya se encuentran incluidas como “sociedades” de acuerdo con el artículo 3° (1)(b); solo aquellas estructuras que no tengan capacidad legal independiente o no tributen de forma independiente pueden estar dentro de la definición de “otro grupo de personas. (p.173) (subrayado fuera del texto)

Actualmente, el debate respecto de la aplicación de los CDI a las “agrupaciones de personas” se ha acotado con la precisión incluida en el artículo 1.º del MLI (por su sigla en inglés)¹¹ y el MCOCDE 2017. Puntualmente, la inclusión expresa del Régimen de Transparencia para las “agrupaciones de personas” estableció una regla homogénea para fines de aplicar el CDI, la cual consiste en no reconocer como beneficiarios del CDI a las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes de impuesto a la renta en los

9 En la versión del MCOCDE 2014 numeral 6.9–6.16 se puede ver una exposición de este tema sobre los Instrumentos de Inversión Colectiva (IIC). MCOCDE 2014 núm. marg. 6.10. “La determinación de si un IIC debe tratarse como una ‘persona’ parte de la forma jurídica del IIC, que difiere sustancialmente entre países y entre tipos de instrumentos. En muchos países, la mayoría de los IIC adquieren personalidad jurídica. En otros se constituirán como fideicomisos y, más aún, en otros, adoptarán la forma de meros acuerdos contractuales o algún tipo de copropiedad. En la mayoría de los casos, el IIC recibirá el tratamiento de contribuyente o de ‘persona’ a los efectos de la legislación fiscal del Estado en el que se ha constituido; por ejemplo, en algunos países en los que el IIC adquiera la forma de fideicomiso, bien el propio fideicomiso o los fiduciarios que intervienen colectivamente en su condición de tales, se considerarán contribuyentes o ‘persona’ a los efectos de la normativa fiscal interna. Dado el amplio significado con que se dota al término ‘persona’, el hecho de que la legislación fiscal del país donde se constituya tal IIC lo trate como contribuyente indica que el IIC es una ‘persona’ a los efectos del convenio. Los Estados contratantes que deseen aclarar expresamente que, en esas circunstancias, tales IIC son personas a los efectos de sus convenios pueden acordar bilateralmente una modificación de la definición del término ‘persona’ a fin de incluirlos”.

10 La palabra entre paréntesis (grupo) obedece a la redacción en idioma español seleccionada en el CDI con el Reino Unido, particularidad que, si bien podría ser menor o pasar inadvertida, creemos que se presenta para eliminar la posibilidad de vincular a las *partnerships* dentro del ámbito de aplicación del CDI. Esto se evidencia con mayor claridad en el caso *Padmore vs Inland Revenue Commissioners*, 1989, STC 493 citado por Castro Arango (2016, pp. 276-277) en los siguientes términos: “Gracias a eso el Reino Unido y otros Estados han excluido del término ‘persona’ aplicado por los CDI a todas las *partnerships* o aquellas que no se consideran una entidad fiscal diferente de sus socios, tratando de unificar el término ‘agrupación de personas’ con los de ‘sociedad’ y ‘entidad distribuidora de dividendos’.

11 Instrumento multilateral.

ordenamientos internos, sino hacerlo a sus miembros como destinatarios. Es decir, las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes del impuesto a la renta conforme a la legislación doméstica no son destinatarios de los CDI.

Para este trabajo la “*agrupación de personas*” es la piedra angular como quiera que es la forma como se presentan los CCE; de ahí la pertinencia de revisar los diferentes documentos elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre el particular.

1. INFORME SOBRE LA APLICACIÓN DEL MODELO DE CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN A LAS PARTNERSHIPS DE 1999

Inicialmente la agrupación de personas (*body of persons*) fue asimilada con las *partnerships* con base en este Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1999. Si bien se sabía que el concepto de agrupación de personas comprendía otras entidades como los fideicomisos y otras entidades no corporativas, el informe se emitió respecto de las *partnerships*, pero haciendo la precisión de que los principios allí expuestos se aplican a otras entidades no corporativas.

Como dificultad inicial el Comité encontró que los países le brindan diferentes tratamientos tributarios a las *partnerships*, tratándolas como entidades transparentes u opacas. Aclaró que en las primeras no se imponen impuestos a la entidad, pero se grava a cada asociado sobre la parte de los ingresos correspondientes a su participación. En las segundas, las entidades son sujetos impuestos independientemente de sus asociados, usualmente se gravan sobre los ingresos como si fuera una sociedad (OECD, 1999, párr. 19).

Respecto de la atribución de las rentas, el informe indica que inicialmente serán las leyes internas del Estado generador de los ingresos la que determine quién puede estar sujeto a impuestos sobre la renta de su Estado. Sin embargo, en los CDI se pueden establecer disposiciones para restringir los derechos tributarios originados en la legislación interna, por ejemplo, donde una persona que no es necesariamente identificada como contribuyente en la legislación interna se califique como beneficiario del Convenio (OECD, 1999, párr. 27)

Adicionalmente, el Comité fue más allá y planteó una manera para determinar si la *partnership* es responsable de los impuestos. Precisó que el punto basilar está en establecer si el monto del impuesto a pagar sobre los ingresos de la *partnership* se determina en relación con las características personales de los asociados (si están sujetos a impuestos o no, cuáles otros ingresos tienen, cuáles son las asignaciones personales a las que tienen derecho y cuál es el tipo impositivo que les aplica). Si la respuesta a esa pregunta es afirmativa la *partnership* en sí misma no debe considerarse sujeta a impuestos. Y aclara el Comité en su informe, el hecho de que los ingresos se computen a nivel de la *partnership* antes de ser asignados a los socios, que el impuesto se pague técnicamente en la *partnership* o el impuesto a pagar por lo asociados se agregue en el nivel de la *partnership*, quien después liquida el monto total del impuesto, no cambiará ese resultado (OECD, 1999, párr. 40).

Por otra parte, en relación con la calificación de las rentas destaca el informe que la aplicación de las disposiciones de los Convenios dependerá de la transparencia u opacidad de la *partnership*; si es transparente, la entidad no será residente fiscal y por contera no será beneficiaria directa del Convenio. En este caso, al ser los asociados los sujetos a imposición, se considera para los fines de aplicación del CDI que los ingresos generados a través de la *partnership* mantienen la naturaleza y la fuente que tendrían en manos de la *partnership* (OECD, 1999, párr. 42).

2. EL INFORME FINAL SOBRE NEUTRALISING THE EFFECTS OF HYBRID MISMATCH ARRANGEMENTS DEL 5 DE OCTUBRE DE 2015, EN ARMONÍA CON EL INSTRUMENTO MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR EL PLAN BEPS DEL 24 DE NOVIEMBRE DEL 2016

Si bien fue en el Informe de 2015 en el que se abordó originalmente el estudio vigente de la agrupación de personas, su “formalización” se efectuó en el Instrumento Multilateral diseñado para implementar el Plan BEPS de 2016, y se replicó en el MCOCDE de 2017, el cual presenta un cambio significativo en el artículo 1.º con la inclusión de dos párrafos adicionales (para un total de 3) y con varios cambios en los comentarios al mismo artículo, los cuales fueron reemplazados, modificados, eliminados y reenumerados en su integridad. Para los efectos de este trabajo, tomaremos lo indicado en los comentarios al MCOCDE 2017.

De los comentarios se destaca que la nueva versión del artículo 1.º confirma las conclusiones del Informe de aplicación del Convenio a las *partnerships* de 1999, pero también extiende la aplicación de las conclusiones a situaciones que no fueron abordadas directamente en el informe, como por ejemplo los vehículos de inversión colectiva. Además, aclara que la disposición no trata de manera exhaustiva todas las cuestiones relacionadas con los tratados que puedan surgir de la naturaleza jurídica de determinadas entidades o acuerdos y, por lo tanto, puede ser necesario complementarlas con otras disposiciones para abordar esas cuestiones (como una disposición que confirme que un fideicomiso puede calificar como un residente de un Estado Contratante a pesar de que, según la ley de fideicomisos de muchos países, un fideicomiso no constituye una “persona” (OECD, 2017, párr. 14).

Así mismo, en los comentarios se expresa que el artículo 1.º se asegura que los beneficios del CDI se otorguen en los casos apropiados, pero también, que no se concedan cuando ninguno de los Estados, conforme a su legislación interna, trate los ingresos de una entidad como ingresos de uno de sus residentes fiscales. Precisa, que el artículo solo se aplica a los efectos del Convenio y, por lo tanto, no requiere que los Estados cambien la forma en que atribuyen rentas o caracteriza a las entidades a los efectos de su legislación nacional (OECD, 2017, párr. 14).

El siguiente caso ilustra la aplicación del nuevo párrafo 2 del artículo 1:

El Estado A considera que una entidad establecida en el Estado B es una sociedad y grava a esa entidad sobre los intereses que recibe de un deudor residente en el Estado A. Sin embargo, según la legislación nacional del Estado B, la entidad se trata como una partnership y los dos los miembros de esa entidad, que comparten equitativamente todos sus ingresos, pagan impuestos sobre la mitad de los intereses. Uno de los miembros es residente del Estado B y el otro es residente de un país con el que los Estados A y B no tienen un tratado. (OECD, 2017, párr. 6)

El entendimiento del ejemplo supone que la mitad de los intereses se considerarán, a los efectos del artículo 11 del CDI entre A y B, como rentas de un residente del Estado B y la otra mitad no se registrará por los beneficios de un CDI, sino que seguirá la suerte de las legislaciones internas de A. Sobre este ejemplo, el Convenio indica que la mitad de los intereses se considerarán, a los efectos del artículo 11, como rentas de un residente del Estado B, y esto solo afectará a la cantidad máxima de impuestos que ese Estado A podrá cobrar de intereses y no cambiará el hecho de que el impuesto del Estado A sea pagado por la entidad. Por lo tanto, suponiendo que la legislación nacional del Estado A establezca una retención del 30 % sobre los intereses, el efecto del párrafo 2 será simplemente reducir la cantidad de impuestos que el Estado A recaudará sobre los intereses (de modo que la mitad de los intereses se gravarían al 30 % y la otra mitad al 10 % en virtud del tratado entre los Estados A y B) y no cambiará el hecho de que la entidad es el contribuyente correspondiente a los efectos de la legislación nacional del Estado (OECD, 2017, párr. 14).

En otros términos, en aquellos casos en los cuales la legislación doméstica de un Estado contratante otorgue a una entidad el tratamiento de entidad fiscalmente transparente y por ende grave a los partícipes, se aplicarán los beneficios del Convenio sobre las rentas generadas por medio de la entidad fiscalmente transparente a los partícipes de la entidad, pero siempre y cuando estos tengan la calidad de residentes fiscales en el mismo Estado.

3. LAS ENTIDADES FISCALMENTE TRANSPARENTES EN EL MCOCDE DEL 2017

El concepto de *fiscalmente transparente*¹² se refiere a situaciones en las que, de conformidad con la legislación nacional de un Estado contratante, la renta (o parte de esta) de la entidad o acuerdo no está sujeta a imposición a su nivel, sino al de las personas que tienen una participación en esa entidad o acuerdo. Situación que también lleva a conservar el

12 En explicación del profesor Castro Arango, encontramos que se puede estar: 1) Frente a entidades plenamente transparentes (aggregate approach) cuando para efectos fiscales solo se reconoce la existencia de los asociados, de manera que la naturaleza, la fuente y la cuantificación de la renta es definida respecto de cada partícipe o socio. 2) Frente a entidades parcialmente transparentes limitadas al pago del tributo (*entity approach*) en donde la entidad es considerada sujeto pasivo de los tributos y por tanto es opaca. La entidad obtiene los ingresos y le imputa los costos y los gastos, es la propietaria de los activos y responsable de las deudas pero son los socios los que pagan los tributos a nombre de la sociedad de acuerdo con la participación. El régimen fiscal aplicable es el de la partnership y no el de los asociados, y 3) Frente a entidades opacas cuando el hecho imponible se atribuye a una entidad jurídica, dotada o no de personalidad, pero que actúa de manera diferenciada en el tráfico jurídico.

carácter y la fuente del ingreso para fines fiscales, así como el momento de realización de la renta, los cuales no se modificarán por el hecho de haber sido obtenidos a través de la entidad o acuerdo. Es decir, para los partícipes el ingreso y su concepto, sería el mismo que se generaría en cabeza de la entidad en el supuesto que esta fuera beneficiaria del CDI (OECD, 2017, párr. 9).

En el caso de una entidad o arreglo calificado como *parcialmente transparente* en la legislación nacional de uno de los Estados, solo una parte de los ingresos de la entidad o arreglo podrá someterse a imposición al nivel de las personas que tengan participación en esa entidad, mientras que el resto permanecería sujeto a impuestos al nivel de la entidad o acuerdo. En la medida en que la entidad o arreglo califique como residente de un Estado contratante, el párrafo asegura que los beneficios del tratado también se apliquen a la parte de los ingresos que se atribuye a la entidad o arreglo bajo la legislación nacional de ese Estado (OECD, 2017, párr. 10).

En este sistema, las rentas que obtiene la entidad de personas se determinan a nivel de esta como si fuera un contribuyente autónomo; seguidamente, la renta se atribuye a los partícipes, conservando su naturaleza y en el porcentaje que le corresponda a cada uno, sumándose a los demás ingresos que tenga; posteriormente, se efectúan todas las deducciones, y, finalmente, se liquida el impuesto al nivel de cada socio.

También se presenta este sistema de transparencia parcial cuando el impuesto de la entidad se liquida para cada uno de los partícipes, pero posteriormente cada uno de los impuestos se agrega a nivel de la sociedad, siendo ésta quien asume el pago total del tributo. En este supuesto, se considera que el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de la sociedad constituye simplemente una técnica recaudatoria, lo que no cambia el hecho de que el impuesto se haya determinado para cada uno de los socios teniendo en cuenta sus circunstancias personales (OECD, 1999, párr. 39).

4. CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS EN LOS CCE, CONSIDERADOS COMO ENTIDADES TRANSPARENTES

Con relación a la *calificación de las rentas* generadas por medio de las entidades transparentes, el modelo de convenio expresa que se conservarán en cabeza de la persona residente la naturaleza y fuente originaria. Esto es, se garantiza la aplicación de las diversas reglas de asignación del Convenio en la medida en que los ingresos de entidades fiscalmente transparentes se consideren, según la legislación nacional, como ingresos de un residente de un Estado contratante. En traducción libre, el comentario número 12 al artículo 1 del MCOCDE 2017 señala que:

Al disponer que las rentas a las que se aplica se considerarán rentas de un residente de un Estado Contratante a los efectos del Convenio, el párrafo asegura que las rentas correspondientes se atribuyan a ese residente a los efectos de la aplicación de las diversas reglas de asignación de la Convención. Dependiendo de la naturaleza de los

ingresos, esto permitirá que los ingresos se consideren, por ejemplo, como “ingresos obtenidos por” a los efectos de los artículos 6, 13 y 17, “beneficios de una empresa” a los efectos de los artículos 7, 8 y 9 (véase también el párrafo 4 del Comentario sobre el artículo 3) o dividendos o intereses “pagados” a los efectos de los artículos 10 y 11.

En resumen, de los anteriores numerales, se concluye que dentro del ámbito de aplicación subjetivo los CCE son considerados “personas”, bien bajo la modalidad de sociedades o la de agrupación de personas. Serán sociedades si para fines tributarios tienen personería jurídica para actuar como contribuyentes responsables o serán agrupación de personas al tratarse de una estructura jurídica y económica asociativa, pero sin capacidad legal tributaria independiente a la de sus partícipes; es decir, cuando no tengan el reconocimiento legal para tributar de forma separada a la de sus partícipes. Sin embargo, el hecho de ser considerado persona no es suficiente para encajar dentro del ámbito de aplicación subjetivo del CDI, adicionalmente, es necesario ser contribuyente residente para fines fiscales.

En el caso de la legislación doméstica de Colombia, los CCE no son contribuyentes del impuesto a la renta por disposición expresa del artículo 18 ET y, por consiguiente, se consideran entidades fiscalmente transparentes, causándose el impuesto a nivel de los partícipes y siendo en cabeza de estos donde se declaran los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan de acuerdo con su participación en el CCE.

Siendo esto así, naturalmente esta caracterización del ordenamiento interno tiene efecto directo en los CDI suscritos por Colombia, por cuanto elimina la aplicación del CDI a los CCE, pues al no ser contribuyentes sujetos a imposición no adquieren la calificación de residentes fiscales, y en consecuencia, no cumplen con los requisitos para ser sujetos beneficiarios del CDI, con todo y que sean considerados personas en la modalidad de agrupación de personas. Armonizando este hecho con el principio de transparencia, destacado en el MCOCDE 2017 y el IML, se tiene que serán los partícipes residentes fiscales de Colombia quienes puedan solicitar la aplicación de las disposiciones del CDI.

Finalmente, el concepto de residencia fiscal para los fines de los CDI, bajo el MCOCDE 2017, se encuentra enmarcado en el artículo 4º, cuyo tenor literal señala:

la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. (Subrayado fuera del texto)

Con el objetivo de sintetizar el campo de acción de este trabajo y aterrizarlo sobre supuestos concretos, se hará referencia al primero y uno de los últimos convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia; se trata del CDI con España del año 2006 y el

negociado con el Reino Unido en el 2018. Adicionalmente, como quiera que ambos CDI se suscribieran con base en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante MCOCDE, se remitirá constantemente a sus comentarios como fuente especializada en la materia.

B. El CDI entre Colombia y el Reino Unido

Visto lo anterior, cabe aclarar que este CDI se suscribió sobre la base del MCOCDE 2017, es decir, con la inclusión de los nuevos párrafos 2 y 3 del artículo 1, señalados anteriormente, los cuales expresamente muestran que las rentas o ganancias obtenidas por o mediante una entidad o arreglo total o parcialmente transparente para fines fiscales, de acuerdo con la legislación tributaria de cualquiera de los Estados, serán consideradas como renta o ganancias obtenidas por un residente de uno de los Estados, siempre y cuando así lo trate para propósitos tributarios ese Estado.

Esto supone que los residentes fiscales de Colombia o el Reino Unido que sean partícipes de un CCE serán beneficiarios del CDI en la parte proporcional a su participación dentro del CCE. Igualmente, la renta se calificará para ellos conservando la naturaleza y fuente originaria de la actividad realizada por o mediante el CCE y la realización de los ingresos será al mismo instante en que se causarían para la entidad transparente.

En decir, en concreto, respecto de este CDI no se presenta discusión interpretativa, por disposición expresa del artículo 1, las rentas o ganancias obtenidas por o mediante un CCE considerado fiscalmente transparente siempre serán consideradas como rentas obtenidas por los partícipes residentes fiscales de uno de los Estados, siempre y cuando así lo trate para propósitos tributarios ese Estado.

C. El CDI entre Colombia y España

En el caso del CDI con España de 2006, la redacción del artículo 1.º no incluía el párrafo 2 referente al tratamiento bajo el principio de transparencia de las agrupaciones de personas, como sería para el interés de este trabajo los CCE en Colombia y las Agrupaciones de Empresas y las Uniones Temporales de Empresas en España. Sin embargo, la ausencia expresa de ese inciso no modifica las conclusiones para estas tipologías asociativas, que no son beneficiarios del CDI por el hecho de no ser considerados contribuyentes autónomos e independientes de sus partícipes, y, en consecuencia, no son residentes fiscales.

No obstante, de cara a la aplicación del CDI a los partícipes se presentan dos interpretaciones plausibles pero opuestas, las cuales fueron expuestas en el Informe sobre la aplicación del CDI a las *partnerships*. Por una parte, la ya conocida extensión de los efectos a los asociados, se consideró que si la entidad no califica como residente serán los asociados quienes tendrán derecho a los beneficios previstos por los convenios celebrados por los países de los que son residentes, en el grado en que estén sujetos a impuestos en esos países y por la proporción de ingresos de la entidad que les corresponda (OECD, 1999, art. 1, párr. 47).

Por la otra, bajo una interpretación literal del Convenio se consideraba que si la *partnership* (CCE en nuestro caso) no estaba sujeta a impuestos, no tendría derecho a los beneficios del Convenio, y consecuentemente, los pagos realizados a sus partícipes tendrían el mismo tratamiento; es decir, tampoco se beneficiarían del Convenio por cuanto no se consideran como pagos realizados a los partícipes. Entendemos, entonces, que si la entidad no es reconocida fiscalmente para los fines del CDI, los pagos que esta les haga a sus partícipes seguirán la misma suerte y, en tal línea, estos tampoco pueden ser beneficiarios del CDI. Es decir, la calificación jurídico-tributaria de la entidad determinará en lo sucesivo la suerte de las rentas (OECD, 1999, art. 1, párr. 52).

Con este panorama, la OCDE, en los comentarios posteriores al 2000, trazó una recomendación clara a favor de la primera interpretación, en la que los partícipes residentes fiscales de la entidad transparente pueden ser beneficiarios del CDI, sobre la parte de los ingresos de la entidad que le sean asignados. Sin embargo, de cara a la redacción del Convenio con España y, en general, los convenios suscritos con base en los MCOCDE anteriores al 2017, este criterio de interpretación no es absoluto, pues una interpretación literal del texto permite pensar que el alcance del CDI nace y muere en el CCE (agrupación de personas), y si esta no cumple con los requisitos no hay opción de buscar subsidiariamente la aplicación del CDI a sus beneficiarios.

Es decir, a nivel de los contribuyentes de Colombia y España es loable si se presentan diferencias interpretativas en ese sentido, luego entran en contraposición el contenido del CDI, el texto como tal, y las interpretaciones de contexto realizadas en los comentarios a los modelos de convenio por parte de la OCDE. Y es que realmente no se trata de una diferencia menor, es tan evidente y fuerte, que a partir de esta dicotomía se estructuran planeaciones fiscales en donde dependiendo del interés de las partes se aprovecha unas veces de una interpretación y en otras oportunidades de la otra.

Conscientes de lo anterior, pero también por otras razones de mayor calado¹³, actualmente se establece de manera expresa en el MCOCDE y en los CDI que las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes bajo la legislación interna se consideran entidades transparentes para los fines del CDI, y por tanto serán sus partícipes los que puedan solicitar la aplicación del Convenio.

Ahora, en relación con el IML y sus efectos en el CDI entre Colombia y España, si bien ya fue suscrito por ambos Estados, a la fecha no hay certeza de si el artículo 3.º, correspondiente a las entidades transparentes y con el cual se modificaría el artículo 1.º del CDI, se aplique completamente o si fue objeto de reservas por parte de Colombia o España. Esto es de suma importancia por cuanto de modificarse el CDI en los términos del artículo 3.º del IML, se eliminaría el riesgo interpretativo puesto en evidencia. De manera extraoficial un sector de la doctrina sostiene que “al momento de suscribir el IML, Colombia hizo una reserva de este artículo, por lo cual este no tendría impactó en los CDI de nuestro país

13 Para mayor profundidad sobre el particular, se puede revisar el Informe final de la OCDE sobre Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, del 5 de octubre de 2015.

cubierto por el IML”. Con todo, el convencimiento llegará cuando se surta el trámite de ratificación del IML en el Congreso de la República y cuando se agote el control de constitucionalidad en la Corte Constitucional (Sánchez y Parra, 2019).

En resumen y conclusión, lo cierto hasta hoy es que del CDI entre Colombia y España se pueden hacer dos interpretaciones respecto del alcance de los CCE considerados como agrupaciones de personas fiscalmente transparentes.

La primera es si los CCE no cumplen con los requisitos para ser beneficiarios del CDI, por ejemplo, por no ser calificados como contribuyentes del impuesto a la renta en la legislación interna, no es posible aplicarlo o extenderlo a los partícipes por las rentas derivadas por o mediante el CCE. Bajo esta interpretación los CCE, se convertirían en obstáculos para la aplicación en cualquier dimensión del CDI.

La segunda considera si el CCE es fiscalmente transparente supone que son los partícipes quienes pueden acceder a los beneficios del CDI, siempre y cuando cumplan con los requisitos para esos efectos y las rentas derivadas por o mediante el CCE le sean imputables. En esta línea, la atribución y calificación de las rentas derivadas por o a través de CCE que recaerán en los partícipes asociados conservarán su naturaleza y fuente original. Es decir, que en todos los casos los CCE terminan teniendo una discreta relevancia en el tema de atribución y calificación de las rentas aplicables a los CDI entre estos países. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de los aportes realizados al CCE por los partícipes asociados, pues de este aspecto se derivan efectos muy importantes para los fines del CDI, como es la configuración de establecimientos permanente EP en el Estado de la fuente.

III. La configuración de establecimiento permanente en los CCE

Metodológicamente, para aterrizar el tema y vislumbrar los efectos de la configuración o no del establecimiento permanente (EP), se plantearán tres supuestos de hecho con diferentes aportes al CCE, en el primero, un *software*, en el siguiente, la participación en la ejecución de una obra civil y, finalmente, la prestación de servicios de representación. Así, se observará que las circunstancias particulares de cada caso, el cómo se ejecute la actividad aportada, la naturaleza de los bienes aportados y el tipo de EP podría arrojar resultados diferentes en situaciones aparentemente homogéneas.

Antes de los casos prácticos y a manera de contexto presentaremos algunos fundamentos del EP y del tratamiento del EP en los CDI con España y el Reino Unido, relevantes para el análisis de los casos.

A. *El concepto de establecimiento permanente (EP): ¿el CCE puede ser configurativo de un EP?*

El CCE, en sí mismo, no configura un EP, al no cumplirse con los requisitos normativos para esto. No es un lugar fijo de negocios, tampoco es una obra o construcción y menos un

agente de representación. Sin embargo, los aportes que realicen los asociados del CCE sí podrán ser constitutivos de establecimiento permanente.

En general, en el derecho tributario internacional la figura del EP es utilizada para asignar la potestad tributaria al Estado de la fuente sobre las rentas generadas dentro de su territorio por un residente extranjero por concepto de beneficios empresariales. En palabras de la doctrina nacional, sirve para determinar cuándo y bajo qué circunstancias la presencia de un contribuyente extranjero en el país de la fuente tiene tal grado de relevancia como para permitirle a dicho país gravar los beneficios empresariales que obtiene dicho contribuyente (Sánchez y Parra, 2019).

En los términos de la cláusula general del MCOCDE, artículo 5, el EP se configura cuando existe un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad. También se configura un EP con una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje que dure determinado tiempo, y cuando una persona actúa de manera independiente de una empresa pero ejerce habitualmente poderes que la facultan para concluir contratos a nombre de la empresa.

A la luz del artículo citado, en general se habla de EP cuando se configura la regla base de la presencia física en un “lugar fijo de negocios”, pero, asimismo, cuando se presentan otros dos supuestos que se estructuran por medio de la realización de elementos particulares como son la existencia de una construcción o la prestación de servicios con representación. Estos dos últimos casos no se fundamentan en la existencia de un lugar geográfico fijo como ocurre con la regla base, sino sobre otros requisitos que veremos más adelante.

I. EP GENERAL O LA REGLA BASE

Tres son los elementos fundamentales para que se constituya un EP bajo la regla general: i) el elemento geográfico, consistente en la existencia de un lugar de negocios (presencia física objetiva), ii) la permanencia o fijeza del lugar (vínculo subjetivo con el lugar), y iii) la ejecución de la actividad por medio del lugar de negocios (forma de realizar la actividad funcional).

a. *Factor objetivo: existencia física de un lugar de negocios*

Es la parte basilar de esta clase de EP con todo y que no está definida en los modelos y tampoco en el CDI suscritos por Colombia. La existencia física, visible, tangible del bien, ubicado geográficamente en cualquier lugar dentro del territorio es el requisito sin el cual no se podría hablar de establecimiento permanente bajo esta regla. En palabras de Lang (2014), un lugar de negocios comprende todas las cosas, objetos físicos, que le sirven a la empresa; en casos límite, un simple objeto puede ser suficiente.

La abstracción del concepto lleva a pensar que un puesto de comidas móvil (*food-truck*), ubicado siempre en el mismo espacio, la silla de un parque, un local de mercado puesto a disposición permanente (facultad de usarlos cuando los requiera o convenga)

clasifican como lugar, independientemente de quién sea el titular jurídico de los bienes. En sentido opuesto, un *software*, los derechos sobre la propiedad industrial, derechos contractuales, crédito mercantil, unas cuentas por cobrar, derechos litigiosos, no son un lugar físico y por lo mismo no configuran un EP. Bajo este criterio interpretativo, Cabrera (2018) entiende que las páginas web o programas, los servicios de telecomunicaciones no pueden ser vistos como formas o manifestaciones de lugares de negocios, empero, el servidor que almacena la página web o la información virtual sí reúne las cualidades de un lugar.

Respecto del derecho de disposición, se pone de relieve que esta obligación tiene como fuente originaria los comentarios del MCOCDE, más no la redacción del Convenio. Con todo, Reimer asevera que un lugar de negocios cumplirá con el umbral de disposición cuando el contribuyente pueda utilizarlo a su arbitrio en cualquier momento en que lo requiera, emplearlo para ejecutar trabajos con un número de clientes y aprovecharlo como medio para el trabajo burocrático o administrativo interno. Igualmente, debe entenderse que esta obligación al recaer sobre el bien, lleva, de manera conjunta, el atender los criterios de permanencia (Van Raad, 2016).

b. Factor subjetivo: fijeza del lugar y permanencia en el tiempo

Supone la valoración de dos dimensiones estrechamente enlazadas, una relativa al campo de acción, espacio/movimiento, y el segundo, respecto al tiempo de permanencia. Dentro de este marco, el lugar de negocios debe ser fijo en el espacio y permanente en el tiempo. Para Skaar, este “es el requisito necesario para que se pase de considerar rentas empresariales obtenidas de forma esporádica sin gravamen en dicho Estado, a que exista la suficiente conexión territorial para poder alegar la correspondiente potestad tributaria” (Skaar, 2014).

Frente al campo de acción o espacio en el que debe estar fijado el equipo que constituye el lugar de negocios, se ha dado un entendimiento que supera el rigor del tenor literal de la expresión, pues además de la fijeza física o adherencia al suelo, también comprende la vinculación o relacionamiento con un espacio específico en el territorio de la fuente (Base Approach). En los comentarios al MCOCDE, en traducción libre, se expresa que:

el lugar de negocios no tiene que ser una construcción de ningún tipo, no existe la necesidad de ninguna conexión mecánica a la tierra; una simple tienda de campaña está suficientemente conectada para fines de determinar la locación. De esta manera, la fijeza del lugar de negocios es la asociación del lugar con un punto o sitio determinado, sin necesidad de ninguna manifestación de unión física. (OCDE, 2017, art. 5., párr. 21)

Sin embargo, no se debe perder de vista que este punto de elasticidad no puede confundirse con la posibilidad de movilizarse dentro de un área específica, en esta línea, la movilidad constante de un lugar a otro del activo a través del cual se realiza la actividad quiebra la indefectible asociación con el punto o sitio determinado del negocio. Bajo este

supuesto, un dron, un taxi, una rueda de negocios por distintas ciudades, un satélite en constante movimiento, no cumplen con el requisito de fijeza.

A una conclusión diferente se arriba cuando las actividades del negocio requieren de la conexión de diferentes lugares, pero todos bajo la misma unidad comercial y geográfica. En este caso, la coherencia comercial del negocio hace que se compriman todos los puntos bajo uno solo lugar de negocios.

La plantilla del MCOCDE en el comentario 23 entiende que:

Una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera. (OCDE, 2017, art. 5, párr. 23)

Ahora, cuando solo existe una coherencia comercial pero no geográfica no existirá un lugar fijo de negocios. En el comentario 25 del MCOCDE destacan:

Por ejemplo, si un consultor trabaja en diferentes sucursales con emplazamientos separados en el marco de un único proyecto de formación de empleados de un banco, habrá que considerar cada una de las sucursales como una unidad independiente. No obstante, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la misma sucursal, habrá que considerar que permanece en el mismo lugar de negocios. La sucursal ubicada en un mismo lugar posee una coherencia geográfica que no está presente en el caso del consultor que se traslada de una sucursal a otras con diferentes emplazamientos. (OCDE, 2017, art. 5, párr. 25)

En lo atinente a la permanencia es pertinente valorar las circunstancias de tiempo, modo y lugar de la actividad de cara a identificar si realmente existe conexión territorial entre el no residente y la actividad desplegada en el territorio de la fuente. Así, y habida cuenta de la ausencia, por razones evidentes, de un marco temporal rígido y preestablecido en los CDI y el MCOCDE para calificar la actividad como permanente o no, se acude a la valoración de diferentes criterios particulares como la naturaleza de la actividad, su habitualidad, duración, riesgo y estabilidad del negocio para establecer la aplicación correcta de este concepto al caso particular, pues, la existencia corta de un negocio no significa indefectiblemente que fue un negocio temporal, en oposición al carácter permanente de la actividad.

En el comentario 28 al artículo 5 del MCOCDE se entiende bajo traducción del autor que:

Un lugar de negocios puede, sin embargo, constituir un establecimiento permanente aun si existe, en la práctica, por un período muy breve de tiempo si la naturaleza del negocio es tal que solamente se llevará a cabo por ese periodo corto de tiempo.

Un caso hito sobre el tiempo de permanencia de la actividad fue fallado por la Corte Suprema de la India, en el caso de la administración de impuestos de ese país contra la Fórmula One World Championship Limited (FOWC), residente del Reino Unido. En el fallo se declaró que la FOWC tuvo un EP a pesar de la corta duración del Gran Prix Motor Racing disputado en el Circuito Internacional Buddh, por cuanto:

Sí tenía completo acceso al lugar en el que se desarrolló la carrera durante los tres días en que tenía lugar el evento y los quince días anteriores, y que sí tenía completo control de la actividad de negocios que se desarrollaban en ese lugar; eso sumado a las relaciones contractuales que tenía la FOWC con sus contratistas residentes de la India. (Sánchez y Parra, 2019)

c. Factor funcional: ejecución de la actividad a través del lugar de negocios

El desarrollo de la actividad supone una vinculación funcional entre ésta y el lugar de los negocios. Esto es, que sea por medio de su lugar fijo de negocios (objeto tangible) que se ejecuta la actividad económica generadora de la renta. Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, mediante este. Esto generalmente significa que las personas que dependen de la empresa y son las encargadas de llevar a cabo el negocio lo realicen a través del lugar fijo de la empresa en el estado de la fuente (OECD, 2017, art. 5, comentario párr. 6).

El carácter funcional no significa que deba ser productiva o rentable; una cosa es ejercer la actividad por medio de su utilización y capacidad de disposición y otra diferente que la actividad inexorablemente genere utilidades por beneficios empresariales.

Sobre este punto del EP con la generación de rentas (productividad), la directriz 9 del artículo 5 del MCOCDE considera que la determinación de si una empresa tiene o no un establecimiento permanente tiene que hacerse independientemente de cuál disposición del Convenio aplica a las rentas obtenidas por la empresa. Por ejemplo, expone la directiva, una granja u oficina de alquiler de apartamentos situada en un Estado es explotada por un residente del otro Estado puede constituir un establecimiento independientemente de si los beneficios atribuibles al establecimiento permanente son rentas de bienes inmuebles, cubierto por el artículo 6; mientras la existencia de un establecimiento permanente no puede ser relevante en tales casos, sí seguirá siendo importante para a los efectos de otras disposiciones, como por ejemplo el parágrafo 4 y 5 del artículo 11.

Es decir que la valoración de si se configura un establecimiento permanente o no es autónoma, y no se subyace a la producción de rentas o a la calificación de las rentas generadas como bajo el concepto de beneficios empresariales. Por el contrario, tal y como se esbozó, un EP se configura cuando existe un lugar fijo de negocios por medio del cual se realiza la actividad de la empresa.

II. EP DE OBRA O CONSTRUCCIÓN

A diferencia de la regla base en donde el lugar fijo de negocios es piedra angular de la configuración del EP, en este tipo de EP lo determinante es la existencia del factor temporal y material. Específicamente, es el tiempo del proyecto de construcción o instalación cuya duración sea superior a 12 meses (MCOUDE) lo que genera un EP de obra. Huelga precisar, que en el CDI con España y con el Reino Unido se acordó que el umbral de tiempo de la obra sería de 6 meses¹⁴.

Cronológicamente, desde el momento en que el contratista inicia su trabajo en el país donde debe levantarse la construcción, incluyendo los actos preparatorios, se empieza con el conteo del umbral temporal. Cada proyecto llevará su propio conteo de términos y deberá incluir los días desarrollados por los subcontratistas de la obra; quienes de llegar a cumplir con el umbral temporal tendrán un EP de construcción propio. En general, se entiende que la construcción existirá hasta cuando el trabajo termine o sea abandonado permanentemente (OECD, 2017, art. 5, comentario párr. 54).

En cuanto el componente material, el término edificación de obra, proyecto de construcción o de instalación incluye no solo la construcción de edificios sino también de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no solo el mero mantenimiento o reddecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terreno y el dragado de fondos. Además, la expresión “proyecto de instalación” no se limita a un proyecto de construcción; también incluye la instalación del nuevo equipo como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre (OECD, 2017, art. 5, comentario párr. 54).

Por otra parte, en aras de hacerle frente a la fragmentación de los contratos¹⁵ que burlan el umbral temporal con la multiplicación de micro contratos suscritos con diferentes extremos contractuales, se dispuso que en proyectos de construcción o instalación, así como en actividades de supervisión o consultoría relacionadas con esas actividades se tendrán en cuenta las actividades conexas de las empresas vinculadas¹⁶ que participen en la misma obra, proyecto de construcción o instalación durante distintos periodos de tiempo, si cada uno de ellos es superior a 30 días.

14 Igual ocurre con Chile, Suiza, Canadá, México e India.

15 Para mayor profundidad se puede revisar el artículo 14 del Instrumento Multilateral.

16 El artículo 15 del Instrumento Multilateral define el concepto de vinculado así: “una persona está estrechamente vinculada a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente vinculada a una empresa si una participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento en la otra (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) o si un tercero participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) en la persona y la empresa”.

Ahora, respecto de las entidades fiscalmente transparentes, ergo los contratos de colaboración empresarial, en el parágrafo 56 del MCOCDE (en las versiones anteriores al 2017 era el parágrafo 19.1) se expresa una regla bien particular por cuanto se plantea contar el umbral de tiempo directamente sobre todas las actividades de la entidad transparente y no sobre cada uno de los miembros y sus actividades particulares, como se entiende que es el tratamiento de las entidades transparentes. De tal manera, si las actividades de las entidades transparente exceden de los 12 meses, apareja para cada uno de sus miembros la generación de un EP en el país de la fuente sobre la parte que le corresponda a sus participaciones. En otros términos, independientemente del tiempo que cada asociado haya hecho presencia en el lugar de la obra si la entidad transparente, en general, realiza actividades superiores al umbral temporal y se configura para cada uno de sus miembros un EP propio.

III. EP PERSONAL O DE AGENTE

Entre las diferentes modalidades de EP, este es el que mayor complejidad genera al momento de su configuración por la ausencia del elemento (material), a partir del cual se muestra la conexión sólida entre el no residente y el Estado de la fuente. En los EP general y el de obra, la presencia de un lugar físico donde se realicen los negocios o la existencia de una obra civil son fácilmente comprobables. En cambio, este EP se configura en cabeza del no residente, pero por las actividades y actos realizados por su representante, lo cual supone el cumplimiento de varios requisitos para su configuración.

Es decir, no depende única y directamente de los actos del no residente sino precisa de la interpuesta de una persona y de la ejecución de un “encargo” bajo ciertas formalidades. En el papel, los requisitos para configurar el EP de agente son claros, sin embargo al momento de relacionar o adecuar esos requisitos con los hechos se presentan las dificultades, pues el análisis es totalmente casuístico y un detalle aparentemente menor puede cambiar las conclusiones.

La configuración de este EP dependerá en gran parte del interés del no residente, quien fácilmente podrá ajustar o acomodar los hechos y circunstancias según le apetezca o no configurar el EP en el estado de la fuente. Desde el origen de la relación con el agente podrá pactar reglas de juego para canalizar sus intereses tributarios o, incluso, en ejecución el contrato con el tercero podrá reorientar su tributación a la fuente o a la residencia. Al efecto, determinar la habitualidad o la espontaneidad del encargo; ampliar o reducir el alcance del encargo; facultar para actuar con o sin representación; realizar las actividades por medio de un agente dependiente o independiente en cumplimiento de sus actividades ordinarias son condiciones plenamente maleables al interés tributario del no residente.

En línea con estas dificultades, se evidencia que en la última versión del MCOCDE (2017) se incluyeron algunas medidas tendientes a frenar el poder del no residente a la hora de configurar o no el EP. Concretamente, se importó del MCONU una disposición que elimina la calificación de agente independiente cuando un representante realiza todas o

casi todas sus actividades en nombre de la empresa y cuando las condiciones establecidas o impuestas entre el agente y la empresa no residente distan de las que se habrían establecido entre partes independientes.

Entrando, un poco en el concepto de este EP, es importante tener clara su naturaleza supletiva, pues si se puede demostrar que la empresa tiene un EP bajo los requisitos de la regla base o general (lugar fijo de negocios) no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple con las condiciones del EP de agencia. Entonces, para analizar la configuración de este tipo de EP resulta innecesario establecer si el representante, mandatario o agente posee en su competencia o en su propiedad un lugar fijo de negocios como instrumento o medio para realizar su gestión, tampoco, si cuenta con algún tipo o manifestación de bienes tangibles en su órbita de disposición para efectuar su actividad comercial (MCOCDE, 2017, art. 5, comentario párr.100).

En su lugar, el énfasis se marca en la existencia de una relación habilitante con un sujeto calificado, no necesariamente residente en ese Estado, cuya facultad preponderante es celebrar habitualmente contratos en nombre y en representación de la empresa de la que es dependiente.

De esta caracterización, se destacan los siguientes elementos:

a. *Potestad para celebrar habitualmente contratos*

El representante debe estar facultado para celebrar habitualmente los contratos o habitualmente liderar el papel principal en la negociación del contrato, al punto que ordinariamente son perfeccionados sin modificaciones sustanciales por parte de la empresa representada.

A la luz del MCOCDE, este requisito busca que la conclusión de los contratos obedezca a las acciones frecuentes realizadas por el agente, en oposición a las esporádicas y casuales; y que la celebración de los contratos sea claramente el resultado directo de las actividades del agente. En cuanto el alcance de la expresión “concluir contratos”, entendemos que la correcta dimensión en los ordenamientos cuya formación es el *civil law* es la de “perfeccionar el contrato”; es decir, el momento a partir del cual nace el vínculo obligatorio para las partes, porque se ha cumplido con las formas legales (Hinestrosa, 2001).

De la mano con lo anterior, la actividad del representante o agente no puede ser de naturaleza preparatoria o auxiliar, sino que debe ser determinante para el perfeccionamiento del contrato. Dentro de la lista negativa incluida en el artículo 5.º de los CDI, entendida como una disposición de carácter especial dentro del mismo artículo, las actividades preparatorias o auxiliares son una excepción a la configuración del EP por cuanto con estas no se logra generar una conexión económica lo suficientemente sólida con el Estado de la fuente. Indica la directriz del MCOCDE que una persona cuyo fin está restringido a las actividades preparatorias o auxiliares tampoco debería crear un establecimiento permanente, por ejemplo, un agente dedicado a la compra de bienes o servicios (MCOCDE, 2017, art. 5, comentario párrs. 84 y 85).

b. Actuar en nombre o representación de la empresa

Esta expresión es aclarada en el MCOCDE en el sentido que no se limita únicamente a los casos en lo cuales se indica literalmente el nombre de la empresa por la cual se actúa, sino que también aplica, por ejemplo, cuando el nombre de la empresa no se divulga en el contrato escrito, pero la representación bajo la cual se actúa es clara. Trayendo un poco esta precisión a nuestro ordenamiento jurídico, la institución de la representación del derecho civil es la indicada para orientar la interpretación adecuada de este requisito. En la procura puede darse o no la representación (Código de Comercio, art. 1262); sin embargo, para los fines del EP de agente es requisito basilar actuar por cuenta de alguien, lo cual requiere de la presencia de una representación directa.

En este sentido, el sujeto calificado es el que se encuentra presente en el Estado de la fuente en representación de la empresa no residente, siendo por medio de este que se realiza la actividad jurídica/comercial.

En concreto, en la versión reciente del MCOCDE, se indica que se configura EP de agente: a) cuando los contratos son celebrados a nombre del mandante, b) con el objeto de transferir el derecho de propiedad, o para ceder o adquirir un derecho de uso o, c) para prestar servicios por parte de la empresa mandante (MCOCDE, 2017, art. 5, comentario párr. 84).

c. El carácter dependiente del agente

Generalmente una empresa tiene EP de agencia si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en condiciones de dependencia, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado (MCOCDE, 2017, art. 5, comentario párr. 82).

La dependencia del agente no se limita a la relación del orden laboral (agente interno), sino también abarca las relaciones de dependencia bajo otras tipologías contractuales (agentes externos). No entenderlo en este sentido le abriría espacio a la inaplicación de este tipo de EP con la simple suscripción de acuerdos del orden civil o comercial. Sobre este tema, si bien no lo precisa el texto de la norma, en la directriz del MCOCDE se refieren a:

Personas cuyas actividades pueden crear establecimientos permanentes para la empresa, son personas, sean empleados o no de la empresa, que actúan a nombre de la empresa y no lo hacen dentro del curso de sus negocios como independiente comprendidos en el parágrafo 6. Tales personas pueden ser físicas o jurídicas y no necesitan ser residentes ni tener un lugar de negocios en el Estado en el que actúan para la empresa. (MCOCDE, 2017, art. 5, comentario, párr. 83) (subrayado fuera del texto)

En palabras de Lang, esta disposición en los CDI tiene fines meramente aclaratorios por cuanto un empresario que actúa en ejercicio de sus propias actividades no constituye

un EP para otra persona. Esto es, que si una persona actúa como agente independiente dentro del marco ordinario de sus actividades no se cumple con el requisito de actuar en condiciones de dependencia (Lang, 2014).

Entonces, la relación de dependencia obedecerá del alcance de las obligaciones que el agente tenga (*vis á vis*) con la empresa y del nivel de detalle de las instrucciones recibidas. Sí resulta que la relación está enmarcada bajo un sistema de control integral o una subordinación en la ejecución de las actividades se estará frente a una relación de dependencia.

Otro criterio para determinar la dependencia es si el riesgo empresarial es asumido por la persona o empresa que se representa, un reparto de riesgos evidencia una relación entre independientes. Un agente independiente es responsable de los resultados de sus actividades y por lo mismo no está bajo un detalle de instrucciones ni a un control significativo respecto de la manera como se deben llevar a cabo las tareas. Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales (MCOCDE, 2017, art. 5, comentario párrs.106 y 109).

El número de empresas representadas es otro factor a tener en cuenta al momento de analizar la dependencia del agente. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza casi, exclusivamente, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio durante un largo período de tiempo.

Sin perjuicio de lo anterior, en relación con los CCE en el MCOCDE, se advierte que la excepción del agente independiente no se aplica cuando una persona actúa a nombre de la empresa pero en una calidad diferente, como cuando el empleado actúa en nombre del empleador o un partícipe o asociado actúa a nombre de la *partnership* (MCOCDE, 2017, párr. 103).

En armonía con esta directriz, en el CDI con el Reino Unido en el numeral 9 y en el CDI con España en el numeral 6, ambos en el artículo relativo al EP, se advierte sobre la excepción de los agentes independientes en ejercicio de sus propias actividades:

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el simple hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.¹⁷

Como se detallará en el título siguiente, en el CDI con el Reino Unido se incorporó el criterio de “empresas estrechamente relacionadas”, previsto por la acción 7 de BEPS para

17 Respecto de estas disposiciones de los CDI, es oportuno mencionar que en la versión del MCOCDE 2017, al modificarse el parágrafo 6 se eliminó la mención que se hacía bajo esta redacción a los agentes independientes. Consecuente con esto, se eliminó el comentario 38.8.

indicar que la excepción del agente independiente no es aplicable cuando el agente actúa exclusivamente o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas con las que está “estrechamente relacionada”. En términos generales, existe la relación estrecha entre empresas si los hechos y las circunstancias indican que una tiene el control de la otra o cuando ambas empresas están bajo el control de una misma persona o empresa. En cualquier caso, se considera que están bajo una relación estrecha cuando de manera directa o indirecta se posee más del 50 % del interés económico en la otra empresa o en el caso de una sociedad, más del 50 % del voto y valor conjunto de las acciones o de la participación efectiva en la sociedad.

B. El tratamiento del EP en el CDI con España y con el Reino Unido

Como se expresó en los numerales anteriores, este trabajo toma como referencia los CDI suscritos con España (2006) y Reino Unido (2018) por cuanto el paso del tiempo permite evidenciar las diferencias existentes entre los distintos CDI y sus consecuencias. Adicionalmente, ambos fueron negociados y suscritos con base en el MCOCDE vigente en su momento, el cual ya cuenta con varias modificaciones.

En relación con los CDI suscritos con España (2006) y Reino Unido (2018), la cláusula 5.º desarrolla el establecimiento permanente bajo las líneas trazadas en el MCOCDE vigente en su momento. Ya con posterioridad al informe BEPS, realizado en el 2015, se identifican sustanciales modificaciones al artículo 5.º, por ejemplo, se incluyó el concepto de “empresa íntimamente relacionada” y el de “persona estrechamente vinculada a una empresa”.

Es preciso señalar que si bien en los apartados del 1 al 4 se abordan los mismos temas, la redacción en cada uno de los CDI no es la misma y eso genera diferencias sustanciales en el entendimiento y alcance del artículo, pero no se abordaran en este documento por exceder los objetivos propuestos. Sin embargo, a manera de ejemplo, en el CDI con España “una obra o proyecto de construcción o instalación solo constituye EP si su duración excede de 6 meses”, en cambio, en el CDI con el Reino Unido, “una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje constituye un EP sólo si duración más de 6 meses” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a los apartados 5 y 6, el tema y contenido si varía totalmente entre uno y otro CDI. Al efecto, el suscrito con el Reino Unido incluye una excepción a la aplicación de la lista negativa y la definición del concepto de “persona íntimamente relacionada” que no se incluyen en el acuerdo con España. Por su parte, el CDI con España aborda en esos apartados el EP de persona, de servicios o de agente y el tratamiento de los corredores, comisionistas en general, o cualquier otro agente independiente; este último tema se encuentra en el párrafo 9 del CDI con el Reino Unido.

Quizá esta es la diferencia más evidente y de fondo es la comprensión del EP personal, de servicios o de agencia, visible en los párrafos 7 y 8 del CDI con el Reino Unido,

en los que se desarrolla el tema de una manera más amplia y detallada; incluso, incluye elementos no evidenciados en la versión del MCOCDE del 2017. Por ejemplo, indica que habrá EP de servicios si el agente cumple con la regla de los 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses y el 50 % de los ingresos brutos de la empresa durante ese periodo de tiempo se generaron en el Estado de la no residencia. También habrá EP cuando se cumpla con la regla de los 183 días y se preste el servicio a uno o varios proyectos relacionados por medio de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios.

La cláusula antiórgano o subsidiary clause se establece en los párrafos 7 de España y 10 del Reino Unido bajo la misma redacción. Ambas normas plantean que las sociedades de un grupo empresarial no se constituyen de plano como EP de la otra (s) por ese solo hecho.

Metodológicamente se hará un cuadro de tres columnas paralelas, indicando la primera el tema de cada apartado; en la segunda la indicación del número del párrafo del CDI con España en el que se desarrolla el tema indicado en la primera columna; y en la tercera la indicación del número del párrafo del en el CDI con Reino Unido en el que se desarrolla el tema indicado en la primera columna.

La siguiente tabla ilustra de otra manera lo que acabamos de expresar:

TABLA 1. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE CON CDI ESPAÑA Y REINO UNIDO

Artículo 5. Establecimiento permanente		
Tema del apartado	CDI con España (tema desarrollado en el párrafo con número)	CDI con Reino Unido (tema desarrollado en el párrafo con número)
A. Regla base o cláusula general del EP	1	1
B. Lista positiva EP	2	2
C. EP de obra	3	3
D. Lista negativa de EP	4	4
E. Excepción a la lista negativa	N/A	5
F. Definición de persona íntimamente relacionada	N/A	6
G. EP personal, de servicios o de agente	5	7 y 8
H. Agentes independientes	6	9
I. Cláusula antiórgano o subsidiary clause	7	10

Fuente: elaboración propia.

Para los fines de este trabajo, lo relevante de las diferencias enunciadas es que una misma situación fáctica puede tener consecuencias disímiles si se revisa a luz del CDI con España o con el Reino Unido; esto es, por ejemplo, que un agente puede configurar un EP para una empresa del Reino Unido, pero no para una empresa de España. En el título siguiente, sobre los casos especiales, mostraremos mejor lo aquí expresado.

C. *Los aportes de los asociados a un CCE puede configurar EP. Casos prácticos sobre los aportes de un no residente a un CCE en Colombia*

Nos centraremos en el supuesto de hecho de 3 CCE suscritos y ejecutados en Colombia entre un contribuyente colombiano y uno extranjero no residente, en el que el no residente aporta al CCE en el primero un *software* (intangible), en el segundo ejecuta parte de una obra civil y en el tercero le prestan servicios de representación. Se pretende establecer si con esta clase aportes se configura un EP para el partícipe del CCE que no es residente fiscal en Colombia. Los supuestos fácticos propuestos se resolverán con base en los CDI suscritos con España o el Reino Unido.

Se resalta que en anteriores párrafos se concluyó que el CCE *per se* no puede ser configurativo de un EP porque sus características no encajan dentro de ninguno de los supuestos configurativos. Es decir, el CCE como negocio jurídico de colaboración no es una obra o construcción física, no es en sí mismo un servicio, y tampoco puede ser considerado un lugar geográfico fijo en donde se desarrolle una actividad.

Ahora, la idea es valorar si los aportes realizados al CCE por el partícipe que no es residente fiscal en Colombia pueden ser configurativos de un EP para él. Para estos fines supondremos que se realizan los siguientes aportes:

1. El residente extranjero aporta al CCE una licencia de explotación de *software* (intangible)

Una persona natural de nacionalidad y residencia fiscal española suscribió el 20 de enero de 2021, en la ciudad de Bogotá, un CCE en la modalidad de unión temporal con la sociedad colombiana llamada Aliolí SAS; el objeto del contrato era aunar esfuerzos para la obtención de beneficios comunes y repartir los riesgos derivados de la explotación de actividades de TI. A partir de la recopilación de gran cantidad de información y datos se pretendía analizar, clasificar, segmentar y vender la información a las empresas del sector deportivo en Colombia. La actividad se realizó totalmente en Colombia y la sociedad Aliolí SAS aportó para la ejecución de CCE sus oficinas debidamente dotadas, el talento humano requerido, la información recopilada y era la encargada de venderla; por su parte el residente fiscal español aportó la licencia de explotación de *software* el cual se instaló en los computadores de Aliolí SAS y por medio del cual se haría todo el análisis, clasificación y segmentación de la información.

Se parte de identificar la naturaleza del aporte para poder establecer sobre esa base cuál clase de EP podría configurarse. Así, debe establecerse si ¿el aporte del intangible cumple con los requisitos de la regla base del EP?, sabiendo que la ejecución del CCE y la explotación del *software* se hace en las oficinas ubicadas en Colombia. Evidentemente, por la naturaleza del aporte se descarta la posibilidad de configurarse un EP de una obra y de agente.

El primer requisito de la regla base es la existencia física de un lugar de negocios (factor objetivo). Se trata de identificar geográficamente la presencia física, material, visible

por los sentidos del aporte, de hallar un lugar dentro del territorio colombiano donde se ubique el aporte. Entonces, tratándose de la licencia de explotación sobre un *software* (intangibles), se rompe de plano con el requisito material de cumplir con la forma exigida por la regla base del EP, y por contera, no es fácticamente posible hallar un lugar fijo dentro del territorio en el que se encuentre una licencia de explotación sobre un *software*. En este sentido, la ausencia de un lugar donde se halle el intangible permite eliminar por defecto el análisis de los demás elementos configurativos del EP de regla base, como son la fijeza espacial y temporal, el derecho de disposición, y el aspecto funcional.

Sobre este punto, resulta valioso el análisis efectuado por la DIAN¹⁸ en oficio de 2012. La situación de hecho planteada en la consulta era un contrato de cuentas en participación en la que el partícipe oculto era un no residente fiscal y aportaría la propiedad intelectual de una plataforma del sistema, de un *software* de juego y el *know how* para ser explotados en locales o casinos; una sucursal de sociedad extranjera aportaría las máquinas tragamonedas, y la sociedad colombiana aportaría el *know how* del negocio de casinos en Colombia.

Para la DIAN la conclusión fue diferente a la expresada por nosotros. Literalmente concluyó:

En consecuencia, la ubicación o lugar en donde se realiza la actividad de explotación del intangible por parte de la empresa de España, esto es, casinos en Colombia, constituye un lugar fijo en los términos del artículo 5 del referido Convenio. (Oficio DIAN 36046 del 5 de junio de 2012)

Con todo, creemos que la autoridad tributaria parte de un error a la hora de identificar los bienes objeto de análisis, pues confunde el aporte del intangible del no residente con la ejecución del CCE. En otros términos, falla cuando en aras de identificar la ubicación del aporte en el territorio (“lugar de negocios”) fusiona el aporte intangible del no residente con el aporte tangible de otros partícipes que unidos se materializan en la operación del casino, y concluye que la explotación del intangible, que también es inmaterial, se realiza en el lugar donde se cumple con el objeto del CCE; esto es, donde se encuentra el casino o incluso donde están las máquinas tragamonedas aportadas por otro partícipe.

Se trata, en efecto, de un ejercicio interpretativo que desconoce las normas de configuración del EP de regla base, en el sentido que precisa primero de la materialidad física del aporte para concomitantemente identificar el lugar geográfico del negocio. En este caso, entendemos que es desacertado sumar los aportes de todos los partícipes para fines de hallar la presencia física del aporte del no residente en un lugar determinado porque esto transforma indebidamente en tangible lo que por naturaleza física y jurídica es un bien inmaterial.

18 Véase Oficio DIAN 36046 del 5 de junio de 2012.

Por otro lado, y con mayor tino, la DIAN, en otro pronunciamiento posterior al 2012, se pronunció en línea con nuestro entendimiento. En esa ocasión, se le preguntó si ¿el inversionista de capital del exterior de portafolio que en virtud del Decreto 4800 de 2010 invierte en Colombia a través de un patrimonio autónomo, tiene un establecimiento permanente en Colombia?, y a lo cual respondió:

Lo anterior permite observar que no es por el hecho de realizar una inversión de portafolio, por lo que un extranjero no residente tendrá un Establecimiento Permanente en Colombia; puesto que la figura de Establecimiento Permanente se presenta cuando se den los supuestos legales que dan lugar a la realización de ciertas actividades en todo o en parte, como en el caso de la realización de actividad de prestación de servicios hoteleros en el territorio nacional a través de un patrimonio autónomo. [...] En consecuencia, una inversión del exterior de portafolio, regida por el artículo 18-1 del Estatuto Tributario, no configura Establecimiento Permanente en los términos del artículo 20-1 *ibídem*. (DIAN Oficio 5468 del 12 de marzo de 2016) cita

2. El residente extranjero aporta al CCE la ejecución de una parte de la obra o construcción

La sociedad Blue Theater, con residencia fiscal en Londres, Inglaterra, suscribió un CCE en la modalidad de consorcio con la sociedad Aliolí SAS, con el objetivo de aunar esfuerzos para la obtención de beneficios comunes y repartir los riesgos derivados de la construcción y montaje de escenarios al aire libre, tipo concha acústica, en 20 municipios del departamento de Cundinamarca, destinados a la presentación de grupos musicales, obras de teatro y demás expresiones artísticas. El plazo para construir y montar los escenarios es de 10 meses. Para la ejecución del Consorcio la sociedad colombiana aportará la parte de la construcción de la obra civil y la sociedad británica aportará el montaje de los escenarios en aluminio y hierro.

Para la configuración de un EP de obra, los requisitos temporal y material son determinantes. Frente al primero, no puede perderse de vista que en Colombia los CCE son entidades transparentes para los fines del impuesto a la renta y que el CDI con el Reino Unido estableció de manera expresa en el protocolo “que ambos Estados contratantes interpretarán el Convenio a la luz de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE”.

En atención a esta disposición, el parágrafo 56 del MCOUDE (2017) ilustra que el conteo de términos de las entidades transparentes se hará teniendo en cuenta todas las actividades ejecutadas por cuenta de la entidad transparente, el consorcio para los fines de nuestro ejemplo. Esto significa que el tiempo invertido en las actividades de construcción por parte de la sociedad colombiana y el del montaje por parte de la sociedad inglesa se tendrá en cuenta en conjunto para establecer si se cumple con el umbral de tiempo requerido para configurar el EP de obra. En el CDI con el Reino Unido se observa en el párrafo 3 del artículo 5 que una “obra o proyecto de construcción, instalación o montaje constituye un establecimiento permanente sólo si dura más de seis (6) meses”.

En consecuencia, lo anterior significa que si todas las actividades realizadas por ambas sociedades superan los 6 meses se cumple con el umbral de tiempo necesario para configurar el EP de obra para la sociedad inglesa. En el supuesto de hecho se advirtió que el plazo para cumplir con la construcción y montaje de los escenarios al aire libre sería de 10 meses, tiempo que excede el acordado en el CDI con Reino Unido para el umbral temporal. En concreto, el requisito temporal se cumple en este caso.

En cuanto el componente material, especial análisis precisa el hecho de que la actividad de “montaje” es una inclusión particular del CDI con el Reino Unido y de la cual no se encuentran antecedentes en el MCOCDE, tampoco en el CDI con España. Así, la interpretación de qué se entiende por actividades de “montaje” debe establecerse siguiendo el orden indicado en el numeral 2 del artículo 3 del CDI. En su tenor literal expresa:

[P]ara la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, todo término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado.

Siendo el primer aspecto a revisar el del contenido del CDI, en el presente ejemplo no se cuenta con una definición sobre el concepto de “montaje” por lo que habrá que revisar el “contexto” del CDI de cara a encontrar el correcto entendimiento de esta clase de actividades configurativas del EP de obra. Recordemos lo anotado en el capítulo de este trabajo, relativo a la interpretación de los Convenios, donde se aclaraba que el artículo 31 (2) de la Convención de Viena establece el significado de “contexto”, siendo parte del mismo “todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes, independientemente de si la iniciativa fue unilateral o bilateral debe ser aceptado mutuamente”. A la fecha de este trabajo desconocemos la existencia de un acuerdo aprobado entre Colombia y Reino Unido sobre el EP de obra, en concreto, relativo al concepto y alcance de las actividades de “montaje”.

Al no lograr establecer una definición en el CDI ni en su contexto, el siguiente paso es ver si la legislación tributaria ha definido que se entiende por un proyecto de “montaje” en el impuesto a la renta, si tampoco la ley lo ha definido, debe acudir a las otras áreas del derecho, y si tampoco hay definición o alcance de las actividades de montaje en el contexto requerido se acudirá a su definición común u ordinaria.

Al respecto, la RAE en su primera acepción define “montaje” como acción y efecto de montar (armar las piezas de un aparato o máquina). En el caso revisado, se puede hablar del montaje de las tarimas, de los escenarios, y en tal medida, considerar que la empresa inglesa sí cumple con el elemento material y por lo mismo se configura un EP de obra al también cumplir con el factor temporal.

No obstante, para efectos del ejemplo, trasciende al cumplimiento del requisito material la dificultad que se presenta en el CDI con el Reino Unido al incluir los proyectos de montajes o simplemente los “montajes” dentro de las actividades configurativas del EP de obra. Y es que la falta de definición y alcance del concepto de “montaje” genera una inseguridad jurídica para los no residentes por cuanto no podrán establecer con plena certeza si la ejecución de esas actividades configura el elemento material del EP de obra. Interesante debate el que se puede presentar en caso de darse este supuesto de hecho.

3. El residente extranjero aporta al CCE actividades de representación. En los últimos 5 años, la sociedad AC&DC, con domicilio en Londres, tiene como aliado comercial en Colombia a RB&D SAS, en conjunto unen esfuerzos para la obtención de beneficios comunes y repartir los riesgos derivados de la prestación de servicios de actualización y capacitación en técnicas de auditoría forense internacional a entidades colombianas del sector financiero. Bajo este esquema, la sociedad RB&D dicta algunos módulos de manera presencial, actúa como representante de la alianza comercial frente al contratante (entidades del sector financiero), se encarga de perfeccionar el contrato (cumpliendo los términos previamente acordados con su aliado) y emite la correspondiente factura; por su parte, la sociedad AC&DC todos los años contacta a los potenciales clientes del sector ubicados en Colombia, aporta su marca y *good will*, estructura el programa y el contenido académico, y capacita al personal en algunos módulos por medio de videoconferencias en tiempo real (plataformas digitales). Para las entidades del sector financiero, la relación interna entre AC&DC y RB&D es clara, conocen el alcance del servicio, las obligaciones de cada una y han pactado el precio de los honorarios en dólares americanos.

Bien, como se expresó en títulos anteriores, configurar este tipo de EP tiene un avanzado grado de dificultad por cuanto no precisa de un elemento material o tangible para acreditar “la conexión suficientemente sólida” y directa entre el residente extranjero y el Estado de la fuente si no se circunscribe a las actividades realizadas por el representante o aliado en Colombia. Para los fines de este ejercicio, se debe establecer si las actividades de representación del aliado nacional (RB&D SAS) son suficientes para configurar en Colombia un EP de agente en cabeza del aliado no residente (AC&DC).

Una diferencia en la habitualidad, en el alcance del aporte de los asociados o en la manera como se cumpla con el aporte; en la representación, o en la dependencia, y en general en las características del CCE (tipo jurídico empleado), puede transformar completamente las conclusiones. Con esto queremos resaltar lo casuístico del tema y que cada CCE está sujeto a detalles que pueden llegar a tener consecuencias diferentes.

En términos generales, se deben identificar 3 elementos para saber si se configura o no el EP de agente: a) establecer si RB&D tiene la potestad para celebrar habitualmente estos contratos, b) si RB&D actúa en representación de AC&DC, c) si RB&D se considera un agente dependiente de AC&DC.

a) En el supuesto de hecho el punto central está en establecer ¿qué debe entenderse por celebrar o concluir contratos?, siendo este último el verbo usado en el MCOCDE.

Segundo, ¿cómo se establece si los contratos se celebran de manera habitual o esporádica; cuál es el lapso con el que se mide la frecuencia?

En los CCE, se establece una relación interna entre los asociados o partícipes y una externa frente a los terceros con quienes se contrata; así, la facultad o potestad para contratar deberá venir de la relación interna y de las condiciones pactadas entre los asociados. En el supuesto de hecho, los asociados acordaron expresamente que RB&D representaría la relación contractual y perfeccionaría el contrato con las entidades colombianas del sector financiero, lo cual evidencia que dentro del acuerdo interno se pactó la potestad o facultad para contratar.

Ahora, en cuanto la expresión “concluir contratos” el MCOCDE ilustra que se debe entender como la “aceptación” con el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la norma contractual. Trayendo esa definición al ordenamiento jurídico colombiano se observa que es el equivalente al “perfeccionar el contrato”, en la medida en que ya se acordaron los elementos esenciales del contrato y se cumplieron las formas exigidas por la ley para empezar a producir los efectos jurídicos deseados. En el caso planteado y en orden a identificar si se configura o no el EP de agente se debe revisar si ocurrió o no el perfeccionamiento del contrato de servicios de capacitación en técnicas de auditoría forense internacional. De lo narrado se advierte que para las entidades del sector financiero el alcance de la obligación de hacer y su correlativa remuneración se han pactado, así como es claro los roles de cada uno de los partícipes (MCOCDE, 2017, párr. 87).

Frente al aspecto de la “habitualidad”, tomando como referencia la directriz del MCOCDE, no es posible establecer una regla precisa para estimar la frecuencia. Esto significa que el nivel de frecuencia con el cual el agente “ejerce habitualmente su potestad para celebrar contratos” dependerá de la naturaleza de los contratos y de las actividades desarrolladas por la empresa representante. Habrá casos en los que una actividad al año sea habitual como es el caso de una feria de exposición y otros en los cuales la habitualidad requiera de la celebración de varios contratos al año. En todos los casos, la habitualidad requiere de continuidad, de hábito, de reiteración en el tiempo, por lo tanto, un contrato anual pero reiterado durante 2 años o más puede generar habitualidad según las circunstancias, pero en sentido contrario, en ningún caso un único o primer contrato generará habitualidad.

Sobre esta base, continuando con la guía del MCOCDE:

[1] La presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio para poder considerar que mantiene ahí un establecimiento permanente y, por tanto, que su presencia justifica la obligación de tributar en ese Estado. (MCOCDE, 2017, párr. 98)

Entonces, compilando el análisis de la habitualidad, además de entrar a valorar la armonía entre la naturaleza del contrato con las actividades desarrolladas, adicionalmente debe establecerse si las actividades son lo suficientemente fuertes y justificativas para

construir una conexión económica sólida con el Estado de la fuente (MCOCDE, 2017, párr. 98).

En consecuencia, para el caso en análisis sí hay habitualidad, y se manifiesta en el marco de los últimos 5 años, en los cuales el CCE representado por RB&D SAS perfeccionó contratos de prestación de servicios de capacitación en auditoría forense internacional a los empleados de las entidades financieras en Colombia.

b) La representación en los CCE no es de su esencia y por lo mismo su ausencia no vicia ni afecta la producción de los efectos del negocio jurídico. Dependiendo del tipo contractual será un elemento natural del negocio, como es el caso de las cuentas en participación, donde el partícipe activo o gestor actúa en su propio nombre y bajo su crédito personal, es la cara visible del negocio frente a terceros y es quien en apariencia ejecuta la operación. En este contrato típico (artículo 507 del Código de Comercio), el gestor no representa a los demás partícipes del contrato como quiera que permanecen ocultos frente a la otra parte y demás terceros. La responsabilidad del partícipe oculto se limita al valor de su aporte y solo cuando se revele o autoriza conocer su identidad surge la responsabilidad solidaria ante terceros por expresa disposición legal (Código de Comercio, art. 511).

En el supuesto de hecho planteado las partes aliadas no acuerdan un contrato de cuentas en participación sino un acuerdo de voluntades más cercano al Joint Venture (contrato innominado), donde AC&DC y RB&D son conocidos por los terceros en señal de transparencia y en abierta manifestación de la existencia de una unión de esfuerzos y división de labores. Adicionalmente, los clientes del CCE saben que la sociedad RB&D es la representante en Colombia del contrato y por eso es quien perfecciona el contrato.

Bajo ese marco, la representación directa, abierta y manifiesta sí existe, siendo representante del CCE el asociado nacional y el representado el asociado no residente.

c) En este punto debe establecerse si RB&D se considera un agente dependiente de AC&DC. En la RAE la *dependencia* es definida en la primera acepción como la subordinación a un poder. De la relación interna de los asociados o partícipes del CCE evidentemente no existe una relación de subordinación laboral pero la dependencia jurídica abarca cualquier tipología contractual.

Del caso se tiene que RB&D actúa como agente independiente en ejercicio de su actividad ordinaria, al paso que asume directamente los riesgos derivados de la operación en la parte que le corresponda, y desarrolla su aporte sin estar bajo un control detallado que le indique cómo hacer las cosas. En concreto, no está sujeta a un poder subordinante. Y es que en los CCE conservar la autonomía e independencia de los partícipes y no constituir una persona jurídica que los agrupe y subordine, o que genere dependencia entre sus miembros, es un elemento característico de la esencia de estos negocios jurídicos.

Entonces, de cara al ejercicio propuesto, se encuentra que inicialmente al no estar subordinada RB&D a AC&DC, no se configura un EP en Colombia para la sociedad británica, por cuanto se aplica la excepción del “agente independiente” que evita la configuración del EP; sin embargo, expresamos que “inicialmente” por cuanto esa excepción del agente independiente no se aplica cuando las actividades se hacen bajo el rol de partícipe

o asociado de un CCE. Por lo tanto, la relación contractual de cooperación supone una excepción a la regla de excepción del agente independiente, lo que finalmente supone para los fines del CDI la existencia de una relación de dependencia en Colombia de RB&D a AC&DC.

El fundamento de lo antes concluido, es decir, la no aplicación de la excepción del agente independiente cuando la persona actúa en calidad de partícipe o asociado de un CCE, se sustenta en lo recomendado en el párrafo 103 de los comentarios al artículo 5 del MCOCDE, el cual en los términos del numeral 1 del protocolo del CDI suscrito entre Colombia y el Reino Unido, los comentarios al MCOCDE son fuente directa de interpretación¹⁹ (OECD, 2017, párr. 103). Sobre esta decisión de los Estados parte de este CDI en particular, la Corte Constitucional en Sentencia C-491 de 2019 concluyó: “para la Sala, en la interpretación del Convenio los comentarios de la OCDE hacen parte de su contexto y, por tanto, constituyen un medio idóneo para tal fin (para su interpretación)”. Esto, a diferencia de lo establecido en la Sentencia C-460 de 2010, en la que expresó que son criterios auxiliares de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución.

En conclusión, en el presente ejemplo, la potestad para celebrar habitualmente contratos, la representación y la dependencia sí se cumplen y, por lo mismo, se configura en Colombia un EP de agente para AC&DC, como quiera que RB&D en su calidad de partícipe o asociado del CCE tiene la calidad de agente para los efectos del EP.

Conclusiones

1. Indistintamente de cómo se denominen los negocios, en el tráfico mercantil los Contratos de Colaboración Empresarial se caracterizan bajo la concepción unívoca y definida de aunar esfuerzos (cooperar) de manera prolongada en el tiempo, repartiendo entre los partícipes asociados el riesgo y los beneficios o pérdidas generados en el ejercicio de la actividad colaborativa, siempre, conservándose la autonomía e independencia jurídica y económica de los partícipes, y sin crear una persona jurídica nueva ni diferente.
2. Es importante resaltar que la interpretación de los CDI no se hace conforme a las disposiciones de los ordenamientos jurídicos domésticos, pues los criterios de interpretación conforme a las diversas tradiciones jurídicas podrían dar lugar a resultados asimétricos que generasen doble imposición. De ahí la necesidad de acudir a las reglas internacionales del CVDT para que la interpretación de los CDI se efectúe armonizando los distintos entendimientos locales. Entonces, es decisión de los Estados determinar si los comentarios al MCOCDE tienen un mayor o menor grado de incidencia en la interpretación de los CDI. Con todo, y sea como fuere lo pactado, lo cierto es que los

19 Ley 1939 de 2018. Protocolo. [...] “En relación con todo el Convenio: Se entiende que ambos estados Contratantes interpretarán este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando, teniendo en cuenta las observaciones u otras posiciones que hayan expresado en relación con las mismas”.

comentarios, bien en calidad de recomendaciones, o criterios auxiliares de interpretación, o bien, como parte del contexto del CDI, no tienen la legitimidad para incidir en el contenido normativo y el significado de los CDI existentes.

3. ¿Aplican los CDI a los CCE? Además de las personas naturales y las entidades con personería jurídica tributaria, la otra forma para ser considerado persona es la agrupación de personas (grupo), que no tienen definición, pero existe consenso en que inicialmente fue incluida para hacer más amplio el término de “persona”. Actualmente, el debate respecto de la aplicación de los CDI a las “agrupaciones de personas”, se ha acotado con la precisión incluida en el artículo 1.º del MLI (por su sigla en inglés)²⁰ y el MCOCDE 2017. Puntualmente, la inclusión expresa del Régimen de Transparencia para las “agrupaciones de personas” estableció una regla homogénea para fines de aplicar el CDI, la cual consiste en no reconocer como beneficiarios del CDI a las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes del impuesto a la renta en los ordenamientos internos sino hacerlo a sus partícipes directamente.
4. En el caso de la legislación de Colombia, los CCE no son contribuyentes del impuesto a la renta por disposición expresa del artículo 18 ET, por consiguiente, son entidades fiscalmente transparentes en la que se causa el impuesto a nivel de los partícipes. Esta caracterización del ordenamiento interno tiene efecto directo en los CDI suscritos por Colombia, en tanto elimina la aplicación del CDI a los CCE porque al no ser considerados contribuyentes sujetos a imposición no detentan la calidad de residentes fiscales. Esto es, no cumplen con los requisitos para ser sujetos beneficiarios del CDI, con todo y que sean considerados personas en la modalidad de agrupación de personas.
5. En el caso del CDI entre Colombia y el Reino Unido por disposición expresa del artículo 1.º, las rentas o ganancias obtenidas por o por medio de un CCE, considerado fiscalmente transparente, serán rentas obtenidas por los partícipes de uno de los Estados, siempre y cuando sean tratados como residentes fiscales bajo la normatividad interna de ese Estado.
6. En el caso del CDI entre Colombia y el Reino España, la ausencia de norma indicativa del tratamiento de las agrupaciones de personas puede generar dos interpretaciones plausibles respecto del alcance de los CCE. La primera es que, si los CCE no cumplen con los requisitos para ser beneficiarios del CDI, por ejemplo, por no ser calificados como contribuyentes del impuesto a la renta en la legislación interna, no es posible aplicarlo o extenderlo a los partícipes por las rentas derivadas por o por medio del CCE. Bajo esta interpretación, los CCE se convertirían en obstáculos para la aplicación en cualquier dimensión del CDI. La segunda considera, si el CCE es fiscalmente transparente supone que son los partícipes quienes pueden acceder a los beneficios del CDI, siempre y cuando cumplan con los requisitos para esos efectos y las rentas derivadas por o por medio de CCE le sean imputables. En esta línea, la atribución y calificación de las rentas derivadas por o por medio de CCE

20 Instrumento multilateral.

que recaerán en los partícipes asociados conservarán su naturaleza y fuente original. Es decir, esto supone que en todos los casos los CCE terminan teniendo una discreta relevancia en el tema de atribución y calificación de las rentas aplicables a los CDI entre estos países. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de los aportes realizados al CCE por los partícipes asociados, pues de este aspecto se derivan efectos muy importantes para los fines del CDI, como es la configuración de establecimientos permanente EP en el Estado de la fuente.

7. Respecto de la calificación de las rentas de la agrupación de personas, ubicando en esta clasificación a los CCE, la suerte dependerá de si son consideradas contribuyentes del impuesto a renta o no. Si lo son, se califican como entidades opacas y tributarán bajo los postulados de las sociedades, y, en tal sentido, el reparto a los partícipes se regirá bajo la norma de los dividendos. Si no lo son, por el principio de transparencia se conservará en cabeza de los partícipes la naturaleza y fuente originaria de la actividad realizada por o a través del CCE; esto significa que en este supuesto el *quit* no se centra en la naturaleza del aporte realizado por el partícipe, el cual resulta intrascendente, sino en la actividad realizada por o por medio de CCE. Igual camino tendrá la realización de los ingresos, esto es, se causan vía ficción para los partícipes en el mismo instante en que se realizarían en la entidad transparente.
8. ¿Los CCE puede ser configurativo de un EP? La respuesta es negativa. Se tiene que la existencia de un CCE no configura por sí mismo un EP, en tanto no cumple con los requisitos para estos efectos. A saber, un contrato no es un “lugar geográfico fijo de negocios”, tampoco es una obra o construcción física, y no se considera una prestación de servicios propiamente, mas allá del contenido del contrato en el que se derivan prestaciones en forma de servicios, no significa que el CCE sea un servicio como tal.
9. ¿Los aportes hechos a un CCE pueden configurar un EP? Definitivamente sí, pero se debe atender cada caso de manera detallada y revisar si los aportes cumplen los requisitos de configuración del EP, bien el de la regla base, el de obra o construcción o el de servicios o representación. En el caso del EP general, no es acertado incurrir en el error interpretativo de la DIAN, de confundir el aporte con la ejecución del contrato de CCE como tal. La ejecución del CCE supone la unión de los aportes y su materialidad es representada como un todo, en cambio el aporte es únicamente el realizado por el partícipe, por lo que el aporte de un intangible se valorará como tal, independientemente de si se ubica en un *hardware* o explota en un lugar determinado. Ahora, en el caso del EP de obra, el parágrafo 56 del MCOCDE (2017) ilustra que el conteo de términos de las entidades transparentes se hará teniendo en cuenta todas las actividades ejecutadas por cuenta de la entidad transparente. Es decir, para cumplir con los requisitos materiales y temporales se sumará las actividades ejecutadas por todos los partícipes del CCE.
10. Respecto del EP de servicio o agente existe un elevado grado de dificultad para acreditar la conexión suficientemente sólida y directa entre el residente extranjero y el Estado de la fuente, pues, se circunscribe a las actividades realizadas por el representante o aliado en Colombia. En términos generales se deben identificar 3 elementos para saber

si se configura o no el EP de agente: a) establecer si el agente tiene la potestad para celebrar habitualmente contratos, b) si actúa en representación de la entidad extranjera, c) si se considera al agente como un dependiente subordinado del extranjero no residente. Frente a este último requisito, el párrafo 103 del artículo 5 del MCOCDE recomienda que la excepción del “agente independiente” no tendría aplicación cuando las actividades se hacen bajo el rol de partícipe o asociado de un CCE.

Referencias

- Arrubla Paucar, J. A. (2002). *Contratos mercantiles: Proyecto de Ley 119 al Código de Comercio*. Biblioteca Jurídica Dike.
- Astolfi, A. (2014). *El contrato internacional de Joint Venture*. Astrea.
- Betti, E. (1967). Teoría general del negocio jurídico. *Revista de Derecho Privado*.
- Cabanelas, G. (1973). *Contratos de colaboración empresarial*. Heliasta.
- Cabrera, O. S. (2016). *El concepto del establecimiento permanente: especial énfasis en la cláusula de agencia*. Universidad Externado de Colombia.
- Castro, J. M. (2016). *El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición*. Universidad Externado de Colombia.
- Corredor, O. (2019). *Lecciones cortas de derecho tributario*. Hache Editores.
- Etcheverry, R. (2017). *Negocios asociativos, negocios de colaboración y consorcios*. Astrea.
- Falcon, T. y. (2018). *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons.
- Farina, J. M. (2014). *Contratos comerciales modernos. Modalidades de contratación empresarial*. Astrea.
- Hinestrosa, F. (2001). *Tratado de las obligaciones II de las fuentes de las obligaciones: el negocio jurídico*. Universidad Externado de Colombia.
- InvestinColombia. (2021). Guía legal para hacer negocios en Colombia. https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion_WEB.PDF

- Jerome, S. (1996). *Historia de la teoría política*. Fondo de Cultura Económica.
- Lang, M. (2014). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Temis.
- Le Pera, S. (2008). *Joint Venture y sociedad, acuerdos de coparticipación empresarial*. Astrea.
- Nature, P. I. (2019). Part II nature of a Partnership. <https://users.wfu.edu/palmitar/ICB-Corporations-Companion/Conexus/UniformActs/upa1914.pdf>
- OECD. (1999). *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation*, n.º 6. OECD Publishing.
- OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.
- Partnership Act, 1. s. (1890). Every partner in a firm is liable jointly with the other partners, and in Scotland severally also, for all debts and obligations of the firm incurred while he is a partner; (...). HMSO.
- RAE. (2021). Real Academia Española. <https://dle.rae.es/montaje?m=form>
- Sánchez, L. O., y Parra, J. V. (2019). *Convenios para evitar doble imposición en Colombia teoría y práctica*. Legis.
- Skaar, A. (2014). *Consideraciones y aplicación del concepto del establecimiento permanente*. Ibáñez.
- Talamanca, M. (2017). *Istituzioni di diritto romano*. Giuffrè.
- Universidad Externado de Colombia. (2021). Biblioteca Virtual. <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2362/HOL/Print?collection=journals&handle=hein.journals/taxlr57&id=494>.
- Van Raad, K. (2016). *Permanent Establishment*. Wolters Kluwer Law & Business.
- Vogel, K. (1999). *Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International.

- Vogel, K. (29 de junio de 2020). HeinOnline. https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2740/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/berkjintlw4&id=7&men_tab=srchresults
- WFS. (1914). Wake Forest Student, Faculty and Staff Web Pages. Obtenido de Part II Nature of a Partnership. 6 Partnership Defined. A partnership is an association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit: <https://users.wfu.edu/palmitar/ICBCorporations-Companion/Conexus/UniformActs/upa1914.pdf>
- Willington, A. (1984). *Reatise on the Law Contracts*. Astrea.
- Williston, S. (2008). *Treatise on the Law Contracts*. Astrea.
- Zornoza, J. (2019). *La interpretación de los CDI y el artículo 3 de los modelos de convenio. Problemas de tributación Internacional en Iberoamérica, una visión desde los 10 años de la OITI*. Universidad Externado de Colombia.

Referentes normativos y jurídicos

- Concepto 047370 del 30 de julio de 2002, Oficios 041483 del 6 julio de 2004, 099599 de noviembre 24 de 2006, 03653 del 14 de enero de 2008.
- Concepto DIAN 013051 del 25 de mayo de 2016.
- Concepto DIAN 0207 del 23 de febrero de 2018.
- Concepto DIAN 0309 del 19 de marzo de 2014.
- Concepto DIAN 089982 de 2000.
- Concepto DIAN 7397 del 31 de marzo de 2017.
- Concepto DIAN 95950 de 2011 relativo al CDI con Chile.
- Consejo de Estado [C. E.], Sección Tercera, sentencia 7 de diciembre de 2005, Exp. 27651.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 115 del 4 de enero de 2019.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 574 del 10 de agosto de 2016.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 16 de junio de 2010, M. P.: J. I. Palacio Palacio, Sentencia C-460 de 2010.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 16 de junio de 2010, M. P.: J. I. Palacio Palacio, Sentencia C-460 de 2010.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 2019, Sentencia C- 491 de 2019.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], sentencias C-400 de 1998; C-1189 de 2000; C-649 de 2006.

Corte de Apelación de California N° 18979, 30 de septiembre de 1952.

Corte Suprema de Justicia [C. S. J.], Sala de Casación Civil, Sentencia del 13 de septiembre del 2006, expediente 8001-31-03-002-2002-00271-01.

Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

Estatuto tributario, artículos 92, 93, 93, 368.

Ley 223 de 1995.

Oficio DIAN 077256 del 11 de septiembre de 2006.

Oficio DIAN 220-12397 del 30 de abril de 2001.

Oficio DIAN 36046 del 5 de junio del 2012.

Oficio DIAN 5468 del 12 de marzo del 2016.

Oficio DIAN 220-61803 del 23 de noviembre de 2004.

Recibido el 20 de marzo de 2022.

Aprobado por par 1 el 27 de abril de 2022.

Aprobado por par 2 el 22 de marzo de 2022.

Para citar este artículo: Jaimes, F. (2023). Los contratos de colaboración empresarial y sus efectos en los convenios de doble imposición. *Revista de Derecho Fiscal*, (22).