



Revisión de las condiciones establecidas para la deducción de pagos al exterior bajo las cláusulas de no discriminación contenidas en los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por Colombia

Review of the conditions established for the deduction of payments abroad under the non-discrimination clauses contained in the DTCs signed by Colombia

Revisão das condições estabelecidas para a dedução de pagamentos ao exterior sob as cláusulas de não discriminação contidas nos DTCs assinados pela Colômbia

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA*

* Abogado colombiano de la Universidad Externado de Colombia; especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario; especialista en Derecho Tributario Corporativo de la Universidad Externado de Colombia, candidato a magíster en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario. Funcionario de la Subdirección de Normativa y Doctrina, Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Contacto: arc.987@hotmail.com.
<https://orcid.org/0000-0001-8274-0915> I: <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.03>

Resumen

La cláusula de no discriminación, contenida en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, goza de diferentes alcances. Uno de ellos es garantizar que los pagos efectuados a residentes fiscales extranjeros —específicamente, de Estados con los cuales se tenga suscrito un CDI— sean deducibles bajo las mismas condiciones que serían aplicables si tales pagos se hubiesen realizado a residentes fiscales nacionales. Valga señalar que dicha cláusula igualmente se encuentra contenida en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación. A partir de tal premisa, en este artículo se propone examinar el alcance efectivo que la cláusula de no discriminación tiene en los diferentes CDI suscritos por Colombia a 1.º de enero de 2021, así como determinar —con base en esta— las condiciones que, estando incorporadas en la normativa tributaria vigente para la deducción de pagos al exterior, resultan discriminatorias.

Palabras clave: cláusula de no discriminación, convenios para evitar la doble imposición, deducciones, pagos al exterior, impuesto sobre la renta.

Abstract

The non-discrimination clause, contained in the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, has different scopes, one of which is to guarantee that payments made to foreign tax residents —specifically, from States with which a DTC is signed— are deductible under the same conditions that would be applicable if such payments had been made to national tax residents. It is worth noting that said clause is also contained in the United Nations Model Convention on Double Taxation. Based on this premise, this article proposes to examine the effective scope that the non-discrimination clause has in the different DTCs signed by Colombia as of January 1, 2021, as well as to determine —based on it— the conditions that, being incorporated in the current tax regulations for the deduction of payments abroad, are discriminatory.

Keywords: Non-discrimination clause, double taxation agreements, deductions, payments abroad, income tax.

Resumo

A cláusula de não discriminação, contida no Acordo Modelo da OCDE Tributária sobre a Renda e o Capital, tem diferentes escopos, sendo um deles garantir que os pagamentos feitos a residentes fiscais estrangeiros —especificamente, de Estados com os quais seja firmado um CDI— sejam dedutíveis sob as mesmas condições que seriam aplicáveis se tais pagamentos tivessem sido feitos a residentes fiscais nacionais. Vale ressaltar que a

referida cláusula también consta da Convenção Modelo das Nações Unidas sobre Dupla Tributação. Com base nessa premissa, este artigo se propõe a examinar o alcance efetivo que a cláusula de não discriminação tem nos diferentes DTCs assinados pela Colômbia a partir de 1º de janeiro de 2021, bem como determinar — com base nela — as condições que, sendo incorporadas nos regulamentos fiscais vigentes para a dedução de pagamentos ao exterior, são discriminatórios.

Palavras-chave: cláusula de não discriminação, acordos para evitar a dupla tributação, deduções, pagamentos ao exterior, imposto de renda.

Introducción

La normativa tributaria nacional establece condiciones para la procedencia de costos y gastos en materia del impuesto sobre la renta, siendo comunes a cualquier expensa la relación de causalidad con la actividad productora de renta, así como su necesidad y proporcionalidad, acorde con el artículo 107 del Estatuto Tributario (ET en adelante); condiciones sobre las cuales el Consejo de Estado profirió el 26 de noviembre de 2020 (cfr. Radicación n.º 25000-23-37-000-2013-00443-01 (21329) de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C. P.: Julio R. Piza Rodríguez) en sentencia de unificación sobre la materia, dicho sea de paso, es de obligatoria observancia por parte de la Administración Tributaria (cfr. artículos 102 y 269 de la Ley 1437 de 2011, así como la Sentencia C-634/11 de la Corte Constitucional, M. P.: Luis E. Vargas Silva).

Tratándose de pagos al exterior, esto es, aquellos realizados — por lo general — a personas o entidades sin residencia o domicilio en el país (al tenor del artículo 406 del ET), se deben cumplir condiciones específicas como son las contenidas en los artículos 121 a 124-1 del ET, cuya exigibilidad, sin embargo, está supeditada a una regla contenida en los diferentes convenios para evitar la doble imposición (CDI en adelante) suscritos por Colombia: la cláusula de no discriminación (CND en adelante).

Dicha cláusula tiene por objeto impedir que tengan lugar determinados tipos de discriminación, producto de tratamientos tributarios dispares aplicables a los nacionales o residentes de otro Estado o sobre las operaciones celebradas con estos.

Precisamente, en este último caso, la CND exige que los pagos efectuados a residentes de un Estado contratante sean deducibles bajo las mismas condiciones que sean aplicables de haberse realizado los mismos pagos a residentes nacionales, con lo cual las disposiciones que establezcan condiciones disímiles no son aplicables; no obstante, esto solo se da en la medida que sea constatable la existencia de una discriminación, concepto cuya acepción y dimensión ha sido abordada y analizada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, en adelante) en sus comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MCT, en adelante) y ciertos autores como Niels Bammens y Frans Vanistendael.

El presente análisis consiste en determinar cuáles condiciones —de las contenidas en los artículos 121 a 124-1 del ET— resultan discriminatorias a la luz de la CND, incluyendo adicionalmente la condición contemplada en el artículo 117 *ejusdem* por razones que se expondrán más adelante. Asimismo, sea de señalar que no se abordará la regla de subcapitalización de la cual trata el artículo 118-1 *ejusdem*, ya que, acorde con su tenor literal, para la determinación de los intereses deducibles se deben revisar por igual las deudas contraídas —directa o indirectamente— a favor de vinculados económicos nacionales como extranjeros, con lo cual no se aprecia —de entrada— la existencia de discriminación.

Para lo anterior, el estudio se abordará de la siguiente manera:

I. Cláusula de no discriminación

Esta cláusula, de acuerdo con el MCT de la OCDE, está diseñada —en seis apartados— para combatir tipos específicos de discriminación tributaria (Bammens y Vanistendael, 2020, p. 3), de modo que no conlleva una proscripción general de tratos discriminatorios en la aplicación de los CDI.

Como su nombre mismo lo insinúa, tiene por finalidad evitar tratamientos tributarios que, de otra manera, resultarían discriminatorios con algunos contribuyentes, en aras de la neutralidad transfronteriza (Ault y Sasseville, 2010, pp. 107, 117) y el normal desarrollo de las relaciones económicas internacionales (Bammens y Vanistendael, 2020, p. 6).

Acorde con el MCT (2019, pp. 46-47), y desde la perspectiva colombiana, dicha discriminación se traduce en

- Obligaciones tributarias que no se exigen o que son más gravosas que aquellas a las que están o pueden estar sujetos los nacionales colombianos o empresas colombianas en las mismas condiciones.
- Imposición menos favorable que aquella a la que están sujetas las empresas colombianas que realizan las mismas actividades.
- Diferentes condiciones para la deducibilidad de los gastos pagados a residentes de otro Estado en comparación con lo requerido para la deducibilidad de los gastos pagados a residentes colombianos.

Sobre la prohibición de este último tipo de discriminación, el apartado 4 de la CND (2019) establece lo siguiente en el MCT (cláusula estándar en adelante):

A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas

condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar. (p. 47)

Las remisiones a los artículos 9, 11 y 12 del MCT permiten inferir que la CND no ampara los pagos realizados a empresas asociadas cuando estos difieran de los que habrían convenido empresas independientes, ni los realizados por concepto de intereses o regalías cuyo monto exceda del que se habría convenido en ausencia de relaciones especiales que el deudor y el beneficiario efectivo mantengan entre sí (Bammens y Vanistendael, 2020, p. 32), dejando entrever la prevalencia del principio de plena competencia (*arm's length principle*) sobre esta cláusula; con lo que al margen de los ajustes que sean del caso en los beneficios gravables del contribuyente colombiano, la deducibilidad del costo o gasto estará sometida de manera plena a las condiciones que para ello determine la legislación tributaria nacional.

Pasando a las CND contenidas en los CDI suscritos por Colombia (y en vigor el 1.º de enero de 2021), es posible concluir que

- Del CDI suscrito con el Reino de España (en vigor desde el 23 de octubre de 2008, Ley 1082 de 2006): La mención del apartado 5 del artículo 12 y no del apartado 6 de esta misma disposición probablemente se debió a un error tipográfico que no debería afectar la aplicación de la cláusula en el pago de cánones o regalías a residentes de este Estado, tal y como lo prevé la cláusula estándar; no obstante, podría implicar que los pagos realizados en el marco de relaciones especiales estén inclusive cobijados por esta.
- De los CDI suscritos con la República de Chile (en vigor desde el 22 de diciembre de 2009, Ley 1261 de 2008), la Confederación Suiza (en vigor desde el 1.º enero de 2012, Ley 1344 de 2009) y los Estados Unidos Mexicanos (en vigor desde el 11 de julio de 2013, Ley 1568 de 2012): La CND es bastante similar a la cláusula estándar.
- Del CDI suscrito con Canadá (en vigor desde el 12 de junio de 2012, Ley 1459 de 2011): Para la deducibilidad de los pagos realizados a residentes de este Estado se pueden exigir condiciones diferentes a las previstas sobre los pagos realizados a residentes colombianos sin que ello constituya discriminación, ya que la cláusula no abarca este tipo de discriminación.
- De los CDI suscritos con la República de Corea (en vigor desde el 3 de julio de 2014, Ley 1667 de 2013), la República de la India (en vigor desde el 7 de julio de 2014, Ley 1668 de 2013), la República Portuguesa (en vigor desde el 30 de enero de 2015, Ley 1692 de 2013), la República Checa (en vigor desde el 6 de mayo de 2015, Ley 1690 de 2013) y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (en vigor desde el 13 de diciembre de 2019, Ley 1939 de 2018): La CND no ampara la regla de subcapitalización.

II. Condiciones para la deducción de pagos al exterior

Se expondrán ahora las condiciones previstas en el ordenamiento tributario nacional que son de obligatorio cumplimiento para la deducción de los pagos realizados al exterior.

Para ello, tales condiciones se han dividido en (i) generales, a saber, aplicables a los pagos de cualquier naturaleza y (ii) particulares, es decir, exigibles adicionalmente sobre pagos de cierto tipo (*v. gr.*, intereses, importación de tecnología, patentes y marcas, y los efectuados a casa matriz extranjera).

A. Condiciones generales

1. RETENCIÓN EN LA FUENTE

En tanto el pago al exterior constituya ingreso de fuente nacional para su beneficiario, de conformidad con el artículo 24 del ET, los artículos 406 *ejusdem* y 1.2.4.3 del Decreto 1625 de 2016 (DURT, en adelante) exigen al pagador practicar la retención a título del impuesto sobre la renta, cuya tarifa dependerá de la naturaleza del pago.

Adicionalmente, en los artículos 121, 122 y 123 del ET el legislador configuró la retención en la fuente como condición *sine qua non* para la deducción de gastos efectuados en el exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente nacional.

Por ello, además de la responsabilidad legal que recae sobre el agente retenedor en relación con la práctica de la retención en la fuente, así como su declaración y pago (cfr. artículo 370 del ET), cuyo descuido lo puede conducir a la imposición de sanciones de carácter administrativo (cfr. artículos 641, 642, 643, 644, 647 y 648 *ejusdem*) y penal (cfr. artículos 665 del ET y 402 del Código Penal), esta misma configura un requisito indispensable para la deducción de los pagos antes referidos.

2. LÍMITE PORCENTUAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 122 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

El artículo 122 *ejusdem* dispone, como regla general, un límite porcentual para la deducción de expensas en el exterior —para la obtención de rentas de fuente nacional— equivalente al 15 % de la renta líquida del contribuyente, computada sin considerar dichas expensas. Ello implica que todo costo o gasto en el exterior que supere el límite en comento no pueda detraerse para la determinación de la renta líquida obtenida durante el año gravable, lo cual conduce a la liquidación del impuesto sobre la renta por un mayor valor o a la generación de un menor saldo a favor.

Ahora bien, ciertos pagos al exterior no se encuentran sometidos al mencionado límite:

- Aquellos sometidos obligatoriamente a la retención en la fuente.
- Los ingresos que no se consideran de fuente nacional (cfr. artículo 25 del ET).
- Los realizados por la adquisición de bienes corporales.
- Aquellos en que se incurra en atención a una obligación legal.
- Los intereses sobre créditos otorgados por organismos multilaterales de crédito (cfr. numeral 5 del mismo artículo 122).

Asimismo, el artículo 1.2.1.17.4 del DURT contempla otra excepción a la referida limitación, en este caso, sobre los costos incurridos en el exterior para la prestación del servicio de telecomunicaciones, siempre que se generen ingresos gravables en Colombia.

a. Cumplimiento del régimen cambiario

Establece el artículo 123 del ET el cumplimiento de las regulaciones del régimen cambiario como requisito para la deducción de los pagos realizados al exterior.

Al respecto, conviene tener en cuenta que las operaciones de obligatoria canalización por el mercado cambiario son la importación de bienes y el endeudamiento externo (Lauschus, 2019, p. 346); las demás operaciones, especialmente el pago por servicios, “estarían en el mercado libre o no regulado” (Lauschus, 2019, p. 346).

3. CONDICIONES PARTICULARES

a. Por concepto de intereses

Acorde con el artículo 117 del ET, para que el gasto por intereses sea deducible, los intereses no pueden exceder “la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios”, la cual es certificada anualmente por la Superintendencia Financiera de Colombia, con lo cual el correspondiente exceso no es deducible.

Aunque no se encuentra que la condición antes señalada aplique cuando se trata de intereses pagados al exterior, la DIAN en el Oficio 900824 del 3 de febrero de 2021 advirtió lo contrario, al concluir que en cada operación se debe analizar si los intereses pagados a una sociedad extranjera cumplen con lo previsto en el artículo 117 del ET, “sin perjuicio de las demás disposiciones aplicables sobre la materia”.

En la opinión del autor, este pronunciamiento desconoce, por una parte, que las condiciones generales para la deducción de los pagos al exterior (intereses incluidos) están definidas, principalmente, en los artículos 121, 122 y 123 *eiusdem*, y, por otra, que en el evento que los intereses sean pagados a una sociedad o entidad extranjera vinculada (en los términos de los artículos 124-1 y 260-1 *eiusdem*), el rasero con el que se debe medir la respectiva tasa es el rango intercuartil que arroje la aplicación del régimen de precios de transferencia.

b. Por concepto de importación de tecnología, patentes y marcas

El artículo 123 del ET prevé el registro del correspondiente contrato ante la autoridad competente cuando los gastos devengados obedecen al concepto de importación de tecnología, patentes y marcas.

A la par, reitera el artículo 1.2.1.18.17 del DURT que la deducción en comento:

[...] será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías aprobado por la Comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-Ley 1900 de 1973.

A partir de lo antepuesto, conviene precisar que

- Este registro tiene por fin “evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada”, acorde con el artículo 12 de la Decisión 291 de la Comunidad del Acuerdo de Cartagena.
- Desde el año 2011, mediante el Decreto 4176, se asignó a la DIAN la administración del mencionado registro con el propósito de facilitar el control en materia tributaria, aduanera y cambiaria sobre este tipo de operaciones. Con base en lo anterior, dicha entidad reglamentó y estableció “la forma, contenido y términos para el Registro de los Contratos de Importación de Tecnología” mediante la Resolución 62 de 2014.
- Según el artículo 2 de la Resolución 62 de 2014 la categoría de contratos de importación de tecnología engloba: licencia de tecnología, licencia de marcas, licencia de patentes, asistencia técnica, servicios técnicos e ingeniería básica. También incluye, de manera residual, “los demás contratos tecnológicos”.
- Acorde con los artículos 2 de la Resolución 62 de 2014 y del Decreto 259 de 1992 (reglamentario de la Decisión 291), aun cuando correspondan a contratos de importación de tecnología, no son objeto de registro: (i) los contratos de licencia de distribución o de uso de soporte lógico (*software*) y (ii) aquellos que contengan ciertas cláusulas leoninas.

c. Realizados a la casa matriz extranjera

El artículo 124 del ET señala que, siempre que se practique la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, serán deducibles los pagos realizados a las casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de (i) administración o dirección y (ii) regalías y explotación o adquisición de intangibles. La misma disposición agrega que los pagos por otros conceptos se someterán, en particular, al límite porcentual del artículo 122 *ejusdem* (incluyendo sus excepciones).

A su vez, el artículo 124-1 *ejusdem* prevé que los pagos por intereses y demás costos o gastos financieros no serán deducibles cuando la deuda se ha contraído con casas matrices extranjeras o agencias, sucursales o filiales de estas con domicilio en el exterior, salvo:

- Se trate de deudas de las entidades del sector financiero, vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.
- Se trate de deudas de corto plazo para la adquisición de materias primas y mercancías, cuando el acreedor sea proveedor directo.
- El costo o gasto financiero se atribuya a un establecimiento permanente en Colombia, sobre el cual se haya practicado retención en la fuente.

III. Comprobación del carácter discriminatorio de las condiciones para la deducción de pagos al exterior

Se iniciará con una presentación de las herramientas (“elementos de juicio”) que se utilizarán para llevar a cabo, posteriormente, la referida comprobación (“juicio de discriminación”) de las condiciones antes ilustradas. Para el efecto, se plantea: (i) acudir a los comentarios de la OCDE sobre la CND, ya que estos permiten una mayor profundización sobre su alcance y (ii) emplear la metodología propuesta por Bammens y Vanistendael para un análisis estructurado de esta.

A. Elementos de juicio

1. COMENTARIOS DE LA OCDE A LA CND

Ya que las CND contenidas en los CDI suscritos por Colombia no se alejan sustancialmente de la cláusula estándar, se observa apropiado destacar algunos aspectos de esta última, según comentarios de la OCDE (2019):

- La CND pretende “conjugar la necesidad de impedir una discriminación injustificada con la de tener en cuenta [...] diferencias legítimas” (p. 405).
- Esta no puede emplearse como una cláusula de nación más favorecida; es decir, para reclamar beneficios tributarios concedidos por el Estado contratante a terceros Estados (p. 405).
- Los Estados contratantes podrán modificarla en sus convenios para evitar su uso con fines de elusión fiscal. Igualmente, esta no impide los requerimientos de información adicional en relación con los pagos efectuados a no residentes, dado que su intención es la de garantizar niveles de cumplimiento y de comprobación similares entre los pagos efectuados a residentes y a no residentes (p. 422).

Ahora bien, es de agregar que la Corte Constitucional precisó en las Sentencias C-577/09, C-460/10 y C-491/19 que, bajo la óptica del artículo 230 de la Constitución Política, los comentarios de la OCDE tienen el carácter de criterio auxiliar en la interpretación de los CDI, salvo, que los Estados contratantes acuerden someterse a tales comentarios, en cuyo caso estos harán parte de aquellos (2009) (2010) (2019).

a. Metodología para el análisis de la cláusula de no discriminación

Es importante advertir que a la CND únicamente atañe la discriminación directa y no la indirecta (Bammens y Vanistendael, 2020, p. 4):

- Por discriminación directa se entiende aquella realizada sobre la base del criterio que específicamente se busca proteger, también denominado “criterio prohibido” (Bammens, 2012, p. 11; Bammens y Vanistendael, 2020, p. 4), que en el caso de la cláusula estándar corresponde al pago al exterior (*outbound payment*) (Bammens, 2012, p. 13).

- En cambio, la discriminación indirecta es aquella realizada sobre la base de un “criterio neutral” que, por lo general, produce un efecto similar a la diferenciación realizada sobre la base del “criterio prohibido” (Bammens, 2012, p. 11; Bammens y Vanistendael, 2020, p. 4). Por ello, al contrario de lo que ocurre con el “criterio prohibido”, que solo es uno, la técnica legislativa empleada puede traer como consecuencia una diversidad de “criterios neutrales” en el ordenamiento jurídico.

Valga anotar que la OCDE (2019) —en sus comentarios al MCT— ha manifestado de manera categórica que la cláusula en comento no se debe forzar indebidamente para incluir la discriminación indirecta (p. 405).

En lo atinente a la metodología seleccionada, esta se compone de dos test que determinan la aplicación de la CND: uno de comparabilidad y otro de desventaja. *Grosso modo*, el primero implica que el sujeto y objeto de comparación sean idénticos en todos los aspectos relevantes, en tanto que el segundo supone que el sujeto de comparación sea tratado de manera menos favorable que el objeto de comparación, lo cual no necesariamente se mide en términos de una mayor carga tributaria.

En lo que se refiere a la cláusula estándar y a partir de lo expuesto por Bammens y Vanistendael (2020) (p. 31), se encuentra que

- Las situaciones sometidas a comparación son:
 - Un residente de la República de Colombia que realiza unos pagos a un residente de cualquier Estado contratante.
 - Un residente de la República de Colombia que realiza los mismos pagos a otro residente del mismo Estado.
- No se exige que el sujeto y objeto de comparación desarrollen las “mismas actividades”, lleven a cabo “empresas similares” o se encuentren en las “mismas circunstancias”; empero, se ha interpretado que el último requisito debe observarse desde el punto de vista del beneficiario del pago.
- Para la desventaja, basta la configuración normativa de diferentes condiciones, ya sean sustanciales o formales, para la deducción de los pagos al exterior.

Habiéndose superado dichos test y determinándose, por lo tanto, que es procedente el empleo de la CND, la medida discriminatoria resulta inválida siendo reemplazada por las medidas aplicables al objeto de comparación (Bammens y Vanistendael, 2020, p. 4).

2. JUICIO DE DISCRIMINACIÓN

a. Retención en la fuente

El artículo 177 del ET señala que no son procedentes los costos o deducciones “respecto de los cuales no se cumpla con la obligación señalada en el artículo 632”. Por su parte, aunque en términos generales el artículo 632 establece el deber de conservar informaciones y pruebas, esta obligación precisamente abarca la prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas.

De modo que, además de exigirse facturas, documentos equivalentes o documentos soporte con el lleno de los requisitos legales para la procedencia de costos y deducciones —como lo contempla el artículo 771-2 del ET—, el contribuyente también debe estar en capacidad de demostrar la consignación de la retención practicada sobre los pagos efectuados, con el mismo propósito, como también lo entiende la Administración Tributaria Nacional (cfr. Oficio 000278 del 11 de abril de 2016, reiterado por el Oficio 001445 del 21 de enero de 2019).

Valga anotar que los citados artículos 177 y 632 no llevan a cabo diferenciación alguna sobre la residencia o domicilio del beneficiario del pago.

Así las cosas, ya sea que se trate de pagos al exterior o de pagos realizados a personas o entidades con residencia o domicilio en el país, en uno y otro caso la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta constituye una condición para la admisibilidad del costo o gasto; con lo cual el test de comparabilidad permite afirmar que no existe una distinción sobre la base del “criterio prohibido” y, por ende, tampoco discriminación que atente contra la CND.

b. Límite porcentual previsto en el artículo 122 del Estatuto Tributario

El test de comparabilidad permite aseverar que este límite porcentual constituye una distinción sobre la base de los pagos al exterior, por lo siguiente:

- se evidencia que exista un límite en el mismo sentido que sea aplicable para la deducción de pagos efectuados a personas o entidades con residencia o domicilio en Colombia.
- Se pueden encontrar en las mismas circunstancias tanto un residente colombiano como un residente de un Estado contratante, en calidad de beneficiarios de ciertos pagos. A modo de ejemplo, cuando los pagos: (i) no han estado sometidos a retención en la fuente, por tener la calidad de autorretenedor del impuesto sobre la renta el beneficiario de estos (cfr. párrafo 1.º del artículo 368 del ET) o por estar cubiertos con un tratamiento exceptivo como puede ser el de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional o el de renta exenta (cfr. artículo 1.2.4.9.1 del DURT y numeral 2 del artículo 369 del ET); o (ii) se realizan para la adquisición de bienes intangibles. Sin embargo, en estos casos la limitación del artículo 122 *ejusdem* solo opera en relación con los pagos efectuados a residentes del exterior.

En cuanto al test de desventaja, es evidente que someter a una limitación la deducción de los pagos al exterior —en este caso, a un porcentaje de la renta líquida del contribuyente— comporta un tratamiento menos favorable (o si se quiere, más gravoso), debido a que, aunado al hecho de constituir una disparidad (en contraste con los pagos efectuados a personas o entidades con residencia o domicilio en el país), conduce a la determinación de una mayor renta líquida gravable (o un menor saldo a favor) y —por ende— a una mayor carga impositiva.

c. Cumplimiento del régimen cambiario

Ciertos pagos realizados por un residente cambiario a otro son de obligatoria canalización a través del mercado cambiario, como es el caso de aquellos pactados a través de cuentas de compensación (cfr. inciso 3.º del artículo 37 de la Resolución Externa n.º 1 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República). Empero, lo normalmente acostumbrado — siendo, por lo tanto, la regla general— es que las operaciones celebradas entre residentes cambiarios hagan parte del mercado libre o no regulado.

Ahora, es menester advertir que la condición plasmada en el inciso 1.º del artículo 123 del ET tiene lugar en la medida que el beneficiario del pago sea “una persona natural extranjera o una sucesión de extranjeros sin residencia en el país, o una sociedad u otra entidad extranjera sin domicilio en Colombia”; en otras palabras, que este no sea un residente cambiario, con lo cual es constatable —de manera palmaria— una distinción.

En efecto, el test de comparabilidad permite colegir que el artículo 123 incorpora una condición discriminatoria, ya que el cumplimiento del régimen cambiario opera para la deducibilidad de los pagos realizados a quienes reúnan las siguientes características: (i) ser extranjero, en el caso de las personas naturales, o tener su domicilio en el exterior, en el caso de las personas jurídicas, y (ii) no ser residente cambiario.

En este punto podría llegarse a discutir la cohesión o coherencia del sistema jurídico colombiano para justificar la distinción efectuada por el citado artículo 123; no obstante, este eventual argumento pierde legitimidad cuando se advierte que solo son objeto del mencionado desconocimiento, como consecuencia del incumplimiento de la regulación cambiaria, los pagos efectuados a quienes —tácitamente— no sean residentes cambiarios, no así los realizados a residentes cambiarios, aunque algunos de estos también deban ser objeto de canalización a través del mercado cambiario.

El test de desventaja, por su parte, permite llegar a la misma conclusión realizada respecto del límite porcentual del artículo 122 del ET.

d. Pagos por concepto de intereses

Aunque también es discriminatorio someter al mismo tratamiento situaciones que no son comparables (Bammens, 2012, p. 21), tal y como ocurre con lo determinado por la DIAN en el Oficio 900824 del 3 de febrero de 2021 en relación con el artículo 117 del ET, dicho escenario no está cubierto por las CND contenidas en los CDI suscritos por Colombia.

e. Pagos por concepto de importación de tecnología, patentes y marcas

No se observa que el registro de los contratos en comento sea exigible cuando se ha celebrado uno diferente a aquel mediante el cual se “importa” tecnología, patentes y marcas.

Sin embargo, ello no significa que este tipo de contratos no esté sometido al referido registro cuando es celebrado con una persona o entidad con residencia o domicilio en el país.

Para ilustrar lo anterior, supóngase que el correspondiente contrato es ejecutado desde el exterior por una persona natural con residencia fiscal en Colombia o por una sociedad extranjera asimilada a sociedad nacional para efectos del impuesto sobre la renta (cfr. artículo 12-1 de ET), estándose obligado —en ambos casos— a efectuar el susodicho registro, ya que lo determinante para tal propósito es el lugar de prestación del respectivo servicio y no la residencia o domicilio del contratista, como se colige del artículo 123 *ejusdem* y su reglamentación.

Es por ello que, desde la perspectiva del test de comparabilidad, no existe una distinción que deba examinarse a la luz de la CND.

Conviene anotar que, si bien los contratos de importación de tecnología, patentes y marcas son celebrados, por regla general, con personas o entidades con residencia o domicilio en el exterior, dicha consideración no puede servir de justificación para supeditar su registro —como condición para la deducción del costo o gasto— a la prohibición de discriminación, pues se estaría extendiendo de manera impropia el campo de aplicación de la mencionada cláusula a la discriminación indirecta.

f. Pagos realizados a la casa matriz extranjera

Frente a lo estipulado por el artículo 124 del ET, se debe tener en cuenta lo analizado previamente, esto es: (i) en el caso de la retención en la fuente no existe una distinción, (ii) por el contrario, en lo que respecta al límite porcentual del artículo 122, este sí configura una distinción discriminatoria.

Por otra parte, en lo referente a la prohibición establecida en el artículo 124-1 el test de comparabilidad permite concluir que existe una distinción sobre la base del “criterio prohibido”, ya que este mismo efecto no se presenta cuando las operaciones de crédito son celebradas con casas matrices, agencias, sucursales o filiales de estas, todas con domicilio en el territorio nacional.

A la par, se pueden encontrar en las mismas circunstancias tanto matrices (y demás) con domicilio en el exterior como aquellas con domicilio en el país; es decir, unas y otras pueden fungir como acreedoras en operaciones de endeudamiento diferentes a las siguientes: (i) contraídas por las entidades del sector financiero, vigiladas por la Superintendencia Financiera; (ii) de corto plazo provenientes de la adquisición de materias primas y mercancías, en las cuales las casas matrices (y demás) actúen como proveedores directos, y (iii) atribución a un establecimiento permanente de intereses y demás costos o gastos financieros, sometidos a retención en la fuente.

El test de desventaja permite llegar a la misma conclusión realizada respecto del límite porcentual del artículo 122 del ET.

IV. Aplicación de la cláusula de no discriminación

El principio *pacta sunt servanda* desempeña un papel determinante en la aplicación de la CND, tal y como se muestra a continuación:

- El principio en comento instaura que “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”, tal y como lo establece el artículo 26 la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969.
- La Constitución Política también incorpora este principio en su artículo 83, al exigir a las autoridades públicas ceñirse a los postulados de la buena fe en sus actuaciones, lo cual también fue reconocido por la Corte Constitucional en la Sentencia C-400/98, M. P.: Dr. Alejandro Martínez Caballero.
- La buena fe es un elemento esencial del principio *pacta sunt servanda* e implica el respeto y aplicación de los tratados internacionales bajo el lineamiento de su espíritu y letra; lo que a su vez significa que la ejecución de estos debe darse de manera correcta, sin subterfugios y lo más precisa posible en relación con las posibilidades del Estado contratante (Popescu, 2009, p. 135).
- En cuanto a su alcance, en diversas Sentencias —como las C-551/03 y C-155/07—, la Corte Constitucional ha manifestado que comporta la interpretación de las normas de derecho interno “de manera que armonicen con las obligaciones internacionales del Estado Colombiano” (Corte Constitucional, 2003).

Con base en lo antepuesto, es de ratificar que los contribuyentes colombianos que se vean potencialmente afectados por cualquiera de las condiciones que aquí se han determinado como discriminatorias para la deducción de los pagos realizados a residentes de Estados contratantes están facultados para no atenderlas teniendo en cuenta la prevalencia de la CND en virtud del principio *pacta sunt servanda*. No hace falta aval o autorización alguna por parte de la Administración Tributaria Nacional como tampoco la exigencia de acudir a herramientas o mecanismos particulares, ya que ello no lo contempla el MCT ni los diferentes CDI suscritos por Colombia.

Conclusiones

El apartado 4 de la CND del MCT de la OCDE y los respectivos apartados de cada una de las CND contenidas en los diferentes CDI suscritos por Colombia (salvo el celebrado con Canadá) son aplicables sobre los pagos realizados a residentes de otro Estado contratante, como contraprestación por la adquisición de bienes o la prestación de servicios, garantizando su deducibilidad en las mismas condiciones que si se hubiesen realizado a residentes nacionales.

Ahora, a la luz de la CND, no resultan discriminatorias las siguientes condiciones: (i) la obligación de practicar retención en la fuente, (ii) la limitación sobre el pago de intereses de que trata el artículo 117 del ET y (iii) el registro de los contratos de importación de

tecnología, patentes y marcas. Por el contrario, sí resultan discriminatorias las siguientes condiciones: (i) la limitación porcentual prevista en el artículo 122 *ejusdem*, (ii) el cumplimiento del régimen cambiario y (iii) las impuestas en los pagos realizados a la casa matriz extranjera, agencias, sucursales o filiales de estas, sin domicilio en el país.

Así, la aplicación de las CND contenidas en los CDI suscritos por Colombia no requiere del aval o autorización previa por parte de la DIAN, esta ópera de pleno derecho atendiendo el principio *pacta sunt servanda*.

Referencias

Normativa

Constitución Política de la República de Colombia. (1991). Gaceta Constitucional n.º 116 del 20 de julio de 1991.

Comisión del Acuerdo de Cartagena. (21 de marzo de 1991). Decisión 291. Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías.

Congreso de la República de Colombia. (29 de enero de 1985). Por medio de la cual se aprueba la “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969. [Ley 32 de 1985]. Diario Oficial: 36.856.

Congreso de la República de Colombia. (24 de julio de 2000). Por la cual se expide el Código Penal. [Ley 599 de 2000]. Diario Oficial: 44.097.

Congreso de la República de Colombia. (31 de julio de 2006). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”. [Ley 1082 de 2006]. Diario Oficial: 46.796.

Congreso de la República de Colombia. (23 de diciembre de 2008). Por medio de la cual se aprueba el “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”. [Ley 1261 de 2008]. Diario Oficial: 47.213.

Congreso de la República de Colombia. (31 de julio de 2009). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio”. [Ley 1344 de 2009]. Diario Oficial: 47.427.

- Congreso de la República de Colombia. (29 de junio de 2011). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio”. [Ley 1459 de 2011]. Diario Oficial: 48.116.
- Congreso de la República de Colombia. (2 de agosto de 2012). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”. [Ley 1568 de 2012]. Diario Oficial: 48.510.
- Congreso de la República de Colombia. (16 de julio de 2013). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta”. [Ley 1667 de 2013]. Diario Oficial: 48.853.
- Congreso de la República de Colombia. (16 de julio de 2013). Por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta”. [Ley 1668 de 2013]. Diario Oficial: 48.853.
- Congreso de la República de Colombia. (17 de diciembre de 2013). Por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta”. [Ley 1690 de 2013]. Diario Oficial: 49.007.
- Congreso de la República de Colombia. (17 de diciembre de 2013). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta”. [Ley 1692 de 2013]. Diario Oficial: 49.007.
- Congreso de la República de Colombia. (4 de octubre de 2018). Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias”. [Ley 1939 de 2018]. Diario Oficial: 50.736.
- Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. [Decreto 624 de 1989]. Diario Oficial: 38.756.
- Presidente de la República de Colombia. (12 de febrero de 1992). Por el cual se reglamenta la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. [Decreto 259 de 1992]. Diario Oficial: 40.334.

Presidente de la República de Colombia. (3 de noviembre de 2011). Por el cual se reasignan unas funciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y a la Superintendencia de Industria y Comercio, y se dictan otras disposiciones. [Decreto 4176 de 2011]. Diario Oficial: 48.242.

Presidente de la República de Colombia. (11 de octubre de 2016). Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. [Decreto 1625 de 2016]. Diario Oficial: 50.023.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (24 de febrero de 2014). Por la se reglamenta y se establece la forma, contenido y términos para el Registro de los Contratos de Importación de Tecnología ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. [Resolución 62 de 2014]. Diario Oficial: 49.076.

Jurisprudencia

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (26 de abril de 2007). Sentencia Radicación n.º 25000-23-27-000-2002-01196-01(15055). Bogotá, D.C., Colombia.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (26 de noviembre de 2020). Sentencia Radicación n.º 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329). Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional. (10 de agosto de 1998). Sentencia n.º C-400/98. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional. (9 de julio de 2003). Sentencia n.º C-551/03. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional. (26 de agosto de 2009). Sentencia n.º C-577/09. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional. (16 de junio de 2010). Sentencia n.º C-460/10. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional. (22 de octubre de 2019). Sentencia n.º C-491/19. Bogotá, D.C., Colombia.

Doctrina

- Ault, H. J. y Sasseville, J. (junio de 2010). Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration. *World Tax Journal*, II(2), 101-125.
- Bammens, N. (2012). *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law*. IBFD.
- Bammens, N. y Vanistendael, F. (2020). *Article 24: Non-Discrimination—Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD.
- Cabrera Cabrera, O. S. (2018). Análisis de la cláusula de Nación Más Favorecida en los convenios para evitar la doble imposición: aspectos generales e implicaciones para el caso colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*, (13), 7-22.
- Correa, G. H. (2017). *Regulación de cambios internacionales*. Universidad Externado de Colombia.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (1998, 26 de agosto). Concepto n.º 066946.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2011, 6 de octubre). Concepto n.º 077842.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2016, 11 de abril). Oficio n.º 000278.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2018, 27 de julio). Oficio n.º 019585.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2020, 9 de noviembre). Oficio n.º 906916–interno 1454.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2021, 3 de febrero). Oficio n.º 900824–int. 0113.
- Hinestrosa, F. (noviembre de 2001). El principio del pacta sunt servanda y la estipulación de intereses. *Con-texto: Revista de Derecho Economía*, (12), 32-38.
- Lauschus, M. T. (julio de 2019). Régimen Cambiario Colombiano, actualización y pasos a tener en cuenta con operaciones en moneda extranjera. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (80).
- Lukashuk, I. I. (julio de 1989). The principle pacta sunt servanda and the nature of obligation under international law. *American Journal of International Law*, 83(3), 513-518.

Muñoz Martínez, G. y Zornoza Pérez, J. J. (2015). El sistema normativo del derecho tributario. En J. M. Castro Arango, R. Insignares Gómez, M. Marín Elizalde, A. Medina Salazar, G. Muñoz Martínez, J. R. Piza Rodríguez, J. J. Zornoza Pérez y J. R. Piza Rodríguez (eds.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 159-204). Universidad Externado de Colombia.

Popescu, D. N. (2009). The principle pacta sunt servanda: Doctrine and practice. *Lex ET Scientia International Journal*, I(16), 128-137.

Sánchez Neira, L. O., Vargas Cifuentes, J. y Parra Ramírez, A. (2019). *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia. Teoría y práctica*. LEGIS.

Otras fuentes

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2021, 4 de agosto). *Convenios tributarios internacionales*. <https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx>

Ministerio de Relaciones Exteriores. (s. f.). *Biblioteca Virtual de Tratados–Estados Tratados Bilaterales*. <http://apw.cancilleria.gov.co/tratados/SitePages/EstadosBilaterales.aspx>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Artículo recibido el 11 de agosto de 2022

Aprobado por par 1 el 15 de agosto de 2022

Aprobado por par 2 el 23 de agosto de 2022

Para citar este artículo: Ramírez Castañeda, A. (2023). Revisión de las condiciones establecidas para la deducción de pagos al exterior bajo las cláusulas de no discriminación contenidas en los CDI suscritos por Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, (23), 65-83.