



Cláusula de nación más favorecida con la entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido

Most Favored Nation Clause with the Entry into Force of the Agreement to Avoid Double Taxation with the United Kingdom

Cláusula da nação mais favorecida com a entrada em vigor do acordo para evitar a dupla tributação com o Reino Unido

SHELESTHE MORENO PRIETO*

* Abogada, Universidad Externado de Colombia. Actualmente se encuentra cursando la Especialización en Derecho Tributario en la misma casa de estudios. Cuenta con experiencia en consultoría tributaria y hace parte del equipo de asesoría externa del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). Correo electrónico: shelesthee@gmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-9516-4004>
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.12>

Resumen

La cláusula de la nación más favorecida (NMF) se utiliza en el comercio internacional para eliminar la discriminación entre mercados nacionales e internacionales. Sin embargo, su aplicación no se ha restringido a este ámbito, habida cuenta de que los Estados también han optado por incluirla en los convenios para evitar la doble imposición (COI). En torno a esta nueva incorporación, se analiza en el presente escrito el alcance de las cláusulas NMF incorporadas en los COI suscritos por Colombia, particularmente, de cara a plantear un análisis en relación con las vicisitudes que se presentaron en virtud de la entrada en vigor del acuerdo con el Reino Unido. Esto, debido a que los negociadores colombianos prescindieron —por primera vez— de incluir en la definición de regalías los pagos percibidos por asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría, pese a que, hasta ese momento, la referida ampliación en la definición del concepto era propia de la política exterior colombiana en materia de convenios para evitar la doble imposición, práctica que permitía preservar el gravamen en fuente de los referidos servicios calificados, conforme a lo previsto por los artículos 24 (ordinales 7 y 8) y 408 del Estatuto Tributario.

Palabras claves: servicio técnico, asistencia técnica, consultoría, regalías, beneficios empresariales, convenios para evitar la doble imposición.

Abstract

The Most Favored Nation Clause (MFN) is used in international trade to eliminate discrimination between domestic and international markets. However, its application has not been restricted to this area, given that States have also opted to include it in Double Taxation Avoidance Agreements (DTA). About this new incorporation, this paper analyses the scope of the MFNC incorporated in the DT A signed by Colombia, particularly with a view to providing an analysis in relation to the vicissitudes that arose because of the entry into force of the agreement with the United Kingdom. This is due to the fact that the Colombian negotiators did not -for the first time-include in the definition of royalties the payments received for technical assistance, technical services and consultancy, despite the fact that, until that time, the aforementioned extension in the definition of the concept was part of the Colombian foreign policy on agreements to avoid double taxation -a practice that allowed preserving the taxation at source of the aforementioned qualified services, in accordance with the provisions of articles 24 (ordinals 7 and 8) and 408 of the Tax Statute.

Keywords: technical service, technical assistance, consulting, royalties, business benefits, agreements to avoid.

Resumo

A cláusula da nação mais favorecida (NMF) é utilizada no comércio internacional para eliminar a discriminação entre os mercados nacionais e internacionais. No entanto, a sua aplicação não se restringiu a este domínio, uma vez que os Estados também optaram por incluí-la nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação (ADT). A propósito desta nova incorporação, o presente trabalho analisa o âmbito de aplicação das NMF incorporadas nos ADT assinados pela Colômbia, nomeadamente com o objectivo de analisar as vicissitudes que surgiram com a entrada em vigor do acordo com o Reino Unido. Tal deve-se ao facto de os negociadores colombianos não terem incluído - pela primeira vez - na definição de royalties os pagamentos recebidos por assistência técnica, serviços técnicos e consultoria, apesar de, até então, o referido alargamento da definição do conceito fazer parte da política externa colombiana em matéria de acordos para evitar a dupla tributação - prática que permitia preservar a tributação na fonte dos referidos serviços qualificados, em conformidade com o disposto nos artigos 24º (ordinais 7 e 8) e 408º do Estatuto Fiscal.

Palavras-chave: serviço técnico, assistência técnica, consultoria, royalties, benefícios comerciais, tratados de dupla tributação, tratados de dupla tributação.

Introducción

La cláusula de la nación más favorecida (NMF), entendida como una disposición contractual que modifica un tratado internacional una vez se hace efectiva la condición que permite extender entre los Estados contratantes la aplicación de un trato más beneficioso acordado con un tercer Estado, se utiliza en el comercio internacional para eliminar la discriminación entre mercados nacionales e internacionales. Sin embargo, su aplicación no se restringe a este ámbito, habida cuenta de que los Estados también han optado por incluirla en los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

En torno a esta nueva incorporación, se analiza el alcance de las NMF de los CDI suscritos por Colombia en virtud de la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido, debido a que este convenio eliminó de la definición de regalías los pagos percibidos por asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría, ocasionando que los servicios especializados en mención pasaran a calificarse como beneficios empresariales. En ese sentido, se otorgó un tratamiento tributario más favorable respecto de otros CDI en los que estos servicios especializados se incluyen dentro de la definición de regalías, debido a que se pasa de una potestad tributaria compartida entre el país de la fuente y el país de la residencia, a una potestad tributaria exclusiva del país de la residencia. Esto es así, salvo que en el país de la fuente exista un establecimiento permanente (EP) al que le sean atribuibles rentas por los servicios especializados en mención, caso en el cual desaparece la potestad tributaria

exclusiva del país de la residencia y reaparece una potestad tributaria compartida entre los dos países.

Para el caso colombiano es necesario realizar un análisis sobre la NMF en los CDI suscritos por el país, que permita abordar la procedencia o improcedencia de su activación respecto del CDI con el Reino Unido. Para ello, es imprescindible consultar los antecedentes de la NMF tanto en el derecho económico internacional como en el derecho tributario internacional para así establecer si la inclusión de esta cláusula en los CDI concuerda o no con la cláusula de no discriminación dispuesta en materia de tributación internacional.

También es importante abordar los artículos 7.º y 12 del modelo de convenio de la Organización para el Desarrollo Económico (OCDE) sobre beneficios empresariales y regalías, respectivamente, para profundizar en el tratamiento tributario de cada una de estas rentas y así llegar al entendimiento de la modificación que introdujo el CDI con el Reino Unido. En este sentido, es fundamental examinar la repercusión de este cambio respecto de la activación o no de la NMF en los CDI suscritos por Colombia que incluían este tipo de cláusulas en torno al tratamiento de las regalías, como es el caso de España, Suiza, México, Chile, Canadá, Portugal y República Checa.

Como resultado de lo expuesto se presenta este texto que consta de dos capítulos. El primero condensa antecedentes y vicisitudes de la NMF en los CDI en tres literales: en el primero se hace un recorrido histórico por el origen y la evolución de la NMF durante los siglos XI, XV, XVII, XVIII y XX en el derecho económico internacional; en el segundo, se analizan las referencias a la NMF en los CDI y se explica las posibles hipótesis que dan cuenta de su uso reiterado en el derecho tributario internacional; y en el tercero se centra la atención en la dificultad que genera la inclusión de NMF en los CDI, esto, a la luz de los pronunciamientos jurisprudenciales de la Corte Constitucional, en los que se ha declarado la exequibilidad de los CDI suscritos por Colombia que incluyen este tipo de cláusulas.

El segundo capítulo explica la activación de la NMF en los CDI suscritos por Colombia, comenzado con la exposición sobre el uso de la regla distributiva de los beneficios empresariales en reemplazo de la cláusula de regalías, y finalizando con el estudio de las NMF incluidas en los CDI con España, Suiza, México, Chile, Canadá, Portugal y República Checa, a fin de determinar la procedencia o improcedencia de su aplicación en cada caso en particular.

I. Antecedentes y vicisitudes de la cláusula de la nación más favorecida en los convenios para evitar la doble imposición

La preocupación central de este capítulo gira en torno a la dificultad generada por la inclusión de la NMF en los CDI, ya que se trata de una figura propia del derecho económico internacional, haciendo necesario que nos detengamos en el estudio del origen y la evolución de esta cláusula para entender su estructura e importancia en el mundo moderno. Esto, toda vez que se ha convertido en una pieza infaltable del entramado de acuerdos de tributación internacional que suscriben los Estados.

A. Origen y evolución de la cláusula de la nación más favorecida

1. SIGLO XI

La NMF se originó en el siglo XI, en la Edad Media, dentro de un contexto mercantil, en el que los comerciantes procuraban asegurarse un monopolio en los mercados extranjeros, pero en vista de la dificultad que representaba excluir a sus competidores, concentraron sus esfuerzos en obtener por lo menos las mismas oportunidades que tenían aquellos. La NMF otorgaba entonces derechos personales y privilegios jurisdiccionales más que concesiones con respecto a derechos aduaneros, como ocurrió durante el Sacro Imperio Romano Germánico, en el que se otorgaron concesiones imperiales de privilegios aduaneros a determinadas ciudades siguiendo las ventajas concedidas a “cualquier otra ciudad”, así lo hizo el emperador Federico II al concederle a Marsella en 1226 las mismas prerrogativas aduaneras que le había concedido antes a las ciudades de Pisa y Génova (UN & Ustor, 1969).

Tenemos entonces que la NMF surgió como respuesta a una problemática de la época en torno a la diferencia de condiciones que se presentaban para acceder a los mercados extranjeros respecto de los nacionales, a través de la incorporación de circunstancias beneficiosas a la hora de competir con sus homólogos en el intercambio de bienes.

2. SIGLO XV

Más adelante, en el siglo XV, Enrique V de Inglaterra, el duque de Borgoña y el conde de Flandes firmaron un tratado en el que se dispuso:

Los navíos de la parte de Inglaterra, cuando vengan a los puertos de nuestro llamado País de Flandes, podrán vincular legalmente navíos, de la misma manera que los franceses, alemanes y escoceses lo hacen, sin incurrir en ningún decomiso o multa por ello, e igualmente, podrán hacerlo los navíos de Flandes que vengan a puertos de la parte de Inglaterra (UN & Ustor, 1969, p. 168)¹.

Este es el primer antecedente de una cláusula NMF bilateral y acordada formalmente. Sin embargo, las ventajas recíprocas entre las partes contratantes se limitaban a concesiones otorgadas respecto de naciones específicas. Solo hasta finales del siglo XV se amplían

1 “*Les Maistres de Neifs et Maronniers de la Partie d’Engleterre, a leur venue es Ports et Havres de nôtre dit Pays de Flandres, porront faire licitement lier leurs Neifs es dis Ports et Havres, par la manière que feront François, Hollandois, Zellandois, et Eschohis, sans encourir pour ce en aucune fourfaiture ou amende: et semblablement, porront faire les Maistres de Neifs et Maronniers de Flandres es Ports et Havres de la Partie d’Engleterre*”.

las estipulaciones, en el sentido de extender los beneficios concedidos a cualquier nación extranjera².

3. SIGLOS XVII Y XVIII

Ya en el siglo XVII, la utilización de la NMF se generalizó con el tratado comercial entre los Países Bajos y Suecia, incluyendo la extensión de beneficios presentes y futuros entre los Estados, tal y como se muestra a continuación: “[Las Partes Contratantes] disfrutan de las mismas libertades, inmunidades, conexiones y del mismo favor del que disfruta cualquier nación extranjera o pudiera llegar a disfrutar” (UN & Ustor, 1969, p. 168)³.

Esta manifestación de la voluntad nos muestra cómo la NMF estaba inicialmente ideada para que los tratados comerciales produjeran efectos bilaterales y taxativos. No obstante, esto cambió en el siglo XVIII, cuando aparece su forma moderna caracterizada por la expresión “nación más favorecida”, que comenzó siendo “nación más amiga”, englobando así en una categoría a los terceros Estados a los que se les pudiera llegar a ofrecer condiciones más favorables, ampliando con esto el campo de acción de la NMF para las partes contratantes.

Dentro de los tratados de la época que la incluyeron se destaca el tratado entre Inglaterra y Francia, el cual, incorporó en su redacción el uso de este vocablo, así:

Artículo VIII: Además se ha acordado y establecido como regla general que todos y cada uno de los súbditos de Serénese Roy Most Chrétien y Sérénissime Reyne de Gran Bretaña utilizarán y disfrutarán respectivamente en todas las tierras y lugares de su obediencia de los mismos privilegios, libertades e inmunidades, sin excepción alguna, que utilice o disfrute o vaya a utilizar o disfrutar en el futuro la nación más amiga, en relación a los deberes, costumbres e imposiciones cualesquiera que sean en materia de personas, bienes, naves, fletes, marineros, finalmente en todo lo que concierne a la navegación y al comercio, y que gozarán del mismo favor en todo, tanto en los tribunales de justicia como en todo lo que concierne al comercio, o cualquier otro derecho (UN & Ustor, 1969, p. 168)⁴.

2 Como ejemplos de tratados de este tipo se cita el tratado comercial de 1486 entre Inglaterra y Bretaña y el tratado Anglo-Danés de 1490.

3 “*Ad minimum privilegii, libertatibus, immunitatibus et concessionibus utantur, fruuntur, parique favore in omnibus gaudeant, quibus amicissima quaevis gens extera utitur, fruatur gaudetque aut in posterum uti, frui aut gaudere possit*”.

4 “*De plus on est convenu et il y a été étably pour règle générale que tous et chacun des sujets du Sérénissime Roy Très Chrétien et de la Sérénissime Reyne de la Grande Bretagne useront et jouiront respectivement dans toutes les terres et lieux de leur obéissance des mêmes privilèges, libériez, immunités, sans aucune exception, dont jouit et use, ou pourra jouir et user et être en possession à l’avenir la nation la plus amie, par rapport aux droits, douanes et impositions quels qu’ils soient à l’égard des personnes, marchandises, effets, navires, fret, matelots, enfin en tout ce qui regarde la navigation et le commerce, et qu’ils auront la même faveur en toutes choses, tant dans les cours de justice que dans tout ce qui concerne le commerce, ou tous autres droits*”.

A pesar de su inclusión, este acuerdo fue rechazado por el parlamento británico por considerar que la NMF contrariaba al tratado comercial de Methuen concertado con Portugal. Esto ocasionó que Inglaterra y Francia tuvieran que celebrar un nuevo acuerdo denominado Tratado Edén, el cual también incorporó el término de “nación más amiga”, pero reservando expresamente un trato preferencial a las importaciones inglesas de productos portugueses y a las importaciones francesas de productos españoles (UN & Ustor, 1969, p. 168).

4. SIGLO XIX

Posteriormente, en el siglo XIX y como consecuencia del surgimiento de la expresión “nación más favorecida” y acorde con la ampliación del campo de acción de la NMF, se disponen dos fórmulas posibles para su redacción. Por un lado, está la redacción condicional, que aparece por primera vez en el tratado concertado entre Francia y los Estados Unidos, que en su artículo II señalaba lo siguiente:

El Rey Cristianísimo y los Estados Unidos se comprometen recíprocamente a no conceder ningún favor especial a otras naciones, respecto del comercio y la navegación, que no se haga extensivo inmediatamente a la otra parte, quien disfrutará del mismo favor libremente, si la concesión se hizo libremente, o mediante la misma compensación, si la concesión fue condicional (UN & Ustor, 1969, p. 169).

Esta fórmula sujetó las ventajas de la NMF a la proporción de las compensaciones entre las partes contratantes, haciendo necesarias sucesivas contraprestaciones que pudieran resultar equivalentes, reflejando así el bilateralismo imperante de la época en el comercio internacional (García Curbelo, 1981, p. 497). En este sentido, una fórmula condicional restringía el ámbito de aplicación de la NMF, en la medida en que el trato más beneficioso dependía del contenido de la condición.

Por el otro lado, está la redacción incondicional, que fue acordada también por Francia, pero esta vez con Gran Bretaña en el tratado Cobden-Chevalier, y en el que las partes contratantes redujeron sus aranceles aduaneros en una fuerte proporción, abolieron las prohibiciones de importar y se concedieron incondicionalmente el trato de la nación más favorecida (UN & Ustor, 1969, p. 170). El uso de esta fórmula ocasionó un claro progreso hacia la multilateralidad y un desmonte de la discriminación (García Curbelo, 1981, p. 497), en la medida en que, con esta fórmula, la aplicación de la NMF se tornó más amplia.

5. SIGLO XX

Los conflictos a nivel global que tuvieron lugar en el siglo XX incidieron negativamente en el uso de la NMF. De hecho, durante la Primera Guerra Mundial se presentó un retroceso en su utilización, al considerarse que había algo “innatural” en el efecto que producía, al exigir para todos los Estados el mismo trato. Sin embargo, con el tratado de paz de

1919, los Estados vencedores obligaron a los vencidos a otorgar unilateralmente el trato incondicional de la nación más favorecida (UN & Ustor, 1969). Pese a ello, ni si quiera en los años posteriores, la NMF recuperó su protagonismo en la política de los tratados comerciales e, incluso, la crisis económica de 1929 y la Segunda Guerra Mundial trajeron un nuevo retroceso en su implementación, debido al nacionalismo económico de la época.

Terminada la Segunda Guerra Mundial y con base en las ideas de Keynes sobre la creación de instrumentos jurídicos multilaterales que limitan la autonomía de los Estados para restringir el comercio internacional (García Curbelo, 1981), se pretendió fundar una Organización Internacional del Comercio (OIC) que acompañara al Fondo Monetario Internacional (FMI) y al Banco Mundial (BM) en sus propósitos de reconstrucción de la economía durante el periodo de la posguerra y la promoción de la cooperación económica internacional. No obstante, debido a la falta de ratificación de la Carta de la OIC⁵ por parte de algunas legislaciones nacionales, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 se convirtió en el único instrumento multilateral por el que se rigió el comercio internacional desde 1948 y hasta el establecimiento de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en 1995.

La reforma del comercio internacional inició con la celebración del GATT de 1947, que tuvo por objeto reconocer relaciones comerciales y económicas que tendieran al logro de niveles de vida más altos, a la consecución de pleno empleo y una utilización más completa y eficiente de los recursos mundiales. Esto, mediante la celebración de acuerdos encaminados a obtener a base de reciprocidad y de concesiones mutuas la reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales, así como la eliminación del trato discriminatorio en materia de comercio internacional (OMC, 2015).

Como materialización de estos objetivos se incluyó en la redacción del artículo I⁶ del GATT, una NMF para los derechos aduaneros e impuestos a las importaciones y exportaciones que se producían en el comercio de mercancías. Haciendo uso de su fórmula incondicional, se concedió a todo producto similar originario de las demás partes contratantes cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad dado por una parte contratante a un producto originario. Con este artículo se ratifica la exclusividad del ámbito de aplicación de la NMF para asuntos comerciales. Sin embargo, el artículo III⁷ del GATT agregó un

5 Aprobada en La Habana en 1948.

6 “Artículo I: Trato general de la nación más favorecida. 1. Con respecto a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, con respecto a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, con respecto a todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y con respecto a todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado”.

7 “Artículo III: Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores. [...] 2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados,

trato nacional en materia de tributación interna, según el cual, los productos importados no estaban sujetos a impuestos internos superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos similares de origen nacional, estableciendo así una prohibición para otorgar un trato menos favorable a los productos importados. De esta manera, tenemos por un lado que la aplicación de la NMF implica la extensión de una condición más beneficiosa a terceros Estados y por el otro que la aplicación de la cláusula de trato nacional (CTN) deviene en la prohibición para otorgar un trato menos favorable a terceros Estados.

En línea con lo anterior, es claro que la estructura con la que se redactó la NMF en el GATT es producto de la consolidación de los diferentes planteamientos que desde tiempo atrás se consideraron entre los comerciantes como necesarios para facilitar el acceso a mercados que suponían alguna dificultad, entre los que encontramos: (1) la aplicación circunscrita a los derechos aduaneros e impuestos a las importaciones y exportaciones, (2) los efectos inmediatos e incondicionales, y (3) la extensión de la condición más beneficiosa a terceros Estados.

La gran novedad que trajo el GATT fue la inclusión de la cláusula de trato nacional para regular los impuestos internos a los que estaban sujetos los productos importados, los cuales, en ningún caso, podían ser menos favorables que los concedidos a los productos similares de origen nacional, y tampoco con los que se pudiera afectar la venta, la oferta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado local.

A pesar de que el GATT contribuyó a la liberalización del comercio mundial, lo cierto es que su carácter provisional y su campo de acción limitado hizo que a finales de los años ochenta sus normas resultaran deficientes, en tanto que nos encontrábamos en un contexto de globalización de la economía y de expansión del comercio de servicios. En respuesta a esta problemática, los miembros del GATT llevaron a cabo la Ronda de Uruguay, en la que se resuelven las cuestiones sobre el acceso a los mercados de bienes y servicios, y suscribieron el Acuerdo de Marrakech, que contenía compromisos de volver a celebrar negociaciones⁸ sobre la agricultura y los servicios al pasar al nuevo siglo, así como la fundación de la OMC en sustitución del GATT, como organización internacional. Sin embargo, el acuerdo sigue existiendo como tratado general de la OMC sobre el comercio de mercancías, solo que actualizado como consecuencia de las negociaciones de la Ronda de Uruguay (OMC, 2015).

directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1 [...]. 4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto”.

8 Estas negociaciones comenzaron a principios de 2000 y fueron incorporadas al Programa de Doha para el Desarrollo a finales de 2001 (OMC, 2015, p. 19).

Siguiendo los lineamientos propuestos, se establece la OMC como organismo supranacional encargado de regular el comercio mundial, fundamentado en un sistema de normas que comprenden los acuerdos negociados por los gobiernos de los Estados miembros, dentro de los que se encuentran el GATT, el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC). Estos acuerdos tienen un texto principal, que contiene obligaciones generales y anexos sobre disposiciones aplicables a determinados sectores, y los compromisos específicos contraídos por los distintos países de otorgar acceso a sus mercados. Ahora bien, estos documentos están inspirados en varios principios que constituyen la base del sistema multilateral del comercio, pero para efectos del presente trabajo concentramos la atención en el principio de comercio sin discriminación que reúne la NMF y la cláusula de trato nacional (OMC, 2015).

Ambas cláusulas, en efecto, buscan eliminar las barreras en el comercio internacional, sin embargo, cada una lo hace de manera particular. Por su parte, la NMF otorga igual trato para todos, impidiendo que los países establezcan discriminaciones entre sus diversos interlocutores comerciales resultando que, si se concede a un país una ventaja especial, se tiene que hacer lo mismo con todos los demás miembros de la OMC. Y la cláusula de trato nacional concede igual trato para los productos nacionales y extranjeros, ocasionando que las mercancías, los servicios y los derechos de propiedad intelectual que se importen, una vez hayan entrado en el mercado nacional, reciban el mismo trato que se le da en este a los productos similares que se rotulan dentro de esas categorías (OMC, 2015).

En el sentido descrito, la no discriminación en materia comercial comprende tanto la facultad de extender un trato más favorable entre miembros de la OMC, así como la prohibición para conceder un trato menos favorable a los productos extranjeros al interior de un territorio nacional. Por tanto, de un lado tenemos una cláusula subjetiva y del otro una cláusula objetiva. Lo anterior le permite al comercio internacional desarrollar sus múltiples operaciones sin barreras discriminatorias.

En este contexto, la NMF podría definirse como una disposición contractual que modifica un tratado internacional una vez se hace efectiva la condición que permite extender entre los Estados contratantes la aplicación de un trato más beneficioso acordado con un tercer Estado sobre derechos aduaneros e impuestos a las importaciones y exportaciones, con la finalidad de eliminar un trato diferencial entre países miembros de la OMC.

B. Cláusula de la nación más favorecida y convenios para evitar la doble imposición

Luego de haber examinado el origen y la evolución de la NMF hasta convertirse en la figura que conocemos hoy día en el derecho económico internacional, es necesario conocer los antecedentes que han llevado a que en los tiempos que transcurren la NMF se incluya reiteradamente en los CDI. Sin embargo, es importante señalar que como los motivos que justifican la suscripción de estos convenios difieren de un caso a otro, no ha sido posible determinar claramente la razón que incentivó esta práctica (Hofbauer, 2005).

Lo que sí se ha podido establecer es que Japón fue pionero en la materia al suscribir en 1967 con Sri Lanka un CDI en el que se estipulaba una cláusula (artículo VIII) con una regla de nación más favorecida respecto de las regalías (Hofbauer, 2005), en la cual, se contemplaba lo siguiente:

Las disposiciones del párrafo 2⁹ del artículo VIII del Convenio *se modificarán si el Gobierno de Ceilán otorga a otro país cualquier concesión adicional* a la prevista en dichas disposiciones del Convenio, de modo que *la misma concesión otorgada a ese otro país se otorgue a Japón* y entrarán en vigor a partir del primer día de abril del año calendario en que la concesión sea aplicable a ese otro país (bastardillas fuera del original).

De esta primera redacción se desglosan tres componentes característicos de una NMF: (1) la suscripción de un nuevo convenio con un tercer Estado; (2) la condición para hacer efectiva la nueva disposición contractual; y (3) la aplicación extensiva a la parte contratante de un primer acuerdo del trato más beneficioso otorgado a un tercer Estado en un nuevo convenio. Adicionalmente podemos señalar una primera diferencia entre la NMF usada en los tratados comerciales y los convenios fiscales en relación con el elemento condicional mencionado, ya que este no se encuentra en la estructura de la NMF utilizada en los acuerdos comerciales, en el entendido que en los últimos acuerdos la aplicación de dicha cláusula es incondicional.

Siguiendo con los antecedentes de la NMF en los CDI, Japón continuó con esta práctica y en 1970 suscribió un nuevo CDI, pero esta vez con Holanda, en el que se amplió la aplicación de la regla de nación más favorecida a intereses y dividendos además de las regalías. Cabe anotar que esta cláusula no solo fue concedida para rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías), sino también para otras rentas como, por ejemplo, las ganancias de capital por los servicios personales independientes (Hofbauer, 2005).

Sin embargo, no fue sino hasta los años noventa cuando se evidenció un crecimiento exponencial en la celebración de CDI que incluían una NMF. Esta circunstancia puede explicarse por: (1) la terminación de las negociaciones de la Ronda de Uruguay en la OMC; (2) la conclusión del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN); y (3) el aumento general en el número de acuerdos bilaterales y tratados tributarios, especialmente después de que el Bloque del Este¹⁰ colapsó. Como consecuencia de esto, se hizo

9 Artículo VIII (2): “Cualquier regalía u otra cantidad que se deba pagar como contraprestación por el uso o el derecho de uso de patentes, diseños o modelos, planos, procedimientos o fórmulas secretas, marcas comerciales y otros bienes y derechos similares, y que se obtenga de fuentes situadas en uno de los territorios por un residente del otro territorio, puede estar sujeto a un impuesto que se reducirá en una cantidad igual al 50 por ciento del mismo. Se considerarán regalías todos los alquileres y pagos similares recibidos como contraprestación por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos” (Hofbauer, 2005, p. 446).

10 También llamado “bloque soviético”, fue el conjunto de países socialistas en Europa Central y del Este liderado por la Unión Soviética y enfrentado al Bloque Occidental, integrado principalmente por los Estados Unidos y Europa Occidental.

necesario negociar tratados completamente nuevos en pro de continuar con la globalización económica (Hofbauer, 2005).

Como se puede apreciar, la incorporación de la NMF en los CDI se fundamentó principalmente en la necesidad de concertar intereses políticos y asegurar vínculos comerciales provechosos, que en la compatibilidad o incompatibilidad entre las dos figuras. Por ello, en la actualidad tenemos un sinnúmero de CDI en los que los Estados simplemente replican una y otra vez el sentido de las disposiciones que acuerdan entre ellos, sin detenerse en la finalidad y funcionalidad de las normas jurídicas que son objeto de concertación, lo cual resulta indispensable para evitar controversias en torno a las mismas.

Habiendo abordado el origen de la NMF en el derecho económico internacional y sus antecedentes en el derecho tributario internacional, podemos ahondar en los pronunciamientos de los organismos multilaterales en materia fiscal sobre la similitud o divergencia entre el uso de esta cláusula en los ámbitos mencionados, para así determinar si nos encontramos frente a figuras análogas o contrapuestas entre sí.

Comencemos por decir que las bases fundacionales de los CDI modernos se derivan de las conclusiones generales del informe de los expertos¹¹ económicos de 1922, sobre los aspectos generales de la doble imposición internacional, el cual fue solicitado por la Liga de las Naciones y se utilizó como sustento para que en 1929 se hicieran las primeras referencias a la posible aplicación de la NMF en acuerdos tributarios (Cabrera Cabrera, 2018). Sin embargo, no fue sino hasta 1930 que el Comité Fiscal de esta entidad se pronunció expresamente¹², señalando que en virtud del principio de reciprocidad la aplicación de la NMF sobre asuntos fiscales concertada en tratados comerciales no se extendía a disposiciones para evitar la doble imposición.

Con esta manifestación, vemos como la Liga de las Naciones se decantó en una primera instancia por diferenciar la NMF usada en los tratados comerciales y en los CDI, argumentando que la aplicación de la NMF en los acuerdos fiscales desvirtuaba la bilateralidad que servía de sustento a las concesiones mutuas dispuestas en los acuerdos tributarios sobre poder impositivo. Lo anterior, porque la NMF extiende a terceros países disposiciones concertadas únicamente entre las partes contratantes (Cabrera Cabrera, 2018).

En 1946, nuevamente, se reunió el Comité Fiscal para pronunciarse sobre la materia objeto de estudio, pero en esta oportunidad cambió su postura inicial por una diametralmente

11 Dentro de este grupo se destacan Bruins, Seligman, Stamp y Einaudi.

12 Teniendo en cuenta que los acuerdos bilaterales o multilaterales sobre doble imposición se basan en el principio de reciprocidad, es decir, implican un trato recíproco para los nacionales de las partes contratantes, el Comité Fiscal, aunque no desea emitir opinión sobre un punto extremadamente difícil del derecho internacional, considera que la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida a los nacionales de un país que no se haya adherido a dichos acuerdos constituiría un trato de esos nacionales en contra de la equidad y el espíritu de la cláusula de la nación. No obstante, para evitar que surja este punto, es deseable que en los tratados comerciales celebrados en el futuro quede claro que la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida a cuestiones fiscales no se extiende a disposiciones especiales para evitar la doble imposición.

opuesta¹³, optando por un uso análogo de la figura, debido a la estrecha interrelación entre los tratados tributarios y comerciales. Este análisis deja de lado los fundamentos teleológicos de cada uno de estos instrumentos internacionales, entonces más que destacarlo como un pronunciamiento jurídico, se podría referenciar como un comentario sin sustento en la medida en que no fue desarrollado con motivo de su liquidación y posterior reemplazo por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Por su parte la OCDE, al abordar la similitud y divergencia entre el uso de la NMF en los CDI y en los acuerdos comerciales, siguió el razonamiento de la Liga de las Naciones de los años treinta reiterando la disparidad en la aplicación de esta cláusula. De hecho, la entidad recopiló dicha postura en los comentarios a su modelo de convenio de 1977, señalando que: “Siempre se ha aceptado que tal cláusula [NMF] no se aplica en el caso de los convenios de doble imposición porque [estos] se basan esencialmente en el principio de reciprocidad” (Cabrera Cabrera, 2018, p. 13).

Mas adelante, en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE de 1994, esta anotación fue eliminada, pero nuevamente se incorporó en la actualización de 2010. Con ello se ratificó la postura de la OCDE sobre la incompatibilidad de la aplicación de la NMF en los CDI. Y con el paso de los años se ha mantenido esta postura hasta replicarse en 2017, cuando se publicó la más reciente versión de esta compilación.

Concretamente, en el comentario 2 al artículo 24 se dispone:

Del mismo modo, las disposiciones del artículo no pueden interpretarse en el sentido de exigir el tratamiento de nación más favorecida. Cuando un Estado haya celebrado un convenio bilateral o multilateral que suponga beneficios fiscales para los nacionales o residentes del otro u otros Estados contratantes que sean parte del convenio, los nacionales o residentes de un tercer Estado, no incluido entre los signatarios, no podrán optar a los beneficios del convenio por razón de una cláusula similar sobre no discriminación contenida en el convenio celebrado entre el tercer Estado y el Estado mencionado en primer lugar. Dado que los convenios tributarios se basan en el principio de reciprocidad, el tratamiento tributario concedido por uno de los Estados contratantes en virtud de un convenio bilateral o multilateral a un residente o nacional de otro Estado contratante que sea parte de ese convenio, por razón de la relación económica concreta entre ambos Estados contratantes, no puede extenderse a un residente o nacional de un tercer Estado en virtud de la cláusula de no discriminación del convenio entre el primer y el tercer Estado (bastardillas fuera del original).

13 Una cuestión que ha surgido de vez en cuando es la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida en relación con los tratados fiscales. En el pasado, la opinión era que tales tratados están supeditados a concesiones mutuas sobre una base bilateral. En consecuencia, tales tratados no entrarían en el campo ordinario de aplicación de la cláusula. Sin embargo, en vista de la estrecha interrelación entre los tratados tributarios y comerciales, podría ser conveniente examinar nuevamente si los tratados tributarios no deberían formularse de forma que permitan la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida.

En esta cita se exponen las razones por las que la cláusula NMF de un CDI no se considera una aplicación de la cláusula de no discriminación. Esencialmente se menciona: (1) la imposibilidad de asimilar la cláusula NMF a una exigencia de un trato más favorable; y (2) la prohibición de extender a terceros Estados los beneficios tributarios acordados entre las partes contratantes de un CDI.

No obstante, al artículo 24^[14] del modelo de convenio de la OCDE sobre no discriminación se le podrían dar interpretaciones ambivalentes, una contrariando la doctrina oficial que asimila la aplicación de la NMF a la no discriminación; y otra en el mismo sentido de la postura de la OCDE, en la que se establece una disrupción entre las dos figuras jurídicas mencionadas. Con la primera se sostendría que debido a que la norma está redactada en un sentido negativo, es decir, únicamente se restringe la concesión de un trato menos favorable a un no residente de un Estado contratante en relación con un nacional o residente del otro Estado contratante, se podría concluir que otorgar un tratamiento más beneficioso hacia un no residente no se encuentra limitado bajo este artículo. Siguiendo esta lógica, la NMF, en materia tributaria, sería equiparable a la cláusula de no discriminación. Con la segunda se argumenta que el mismo artículo está orientado a eliminar la discriminación en supuestos de hecho específicos, de manera que no cualquier tratamiento diferenciado genera una discriminación prohibida por este precepto, sino que es necesaria una comparabilidad de hecho y de derecho con nacionales o residentes del otro Estado contratante

-
- 14 Artículo 24: “No discriminación. 1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante, las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes. 2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia. 3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. 4. 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, regalías 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. 5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar. 6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación”.

para que pueda ser aplicado. Este razonamiento reforzaría la premisa que establece que la NMF incluida en los CDI no se asimila a una cláusula de no discriminación.

En línea con esta última interpretación resultaría que la incorporación de la NMF en los CDI no cumpliría la misma finalidad que en los tratados comerciales, que como ya se mencionó, buscan la eliminación general e incondicional de un trato diferencial enmarcado en dos cláusulas distintas: en primer lugar, la NMF que permite extender un trato más favorable entre miembros de la OMC y, en segundo lugar, la cláusula de trato nacional que prohíbe la concesión de un trato menos favorable a los productos extranjeros al interior de un territorio nacional.

Así las cosas, el origen de la NMF contrasta con su implementación en el ámbito del derecho tributario internacional, pues en este, a diferencia de lo que ocurre en el derecho económico internacional, la aplicación de la NMF está sujeta a una condición, se redacta con carácter particular y la mayoría de las veces se celebra entre Estados con interdependencia económica.

En consecuencia, el fundamento que podría sustentar el uso de la NMF en los CDI es la libertad contractual entre los Estados parte de estos convenios, ya que por disposición expresa de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE la aplicación de la no discriminación no puede exigir un trato de nación más favorecida entre partes contratantes. De este modo, la NMF, en materia tributaria, conserva su naturaleza jurídica de disposición contractual, solo que para este caso en particular se modifica un CDI, siempre que se haga efectiva la condición que permite extender entre los Estados contratantes la aplicación de un trato más beneficioso acordado con un tercer Estado sobre una o varias de las rentas reguladas en el acuerdo fiscal. Siendo así, encontramos una segunda diferencia en la aplicación de la NMF en acuerdos comerciales y convenios fiscales, la cual radica en la naturaleza los derechos impositivos sobre los que recae la NMF en cada tratado, ya que mientras en los acuerdos comerciales se afectan disposiciones que regulan impuestos aduaneros, en los convenios tributarios las NMF se asocian a impuestos sobre rentas específicas dentro de las que se destacan principalmente las regalías, los intereses y los dividendos.

C. Dificultad generada por la inclusión de la cláusula de la nación más favorecida en los convenios para evitar la doble imposición

Luego de determinar que existen diferencias en la utilización de la NMF en los tratados comerciales y en los convenios fiscales, se analiza la dificultad que genera esta tendencia que en concreto consiste en una vulneración al principio de reciprocidad. Según este, un Estado podría aceptar una limitación e incluso renunciar a su facultad para cobrar impuestos sobre los ingresos que se generen en su jurisdicción, si a su vez el otro Estado le otorga una asignación equitativa que muchas veces incluye consideraciones fiscales y no fiscales (Rohatgi, 2008).

Para examinar dicha vulneración aterrizaríamos esto al caso colombiano, en el que la jurisprudencia¹⁵ de la Corte Constitucional ha planteado algunas salvedades y recomendaciones en relación con la NMF y la reciprocidad. Específicamente estableció en los primeros análisis de exequibilidad de los CDI suscritos por el país con distintos Estados que las NMF estaban alineadas con las disposiciones constitucionales¹⁶ en el marco del principio de reciprocidad. También instó al Gobierno nacional a evaluar la pertinencia de este tipo de cláusulas, por lo que inicialmente la Corte opta por respaldar al Gobierno en las negociaciones de los CDI que incluyen una NMF y al Congreso de la República en la aprobación de dichos CDI a través del proceso de ratificación e incorporación a la legislación interna. Esto, incluyendo una recomendación con la que pareciera que hace un llamado a no seguir incorporando esta clase de cláusulas en los acuerdos tributarios. No obstante, en sentencia posterior¹⁷, la Corte condiciona la constitucionalidad de la NMF a que se excluya de su ámbito de aplicación las obligaciones sustanciales previstas en otros tratados. Sin embargo, esta condición resulta, cuando menos, contradictoria en la medida en que en un principio refirió la incompatibilidad de la NMF con la reciprocidad, entonces ¿por qué condicionar su correlación? En últimas, lo que propone la Corte es que existe dicha compatibilidad, siempre y cuando la NMF no produzca efectos, decantándose así por una conformidad más teórica que práctica.

-
- 15 Hasta 2022, la Corte Constitucional ha declarado la exequibilidad de los CDI suscritos por Colombia con los siguientes Estados: (1) España (2005), sentencia C-383 de 2008; (2) Chile (2007), sentencia C-577 de 2009; (3) Suiza (2007), sentencia C-460 de 2010; (4) Canadá (2008), sentencia C-295 de 2012; (5) México (2009), sentencia C-221 de 2013; (6) Corea del Sur (2010), sentencia C-260 de 2014; (7) Portugal (2010), sentencia C-667 de 2014; (8) India (2011), sentencia C-238 de 2014; (9) República Checa (2011), sentencia C-04 de 2015; y (10) Reino Unido (2016) sentencia C-491 de 2019.
- 16 La Corte considera que esa circunstancia no representa un vicio de inconstitucionalidad a la luz del principio de reciprocidad, porque el convenio y su protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada uno de sus artículos, sino que exigen una interpretación conjunta e integral del acuerdo, que armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados. Sin embargo, debe hacerse un llamado al Gobierno y al Congreso de la República para que, en el marco de sus atribuciones constitucionales y legales, evalúen la pertinencia de este tipo de cláusulas en los tratados internacionales y particularmente en los acuerdos para evitar la doble tributación.
- 17 Sentencia C-049 de 2019: “Si únicamente se tomaran como referentes las consecuencias, en términos de conveniencia y oportunidad, de la suscripción de esta cláusula, los efectos derivados de la cláusula de NMF traerían como consecuencia que el presidente renunciara a la posibilidad de negociar, autónomamente, situaciones particulares que pudieran significar un trato más favorable en determinados convenios para ciertos Estados, con lo cual se afectaría intensamente el libre ejercicio de la competencia prevista por el artículo 189.2 de la Constitución y, consecuentemente, se desconocería el carácter inter partes, en este caso, de los convenios de doble imposición. Es por esto que la Corte ha sostenido, en otras decisiones, que una lectura compatible con la Constitución sería aquella en la que se excluyeran del ámbito de aplicación de la cláusula de NMF las obligaciones sustanciales previstas en otros tratados. Esta exigencia es razonable, pues, la aplicación de la cláusula de NMF podría tener un efecto cascada respecto de las obligaciones sustanciales previstas en cualquier otro convenio suscrito por el Estado colombiano, consistente en que cualquier ventaja o condición beneficiosa que Colombia concediera a otro Estado, en razón de las ventajas comparativas que supusiera cada negociación, le podrían ser extensible a otros convenios suscritos con terceros países. Esta situación podría dar lugar, incluso, a reemplazar las cláusulas del tratado suscrito con un Estado por las previstas en otro instrumento, si estas últimas resultaren más favorables”.

Así las cosas, podemos dejar por sentado que aun cuando la Corte afirmó que tanto en términos formales como sustanciales existe un engranaje armónico entre estas figuras, lo cierto es que podemos concluir que no es así. Esto, debido a que al surtir efectos la NMF extiende a una parte contratante un trato más beneficioso acordado con un tercer Estado en un nuevo CDI respecto de la cesión de la potestad tributaria de cada Estado acordada, en un contexto de negociación particular a cada convenio. Así que considerar la NMF ajustada a derecho sin que medie entre los países contratantes un mutuo acuerdo sobre el alcance de la entrada en vigor de este tipo de cláusulas que busque reforzar el principio de reciprocidad propio de los acuerdos bilaterales, sin lugar a dudas, contraria la finalidad que se persigue con la suscripción de CDI por parte de Colombia. Como se ha dicho, es facilitar el flujo de los negocios entre los contribuyentes de los Estados contratantes, el asunto es que la falta de claridad en el funcionamiento de estas cláusulas aumenta la inseguridad jurídica y en consecuencia se desincentiva el intercambio comercial.

II. Activación de la cláusula de nación más favorecida en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia

En este aparte se estudian las NMF acordadas sobre regalías que Colombia ha incorporado en sus CDI debido a la importancia práctica que adquieren estas cláusulas con la entrada en vigor del convenio con el Reino Unido. Esto es así porque antes de este acuerdo el país venía incluyendo dentro de la definición de regalías los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría, con el fin de gravarlos en el país aun en ausencia de un establecimiento permanente (EP). Pero como en la mayoría de CDI suscritos por Colombia, donde se definieron las regalías en el sentido descrito, también se adicionaron NMF que buscan hacer extensivo a los CDI existentes un trato más favorable que pudiera llegar a acordarse en un nuevo tratado respecto de las regalías.

Y como precisamente en el CDI con el Reino Unido dichos servicios se excluyen de la definición de regalías y pasan a tener un trato más favorable para el país de la residencia, al calificarse dichos servicios de manera residual dentro de las rentas por beneficios empresariales, ocasionan que estas no estén sometidas a tributación conforme con la legislación nacional del país de la fuente. Esto, salvo que allí exista un establecimiento permanente al que le sean atribuibles, caso en el cual desaparece la competencia tributaria exclusiva del país de la residencia y reaparece nuevamente una atribución impositiva compartida entre los dos países.

A. Uso de la regla distributiva de los beneficios empresariales en reemplazo de la cláusula de regalías

Empecemos por analizar los artículos 7.1, 12.1 y 12.2 del modelo de convenio de la OCDE sobre beneficios empresariales y regalías respectivamente y las reservas formuladas por Colombia, respecto del artículo 12 y sus comentarios en el acuerdo de adhesión a la OCDE.

El artículo 7.1 establece que los beneficios empresariales deberán ser gravados exclusivamente en el país de la residencia del contribuyente, salvo que este desarrolle su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente. En dicho caso, el Estado donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente podrá gravar dichas rentas hasta el monto que le sea atribuible al establecimiento permanente. Esto debido a que en virtud de esta ficción jurídica se considera que existe una empresa distinta e independiente del resto de la empresa de la que forma parte y en ese sentido puede generarse atribución de beneficios aun cuando el conjunto de la empresa no los haya obtenido y viceversa (OCDE, 2017, comentarios al art. 7).

El artículo 12.1 “adopta el principio de la imposición exclusiva de las regalías en el Estado de la residencia del beneficiario efectivo” (OCDE, 2017, par. 3), lo cual está completamente alineado con la finalidad del modelo de convenio de la OCDE, en tanto que las rentas por la explotación de tecnología solamente deberían gravarse en el país en donde esta se desarrolló y no en donde se licencia o consume. Sin embargo, en la práctica, es usual encontrar CDI que siguiendo el modelo de convenio de la OCDE apliquen la regla contraria para permitir el gravamen de las regalías en el país de la fuente, es decir, el lugar de residencia del pagador. En estos casos, tal facultad está limitada a una alícuota máxima, siempre que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante y la renta en mención no sean atribuibles a un establecimiento permanente (Cabrera Cabrera, 2020). Este último supuesto de tributación compartida es el empleado por Colombia para gravar las regalías, cuando el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante del CDI. “Esta tributación se materializa en Colombia mediante el mecanismo de retención en la fuente por pago o abono en cuenta al exterior, que generalmente resulta en el impuesto final en Colombia del residente en el otro Estado” (Sánchez Neira *et al.*, 2019, p. 140).

Por su parte, el artículo 12.2 del modelo de convenio de la OCDE establece la definición de las regalías de la siguiente manera:

los pagos de cualquier clase percibidos como contraprestación por el uso, o la cesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial, o científico (OCDE, 2017, p. 41).

En relación con esta definición, se debe tener en cuenta que Colombia desde antes de ser un país miembro de la OCDE venía formulando reservas para incluir en esta definición los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría, con el fin de armonizar la regulación internacional con la legislación interna según la cual estos servicios especializados se consideran ingresos de fuente nacional así sean prestados desde el exterior¹⁸.

18 Artículo 24, Estatuto Tributario: “Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios

Sin embargo, la definición de regalías adoptada en los CDI suscritos por Colombia no ha sido consistente, como puede observarse en la tabla 1, ya que, después de los CDI con el Reino Unido, Italia, Francia y Japón, el país suscribió un CDI con Emiratos Árabes Unidos, en el que nuevamente incluye dentro de la definición de regalías la asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría. De hecho, se puede evidenciar que el país no mantiene una postura uniforme, porque en los CDI con Uruguay y Países Bajos opta de nuevo por eliminar estos servicios especializados de la definición en mención.

TABLA 1. DEFINICIÓN DE REGALÍAS EN LOS CDI SUSCRITOS POR COLOMBIA

CDI	Asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría en la definición de regalías
España	Sí
Chile	Sí
Suiza	Sí
Canadá	Sí
México	Sí
India	Sí
Corea del Sur	Sí
República Checa	Sí
Portugal	Sí
Reino Unido	No
Italia	No
Francia	No
Japón	No
EAU	Sí
Uruguay	No
Países Bajos	No

Fuente: Elaboración propia.

Así las cosas, y según el acuerdo sobre los términos de la adhesión de Colombia a la OCDE suscrito en 2018, el país se reserva: (1) el derecho de gravar regalías en la fuente; (2) el derecho de incluir pagos recibidos para la provisión de servicios técnicos, asistencia

dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: [...]. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del “*know how*”, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país. Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país. 8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país”.

técnica y servicios de consultoría dentro de la definición de regalías; (3) el derecho de agregar una disposición que defina la fuente de regalías por analogía con disposiciones del artículo 11.5, el cual trata el mismo aspecto en el caso de intereses.

La primera reserva ratifica la postura que ha asumido Colombia en sus CDI suscritos (a excepción del CDI con el Reino Unido, así como los CDI con Francia, Uruguay y Países Bajos), toda vez que, la mayoría de los tratados firmados por el país permiten que la retención aplicada bajo el CDI pueda tomarse como crédito fiscal en el país de la residencia (Sánchez Neira *et al.*, 2019).

En la segunda reserva, el país incluye una ficción tributaria, en virtud de la cual, se consideran como regalías los servicios técnicos, de asistencia técnica y la consultoría. Al respecto, debe tenerse presente que, en principio, este tipo de rentas reciben en el modelo de convenio de la OCDE el tratamiento de beneficios empresariales, ya que al no estar definidos dentro de las rentas especiales, por exclusión, deben ser tratados de conformidad con la regla general que para este caso será la enunciada, y como ya se explicó antes, estos servicios únicamente se podrían gravar en el país de la fuente si le son atribuibles a un establecimiento permanente ubicado allí. Adicionalmente, es preciso mencionar que, desde los CDI con España, Chile, Suiza, Canadá, México, República Checa y Portugal, Colombia negoció la inclusión de esta ficción, a cambio de una NMF que obliga al país a extender de forma automática al CDI que la incluye, el mejor tratamiento sobre regalías otorgado a un tercer país en un nuevo CDI.

Sin embargo, como se explicó antes, el CDI con el Reino Unido no incluyó esta ficción tributaria respecto de los servicios especializados en mención, de manera que con la entrada en vigor de este CDI se abrió la discusión en torno a la activación de las NMF. Pero como lo veremos más adelante, las NMF si bien en algunos casos están redactadas de manera similar en otros difiere su contenido, y en ese sentido se debe analizar cada cláusula en particular para determinar sus consecuencias (Cabrera Cabrera, 2020).

Con la tercera reserva el país agrega la norma establecida en el artículo 11.5 del modelo de convenio de la OCDE a la redacción del artículo 12, sobre la regla de distribución de los intereses en el país de la fuente, según la cual,

el interés tiene fuente en el Estado en donde el deudor es residente, o que siendo el deudor residente o no de alguno de los Estados contratantes, si la deuda de donde proviene el rendimiento financiero se ha contraído por un EP que se tenga en el país de la fuente, y estos últimos pagos crediticios son soportados por dicho EP, el interés tiene su fuente allí (Cabrera Cabrera, 2020, p. 185).

Esta incorporación resulta fundamental, teniendo en cuenta que Colombia en sus CDI permite el gravamen de las regalías en el país de la fuente.

Dicho lo anterior, recordemos que desde 2005, Colombia abandonó su política fiscal en relación con la negativa a negociar y celebrar CDI, dejando atrás la rigidez por la que abogaba el proteccionismo de la base tributaria del país, para dar paso a una flexibilización

según la cual la pérdida de ingresos causada por las concesiones otorgadas en un tratado se compensaría con el aumento de la inversión extranjera directa (IED) que se pensaba traería la suscripción de acuerdos tributarios. Teniendo en cuenta que esta era la finalidad que se buscaba con la suscripción de los CDI y que en su mayoría los socios comerciales de Colombia eran países miembros de la OCDE, el país optó por el modelo de convenio de la OCDE, pese a la falta de principios comunes, la ausencia en la legislación nacional de la mayoría de las figuras jurídicas empleadas en este modelo y el evidente sacrificio de ingresos que representa para un importador de capital como Colombia la implementación del modelo de convenio de la OCDE (Quiñones Cruz, 2012).

Como consecuencia de esta flexibilización en la política fiscal del país, a la fecha, Colombia ha suscrito CDI con los siguientes Estados: (1) Reino de España (2008), (2) República de Chile (2009), (3) Confederación Suiza (2012), (4) Canadá (2012), (5) Estados Unidos Mexicanos (2013), (6) República de Corea (2014), (7) República de la India (2014), (8) República Portuguesa (2015), (9) República Checa (2015), (10) Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (2019), (11) República Italiana (2021), (12) República Francesa (2022), (13) Japón (2022), (14) Emiratos Árabes Unidos (no vigente), (15) República Oriental del Uruguay (no vigente), (16) Reino de los Países Bajos (no vigente) y (17) República Federativa de Brasil (no vigente).

Cada uno de estos convenios cuenta con particularidades propias de cada negociación. Sin embargo, se evidencia una vicisitud común a todos los CDI suscritos por Colombia hasta 2019 (cuando se celebró el CDI con el Reino Unido), que incluyó dentro del concepto de regalías los pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. Ello, con el propósito de que Colombia pudiera gravar¹⁹ a título de renta los ingresos obtenidos por la prestación de estos servicios especializados, particularmente cuando un residente del otro Estado contratante suministra esos servicios calificados a un residente en Colombia e incluso en los eventos en que la prestación se ejecute desde el exterior.

No obstante lo anterior, con el CDI del Reino Unido, Colombia cambió la definición de regalías, eliminando de esta a los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, suspendiendo así la aplicación de la regla especial de tributación del artículo 12, para dar paso a la regla general del artículo 7, ya que, con la supresión mencionada estos servicios por defecto recibirán el tratamiento de beneficios empresariales y en ese sentido estarán gravados conforme a la legislación nacional del país de la residencia del contribuyente.

Teniendo en cuenta que la modificación descrita se entiende reflejado en el texto de cada CDI automáticamente, traemos a colación la jurisprudencia comparada sobre el caso SCA Hygiene Products AB (SCA)²⁰, proferida el 8 de junio de 2021 por el Tribunal de

19 Es importante mencionar que este gravamen se recauda a través del mecanismo de retención en la fuente y a la tarifa dispuesta en cada CDI, aunque por lo general se pacta un 10 %.

20 Dentro de los hechos relevantes tenemos que el demandante es una empresa domiciliada en Suecia que tiene una filial india, la cual, prestó los siguientes servicios de consultoría de proyectos a su filial: (1) planificación

Apelación del Impuesto sobre la Renta de Mumbai (India), en la que se señaló que la NMF se puede aplicar de tres modos diferentes en relación con el momento en que surte efectos: (1) garantizando que se lleven a cabo negociaciones que aseguren que el otro socio del convenio reciba el mismo trato favorable; (2) proporcionando canales diplomáticos al otro socio del convenio, para que las disposiciones existentes puedan equipararse con un tratamiento fiscal más generoso en la jurisdicción de origen; y (3) automáticamente, cuando el convenio no prescribe nada para hacer efectiva la cláusula.

Con base en lo anterior podríamos afirmar que cuando la aplicación de la NMF se acuerda con aplicación automática, es más que suficiente seguir los criterios de interpretación jurídica (gramatical, sistemático o teleológico), así como el contexto intrínseco y extrínseco para asumir que el contenido del CDI inicialmente pactado entre los Estados contratantes ha sido objeto de una modificación tácita, que le permitirá producir efectos una vez se cumplan las condiciones dispuestas para su activación.

Así las cosas, a partir del 13 de diciembre de 2019 que entró en vigor el CDI con el Reino Unido, se puede invocar la aplicación de la NMF en los CDI suscritos por Colombia respecto del impuesto sobre la renta recaudado en el país por vía de retención en la fuente sobre cantidades pagadas o abonadas en cuenta. En ese sentido, el artículo 12.2 de los CDI que dentro de la definición de regalías incluyen los conceptos de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría se modifican en virtud del tratamiento tributario más

y ejecución directa de todos los trabajos para el establecimiento de la fábrica; (2) responsabilidad de todas las actividades hasta que las máquinas se procesaron a un nivel objetivo y fueron asumidas por la dirección de fabricación local; (3) administrar el gasto del proyecto dentro del presupuesto; y (4) liderar el equipo del proyecto, que consta tanto de recursos locales como de recursos de apoyo desde otras ubicaciones dentro de SCA. Además de estos servicios, el demandante también adquirió el *software* y la licencia de SAP de un tercero, y se los suministró a la subsidiaria en una base de costo sin agregar ningún margen. El Tribunal examina las disposiciones relativas a la tributación de los honorarios por servicios técnicos del CDI entre India y Suecia, la cláusula de la NMF del protocolo del mismo convenio y a los honorarios por servicios técnicos del CDI entre India y Portugal. Del análisis de esta normatividad, la entidad concluye que denominar la cláusula del CDI con Suecia como de nación más favorecida es un término erróneo, ya que lo que garantiza esta cláusula es la igualdad de trato con respecto a otras jurisdicciones de categoría específica, y no un trato de favor para la jurisdicción asociada al tratado. Premisa de la que diferimos, en tanto que, como ya se explicó en el primer capítulo en virtud de la cláusula de igualdad de trato se extiende a los extranjeros el tratamiento dado a los nacionales, lo cual, no ocurre en el caso de estudio. Constatándose así que la cláusula del protocolo del CDI con Suecia tiene la naturaleza propia de una cláusula de la NMF, ya que esta cláusula establece como condiciones para su activación que la India fije un trato más favorable para los dividendos, los intereses, los cánones o los honorarios con un tercer Estado. En definitiva el Tribunal considera que debido a que el CDI ente la India y Portugal establece un alcance mucho más restringido de los “honorarios por servicios técnicos” dado que adopta la cláusula de “puesta a disposición” que restringe la tributación de los honorarios por servicios técnicos únicamente en aquellos casos en los que se “ponen a disposición” conocimientos técnicos, experiencias, destrezas, saber hacer o procesos que consistan en la elaboración y transferencia de un plan técnico o diseño técnico que permita a la persona que adquiere los servicios aplicar la tecnología contenida en ellos. Por lo tanto, la entidad decide que las disposiciones del artículo 12.4.b del CDI entre la India y Portugal siendo más restringidas en el alcance que las del artículo 12.3.b del CDI entre la India y Suecia, también se aplican en este último convenio. Y como consecuencia los servicios técnicos prestados por el demandante a su filial están exentos de impuestos en India.

favorable otorgado al Reino Unido, eliminando así la obligación de practicar una retención en el Estado de la fuente a los pagos por estos servicios especializados, que antes del cambio suscitado, estaba fijada en el 10 %, para finalmente gravar el ingreso únicamente en el Estado de la residencia.

B. Cláusula de la nación más favorecida acordadas sobre regalías

Para examinar la activación de la NMF en CDI suscritos por Colombia con México, Canadá, Portugal, República Checa, España, Chile y Suiza debido a la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido es necesario conocer la redacción de cada NMF en particular, a fin de constatar la existencia de los elementos estructurales de esta cláusula que como se mencionó antes son: (1) la suscripción de un nuevo convenio con un tercer Estado; (2) la condición para hacer efectiva la nueva disposición contractual; y (3) la aplicación extensiva del trato más beneficioso otorgado a un tercer Estado en el nuevo convenio a la parte contratante de un primer convenio (tabla 2).

TABLA 2. CLÁUSULAS DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA EN LOS CDI SUSCRITOS POR COLOMBIA

CDI	Clausula NMF
España, Protocolo, ordinal 3 de la enmienda VIII como adición al artículo 12	En el caso de que <i>Colombia</i> , después de firmado este presente Convenio, <i>acordara con un tercer Estado (nuevo CDI)</i> un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente Convenio (condición), <i>ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo (extensión del trato más favorable)</i> ; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado (bastardillas fuera del original).
Chile, Protocolo, adición al artículo 12	Si <i>Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado (nuevo CDI)</i> en el que se modifique la imposición en el país de la fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que se contemplan en el artículo 12 de este convenio (condición), <i>tales modificaciones se aplicarán al presente Convenio como se indica a continuación: en el caso que se acuerde una exención o una alícuota menor en dicho convenio, tal exención o alícuota menor se aplicará automáticamente a este convenio (extensión del trato más favorable)</i> . La exención o la reducción de la alícuota se aplicará a este Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio con el otro Estado, bajo las mismas condiciones como si esa exención o alícuota menor hubiera sido especificada en este Convenio. La autoridad competente de Colombia informará, sin demora, a la autoridad competente de Chile, que se han cumplido las condiciones para la aplicación de este párrafo (bastardillas fuera del original).
Suiza, Protocolo, ordinal 4 de la adición al artículo 12	En el caso de que <i>Colombia</i> , después de firmado este presente Convenio, <i>acordara con un tercer Estado (nuevo CDI)</i> un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente Convenio (condición), <i>ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo (extensión del trato más favorable)</i> ; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado (bastardilla fuera del original).

CDI	Clausula NMF
Canadá, Protocolo, ordinal 1, literal g	Si después de firmado el Convenio, <i>Colombia suscribe con un Estado tercero un Convenio (nuevo CDI)</i> que estipule disposiciones respecto de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el artículo 12 del Convenio (condición), <i>dichas disposiciones aplicarán automáticamente al Convenio, bajo las mismas condiciones, como si dichas disposiciones se hubieren establecido en el Convenio (extensión del trato más favorable)</i> . Dichas disposiciones aplicarán a este Convenio a partir de la entrada en vigor del Convenio con el Estado tercero. La autoridad colombiana competente le deberá informar a la autoridad canadiense competente, sin demora, que se han cumplido las condiciones de aplicación de este subpárrafo (bastardilla fuera del original).
México, Protocolo, ordinal 4, literal a	En el caso de que <i>Colombia</i> , después de firmado este Convenio, <i>acordara con un tercer Estado (nuevo CDI)</i> una tasa impositiva sobre regalías aplicable a los pagos por asistencia técnica y servicios técnicos que sea inferior a la establecida en el artículo 12 del presente Convenio, o bien, considera dichos pagos con una naturaleza distinta a la de regalías (condición), <i>esa nueva tasa impositiva o naturaleza se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo (extensión del trato más favorable)</i> y surtirá efectos desde la fecha en la que sean aplicables las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado (bastardilla fuera del original).
República Checa, artículo 12.7	Si, después de la firma del presente Acuerdo, <i>Colombia firma con un tercer Estado un Acuerdo, Convenio o un Protocolo (nuevo CDI)</i> al mismo que contenga disposiciones relacionadas con la imposición de rentas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el presente Acuerdo, con respecto a la tarifa o tratamiento tributario o ambos (condición), <i>dicho régimen será automáticamente aplicable para efectos del presente Acuerdo (extensión del trato más favorable)</i> , a partir de la fecha en la cual el Acuerdo, Convenio o Protocolo al mismo entre Colombia y ese tercer Estado produzca efectos. La autoridad competente de Colombia informará a la autoridad competente de la República Checa, sin demora, que las condiciones de aplicación del presente Acuerdo han cambiado (bastardilla fuera del original).
Portugal, Protocolo, ordinal 5, literal a	Si, después de la firma el Convenio, <i>Colombia concluye con un tercer Estado un Convenio (nuevo CDI)</i> que incluya disposiciones relativas a la asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que son más favorables que los previstos por el artículo 12 del Convenio (condición), <i>dichas disposiciones se aplicarán automáticamente al Convenio, bajo las mismas condiciones como si ellas hubieran sido incluidas en el Convenio (extensión del trato más favorable)</i> . Dichas disposiciones se aplicarán al Convenio desde la fecha de entrada en vigor del Convenio con el tercer Estado. La autoridad competente de Colombia informará sin demora a la autoridad competente de Portugal que las condiciones de aplicación del presente apartado se han cumplido (bastardilla fuera del original).

De la anterior redacción, se clasifican las NMF en función de las condiciones que se deben cumplir en cada caso para que el tratamiento tributario dado a los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría en el CDI con el Reino Unido les sea aplicable a los convenios suscritos previamente.

En un primer grupo encontramos los CDI con España, Suiza y México, en los que se exige en un CDI con un tercer Estado un tipo impositivo inferior sobre las regalías; en un segundo grupo está el CDI con Chile, en el cual se hace necesario que en un CDI con un tercer Estado se modifique la imposición en el país de la fuente de los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica o consultoría; y por último tenemos los CDI con Canadá,

Portugal y República Checa, en lo que se requiere que en un CDI con un tercer Estado las disposiciones estipuladas sobre los servicios calificados sean más favorables que las del artículo 12 de estos CDI.

Siendo así, para ilustrar la aplicación de estas condiciones en la tabla 3 se muestra gráficamente los casos en los que la NMF se activa y en los que no, así como respecto de cuales de los servicios comentados:

TABLA 3. CLÁUSULAS DE NACIÓN MÁS FAVORECIDAS ACTIVAS POR CDI CON EL REINO UNIDO

CDI	Condición	CNMF		ST		AT		C	
		Sí	No	BE	R	BE	R	BE	R
España	Tarifa menor		X		X		X		X
Chile	Tarifa menor o exención		X		X		X		X
Suiza	Tarifa menor		X		X		X		X
Canadá	Tarifa menor		X		X		X		X
México	Tarifa menor o cambio en la calificación de la renta	X	X	X		X			X
República Checa	Tarifa menor o tratamiento tributario más beneficioso	X		X		X		X	
Portugal	Tarifa menor o tratamiento tributario más beneficioso	X		X		X		X	

CNMF: Clausula NMF.

BE: Beneficios empresariales.

R: Regalías.

ST: Servicio técnico.

AT: Asistencia técnica.

C: Consultoría.

Fuente: Elaboración propia.

Con base en lo anterior, es necesario pasar a determinar el razonamiento detrás de la competencia impositiva aplicable a los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría a partir de la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido, a través de la agrupación de los CDI suscritos por Colombia según la condición acordada en cada caso.

1. ESPAÑA Y SUIZA

Estos CDI tienen la NMF más amplia que los otros CDI, en tanto que aplica en general a las regalías o cánones, y no solo respecto de ciertos servicios calificados como tal. Sin embargo, la activación de la cláusula NMF en estos CDI está supeditada únicamente a que Colombia pacte con un tercer Estado una tarifa inferior de retención en la fuente a título de la renta por las regalías percibidas en el Estado de la fuente por un residente del otro Estado contratante. Entonces, teniendo en cuenta que en el CDI con el Reino Unido, al

igual que ocurre los CDI con España y Suiza, se acuerda que el impuesto exigido no puede exceder de una tarifa del 10 % del importe bruto de las regalías. Es dable afirmar que la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido no activa la NMF en los CDI objeto de análisis por no cumplir la condición señalada previamente y, en ese sentido, la contraprestación que se pague por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría seguirá siendo calificada como una regalía.

2. MÉXICO

En este CDI, la NMF se pacta expresamente respecto de los servicios técnicos y asistencia técnica, pero se deja de lado la consultoría. Entonces, como ya se ha dicho, dado que el CDI con el Reino Unido elimina del concepto de regalías a los pagos realizados por la prestación de estos servicios especializados, estos ingresos pasan a recibir el tratamiento de beneficios empresariales. Así las cosas, para el CDI objeto de análisis se activa la NMF, sin embargo, la activación está limitada a los servicios técnicos y asistencia técnica, excluyendo así la consultoría debido a que no se incluyeron en la redacción de la cláusula.

3. CHILE

La activación de la NMF en este CDI procede cuando en un tratado entre Colombia y un tercer Estado contratante se acuerde expresamente modificar la imposición en el país de la fuente a través de: (1) una exención o (2) una disminución de la tarifa aplicable a los pagos por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica o consultoría.

Sobre el primer condicional, la autoridad tributaria colombiana, en el Concepto 3282 de 2020, señala que en el CDI con el Reino Unido no existe una disposición que cumpla con las características de una exención, es decir, un tratamiento preferencial a un asunto en particular de forma taxativa, en tanto que la exclusión de los conceptos de servicios técnicos, asistencia técnica o consultoría no es por sí misma una exención. En sentido contrario, Cabrera Cabrera (2020) considera que la exención requerida para activar la NMF se agota con el cambio de calificación de regalías a beneficios empresariales que trae el CDI con el Reino Unido respecto de los servicios mencionados, debido a que se genera una menor tributación. En definitiva, para la autoridad tributaria colombiana en el CDI con Chile no se activa la NMF y para el doctrinante en mención sí.

Por su parte, la administración tributaria chilena, en el Oficio 2943 de 2020, consideró que la activación o no de la NMF acordada en los convenios tributarios suscritos por Chile requiere de una interpretación y aplicación consensuada, motivo por el cual se estima necesario recurrir al procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 25 del Convenio Chile-Colombia. De lo contrario, podrían producirse situaciones de doble imposición no deseadas. Por lo anterior, se insta para que las autoridades competentes de Chile y Colombia lleguen a una interpretación consensuada de la aplicación de la NMF

establecida en el Ad. Artículo 12 del Protocolo del Convenio Chile-Colombia, con ocasión de la entrada en vigencia del Convenio Colombia-Reino Unido.

En relación con el segundo condicional en el que se exige que entre Colombia y un tercer Estado se pacte una disminución en la tarifa aplicable a los pagos por la prestación de servicios mencionados, dado que en el CDI con el Reino Unido se establece al igual que el CDI analizado en este acápite que la tarifa del impuesto sobre la renta que se cobra mediante el mecanismo de retención en la fuente no puede exceder del 10 % del importe bruto de las regalías, por tanto, para el CDI con Chile no se activa la cláusula NMF y en consecuencia la contraprestación que se pague por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría seguirá recibiendo el tratamiento tributario de una regalía.

4. CANADÁ, PORTUGAL Y REPÚBLICA CHECA

La NMF incorporada en estos CDI tiene como particularidad para su activación que Colombia pacte con un tercer Estado condiciones más favorables a las dispuestas en el artículo 12 de estos convenios respecto de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. Esto, en contraste con la redacción que se implementó en los CDI con España y Suiza, en los que la NMF se pacta genéricamente respecto de las regalías. Ahora, para determinar si se activa la NMF o no en estos CDI, es importante señalar que la modificación que se introduce en el CDI con el Reino Unido al eliminar de la definición de regalías a los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría ocasiona que dichos pagos se califiquen dentro de la categoría de beneficios empresariales, estableciendo así en este CDI un tratamiento tributario más beneficioso a los pagos en mención, que permite concluir que la NMF se activa en los CDI objeto de análisis.

Conclusiones

Respecto de incorporación de la NMF en los CDI y su activación en los CDI suscritos por Colombia por la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido se concluye:

La NMF se ideó en un contexto mercantil para ampliar entre aliados económicos los beneficios concedidos a cualquier nación extranjera y así propender por la eliminación de la discriminación entre los mercados. Bajo este entendido se incorporó en el GATT con una aplicación restringida a los derechos aduaneros e impuestos a las importaciones y exportaciones, diferenciándola de la cláusula de trato nacional que se creó en este instrumento internacional para prohibir el otorgamiento de un trato menos favorable a terceros Estados sobre los impuestos internos a los que estaban sujetos los productos importados.

La incorporación de la NMF en los CDI se fundamentó principalmente en la necesidad de concertar intereses políticos y asegurar vínculos comerciales provechosos; de ahí que mientras en los acuerdos comerciales la aplicación de la NMF se fundamenta en el principio de no discriminación en los CDI, la cláusula de no discriminación no comprenda la aplicación de la NMF. De hecho, en virtud de la no discriminación se prohíbe extender a

terceros Estados los beneficios tributarios acordados entre las partes contratantes de un CDI.

Debido a los pronunciamientos de exequibilidad de la Corte Constitucional que condicionan la inclusión de las NMF en los CDI a su inaplicación, se evidencia una vulneración al principio de reciprocidad en los CDI que no medie un mutuo acuerdo sobre el alcance de la activación de este tipo de cláusulas. Esto, en la medida en que no se consulta la voluntad de las partes contratantes sobre la modificación tácita que representa la aplicación de la condición más beneficiosa estipulada con un tercer Estado, propiciándose así las posibles interpretaciones contrapuestas entre las administraciones tributarias de cada país, que promover escenarios indeseados de doble tributación.

Con la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido se modificó el tratamiento tributario dado a los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, ya que se dejó de aplicar la cláusula de regalías y se pasó a usar la regla distributiva de beneficios empresariales. En consecuencia, se eliminó la obligación de practicar una retención en el Estado de la fuente a los pagos por estos servicios especializados, que antes del cambio suscitado estaba fijada en el 10 %; así las cosas, el ingreso únicamente se grava en el Estado de la residencia.

La activación de la NMF se concreta principalmente en tres condiciones, la primera exige acordar un tipo impositivo inferior sobre las regalías, la cual, se estableció en los CDI con España, Suiza y México; la segunda requiere modificar la imposición en el país de la fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o de consultoría, incluida en el CDI con Chile; y la tercera hace necesario que las disposiciones estipuladas sobre los servicios especializados en mención sean más favorables que las del artículo 12, esta se dispuso en los CDI con Canadá, Portugal y República Checa.

En los CDI con México, Canadá, Portugal y República Checa se cumplieron las condiciones propuestas aplicables a cada caso en particular, que permitieron determinar que los pagos por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría en razón a la modificación que introdujo el CDI con el Reino Unido reciben el tratamiento previsto en cada uno de los convenios para los beneficios empresariales.

Referencias

Avery Jones, J. F., De Broe, L., Ellis, M. J., Raad, K., Le Gall, J. P., Goldberg, S. H., Killius, J., Maisto, G., Miyatake, T., Torrión, H., Vann, R. J., Ward, D. A., & Wilms, B. (2006). The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States. *Bulletin –Tax Teatry Monitor*, 220-254.

Buitrago-Díaz, E. (2007). Aspectos conflictivos en la tributación internacional de regalías en la relación derecho interno, comunitario y de los tratados. *Revista ICDT*, 57, 3-30. https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2057/PUB_ICDT_Revisa%20ICDT%2057_Bogota_07.pdf

- Cabrera-Cabrera, O. S. (2017). Impuesto a la renta tributación internacional. *Revista Impuestos*, 204, 28-30. https://xperta.legis.co/visor/temp_rimpuestos_fe00cfaa-acaf-43e7-8c17-154841e6ad84
- 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. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5676>
- Cabrera Cabrera, O. S. (2020). Análisis de las principales reservas en materia tributaria formuladas por Colombia en el acuerdo de adhesión a la OCDE. *Revista ICDT*, 81, 151-200. https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2081/PUB_ICDT_AR_05_CABRERA_Omar_Analisis_de_las_principales_reservas_en_materia_tributaria_formuladas_por_Colombia_Revista_ICDT_81.pdf
- Castañeda-Rodríguez, V. M. (2016). La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para américa latina y la OCDE. *Cuadernos de Economía*, 35(68), 379-406. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/ceconomia/article/view/52801>
- Cleave, B. (2012). The UK. En M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, & C. Staringer (Eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (pp. 1101-1148). Cambridge University Press. <https://doi:10.1017/CBO9781139095686.038>
- Crandall, S. (1913). The American Construction of the Most-Favored-Nation Clause. *The American Journal of International Law*, 7(4), 708-723. <https://www.jstor.org/stable/2187328>
- Droukopoulos, S., Chowdhury, A., & Johnson, M. (2015). Most-favoured-nation clauses in the e-commerce sector: An economist's point of view. *Competition Law Journal*, 14(2), 153-158. <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/comptnlj14&div=22&id=&page=>
- Dürschmidt, D. (2006). Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union. *Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg*, 1-34. <https://www.steuerlehre.rw.fau.de/files/2017/03/Tax-Treaties-and-Most-Favoured-Nation-Treatment.pdf>
- Falcón y Tella, R. & Pulido-Guerra, E. (2010). *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons.
- Garate, C. (2013). Política fiscal internacional: Errores no forzados de la administración fiscal. *Revista ICDT*, 68, 45-110. <http://www.icdt.co/publicaciones/>

- revistas/RevistaICDT68/Articulo%202/PUB_ICDT_ART_GARATECristian_PoliticaFiscalInternacionalErroresNoForzadosde laAdministracionFiscal_RevistaICDT68_Bogota_13.pdf
- García Curbelo, M. C. (1981). Crisis y actualidad de la cláusula de nación más favorecida. *Revista Jurídica*, 13, 495-516. <https://biblat.unam.mx/es/revista/juridica-mexico-d-f/articulo/crisis-y-actualidad-de-la-clausula-de-nacion-mas-favorecida>
- García-Heredia, A. (2009). El concepto de cánones o regalías en los convenios para evitar la doble imposición internacional: Características generales y problemas de calificación. *Revista de Derecho Fiscal*, 5, 261-278. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2752>
- Girón-Urbe, P. (2018). La conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* en Colombia, especial referencia a los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, 69-120. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5412>
- González-Díaz, F., & Bennett, M. (2015). The law and economics of most-favoured nation clauses. *Competition Law & Policy Debate*, 1(3), 26-42. <http://www.crai.com/sites/default/files/publications/The-law-and-economics-of%20most-favoured-nation-clauses.pdf>
- Gowa, J., & Hicks, R. (2012). The most-favored nation rule in principle and practice: Discrimination in the GATT. *Rev Int Organ*, 7, 247-266. <https://doi.org/10.1007/s11558-011-9141-6>
- Granados-Trujillo, A. F. (2017). Los convenios para evitar la doble imposición en Colombia: aspectos generales sobre la tributación de los beneficios empresariales. *Revista ICDT*, 77, 311-318. http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista77/art12/Revista77_art12.pdf
- Helmerson, A. (2006). *Taxes and Human Capital as Determinants of Foreign Direct Investment in EU: The Role of Most Favoured Nation Treatment* (tesis de maestría). Lund University Publications. <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1340031&fileOid=2434744>
- Hochman, G. (2008). Trade Negotiations, Domestic Policies, and the Most Favored Nation Clause. *The Canadian Journal of Economics*, 41(3), 781-795. <http://www.jstor.org/stable/25478303>

- Hofbauer, I. (2005). Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions: A Worldwide Overview. *Intertax*, 33(10). <https://www.deepdyve.com/lp/kluwer-law-international/most-favoured-nation-clauses-in-double-taxation-conventions-a-tFHf6GFrVQ>
- Horn, H., & Mavroidis, P. C. (2001). Economic and legal aspects of the most favoured nation clause. *European Journal of Political Economy*, 17, 233-279. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.4857&rep=rep1&type=pdf>
- Hoyos, C., García, C., & Fernández, J. (2017). Nueva fiscalidad. En *Estudios en Homenaje a Jacques Malherbe* (pp. 51-64). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept. (2019). *Corporate taxation in the global economy*, 1-91. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>
- Jiménez, A. M. (2009). El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008. *Revista de Derecho Fiscal*, 5, 229-260. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2751>
- Kemmeren, E. (2015). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (4th ed.), in Reimer & Rust (eds), Pre-Arts at m.no 10-12.
- Kofler, G. W. (2005). Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties. *Houston Business and Tax Law Journal*, 5, 1-89. https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg_Kofler/Aufsaeetze_in_Fachzeitschriften/Most_Favoured_Nation_Treatment_74.pdf
- Lang, M., & Brugger, F. (2008). The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation. *Australian Tax Forum*, 23, 95-108. https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australiantaxforum_95ff.pdf
- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (2th ed). Linde & IBFD.
- Madariaga, J. (2011). No discriminación en los Convenios para evitar Doble Imposición Internacional. *Revista de Estudios Tributarios*, 5, 145-168. <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41134/42674>

- Monroy-Hernández, M.C. (2015). La cláusula de la nación más favorecida en los tratados bilaterales de inversión vigentes para Colombia y sus efectos de acuerdo con los laudos arbitrales del CIADI. *Revista de Derecho Público*, 35, 1-34. https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub546.pdf
- Moreno-Álzate, C.A. (2019). *Recomendaciones de la OCDE en materia fiscal: aproximación al caso colombiano* (trabajo de grado). Universidad Eafit. https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/15661/CarlosAndres_MorenoAlzate_2019.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- Mosquera-Valderrama, I. J. (2018). The International Tax Treaty Policy of Colombia. *Bulletin for International Taxation of IBFD*, 238-247. https://www.researchgate.net/publication/228123194_International_Tax_Treaty_Policy_in_Colombia
- Navarro, A. (2020). *International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static vs. Dynamic Interpretation Debate* (3).
- Organización para el Desarrollo Económico [OECD]. (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital.
- Organización para el Desarrollo Económico [OECD]. (2019). OECD Codes of Liberalisation: User's Guide. <https://www.oecd.org/investment/investment-policy/38072327.pdf>
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (2015). Entender la OMC. https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/understanding_s.pdf
- Paparinskis, M. (2018). MFN Clauses and Substantive Treatment: A Law of Treaties Perspective of the “Conventional Wisdom”. *AJIL Unbound*, 112, 49-54. <https://www.cambridge.org/core/journals/american-journal-of-international-law/article/mfn-clauses-and-substantive-treatment-a-law-of-treaties-perspective-of-the-conventional-wisdom/4BCDB32923E4E2D68BC55E4384BB5A50>
- Perkowski, M., & Gruszewska, E. (2013). Interpretation of Bilateral Treaties for the Promotion and Protection of Foreign Investments. *Studies in Logic, Grammar and Rhetoric*, 32(45), 89-109. [https://content.sciendo.com/configurable/contentpage/journals\\$002fslgr\\$002f32\\$002f1\\$002farticle-p89.xml](https://content.sciendo.com/configurable/contentpage/journals$002fslgr$002f32$002f1$002farticle-p89.xml)

- Polanco Lazo, R., & Yáñez Villanueva, F. (2016). La relación entre tratados de inversión y convenios de doble tributación: el caso chileno. *Cuaderno CRH*, 29(3), 151-170. <https://www.scielo.br/pdf/ccrh/v29nspe3/0103-4979-ccrh-29-spe3-0151.pdf>
- Quiñones Cruz, N. (2012). Colombia. En M. Lang, P. Pistone, J. Schuch y C. Staringer (Eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (pp. 294-310). University Press. <https://doi:10.1017/CBO9781139095686.011>
- Ramírez Márquez, J. (2011). Reciprocidad de inversión extranjera, análisis de su afectación al TLCAN. *Con-Texto*, 34, 45-54. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contexto/article/view/2976>
- Ramos-Fernández, G. (2020). Despejando una confusión: La cláusula de nación más favorecida y su incidencia en las rentas pasivas de los CDI suscritos con Canadá y Chile. Asociación Fiscal Internacional (IFA). https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/328_13_ramos-1.pdf
- Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de la tributación internacional*. Legis.
- Ruiz Euler, N. D. (s. f.). El trato nacional y la nación más favorecida en el Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios de la Organización Mundial de Comercio. http://cdei.itam.mx/sites/default/files/ruizagcs_0.pdf
- Sainz de Bujanda, F. (1963) *Hacienda y derecho*. Instituto de Estudios Políticos.
- Sánchez-Castilla, H. (2018). Calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría en los CDI vigentes en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, 27-49. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5410>
- Sánchez Neira, L. O., Vargas Cifuentes, J., & Parra Ramírez, A. (2019). *Convenios para evitar la doble imposición*. Legis.
- United Nation [UN]. (2015). Comisión de Derecho Internacional. Informe final. *Grupo de Estudio sobre la cláusula de la nación más favorecida* (1). 67, 161-209. <https://legal.un.org/ilc/reports/2015/spanish/annex.pdf>
- United Nation [UN]. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. (2019). *The Interaction of Tax Trade and Investment Agreements*. Eighteenth Session, 1-28. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/18STM_CRP14-Tax-treaties-with-trade-and-investment.pdf

- United Nation [UN]. Conference on Trade and Development. (2010). *Most-Favoured Nation Treatment*. https://unctad.org/en/Docs/diaeia20101_en.pdf
- United Nation [UN]. Department of Economic & Social Affairs. (2017). *Model Double Taxation Convention*.
- United Nation [UN] & Ustor, E. (1969). Cláusula de nación más favorecida. Anuario de la Comisión de Derecho Internacional, 2, 165-195. https://legal.un.org/ilc/documentation/spanish/a_cn4_213.pdf
- Valera-Carreño, A. F., & López Vásquez, J. (2017). *Aplicación de la cláusula de la nación más favorecida (CNMF) pactada en el convenio de doble imposición (CDI) suscrito con Francia en relación con los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría* (Trabajo posgrado). Pontificia Universidad Javeriana <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/41148/Documento.pdf?sequence=4&isAllowed=y>
- Valta, M. (2015). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th edn (1), in Reimer & Rust (eds), Article at m.no 12.
- Van Grastek, C. (2013). La creación del sistema multilateral de comercio. En *Historia y futuro de la organización mundial del comercio* (pp. 41-87). https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/historywto_02_s.pdf
- Vela-Orbegozo, B. (2012). *El derecho internacional económico. Una reflexión sobre los orígenes de la regulación de la economía y los problemas del desarrollo. Lecciones de derecho internacional*. Universidad Externado de Colombia.
- Zester, A. (2005). *Most Favoured Nation Treatment in an EC Tax Law Perspective* (Master thesis). Lund University Publications. <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=1563173&fileOId=1566198>

Artículo recibido el 21 de junio de 2023.

Aprobado por par 1 el 25 de julio de 2023.

Aprobado por par 2 el 21 de julio de 2023.

Para citar este artículo: Moreno Prieto, S. (2024). Cláusula de nación más favorecida con la entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).