

El rol de las garantías constitucionales
en la regulación nacional del concepto de
establecimiento permanente a partir de la
comparación entre los casos de Colombia e Italia.
Retrasos justificados, miopías institucionales,
responsabilidades colectivas

The Role of Constitutional Guarantees in the National
Regulation of the Permanent Establishment Concept as from
the comparison between the Colombian and Italian
cases. Justified Delays, Institutional Short-sightedness,
Collective Responsibilities

*O rol das garantias constitucionais na regulacoo nacional
do conceito de estabelecimento permanente a partir da
comparaoo entre os casos da Colmbia e da Itália. Atrasos
justificados, miopias institucionais, responsabilidades coletivas*

ANDREA MUCCIARIELLO¹

Universidad Federico II de Nápoles – Italia

Fecha de recepción: 10 de noviembre de 2014

Fecha de aprobación: 23 de diciembre de 2014

Página inicial: 101

Página final: 128

Resumen

El establecimiento permanente es un concepto propio del derecho tributario internacional que puede encontrar su definición a través de una norma de derecho in-

1 Estudiante de Derecho de la Universidad Federico II de Nápoles. Beneficiario de becas en la Universidad de Bonn (Alemania), en la Universidad de Córdoba (España) y en la Universidad del Rosario (Bogotá), además de representar al ateneo alemán en diversas *Law Moot Courts*. El autor puede ser contactado en la dirección de correo electrónico andreamucciariello@hotmail.it

terno, tal y como aconteció recientemente en el ordenamiento colombiano. Las normas que cumplieron dicha función fueron introducidas durante el bienio 2012-2013, mostrando así un retraso con respecto a muchos de los ordenamientos europeos y suramericanos, retraso que en nuestra opinión debe ser explicado. Partiendo de la comparación con el proceso normativo italiano del mismo concepto, se desarrollan aquí una serie de consideraciones con respecto a la técnica legislativa correcta que debe ser adoptada durante el proceso de introducción del establecimiento permanente en una determinada legislación nacional y cuáles fueron las fallencias en la redacción de la norma colombiana. El tema del respeto de la garantía constitucional de la separación de poderes, que es sin duda un tema central para el desarrollo de un sistema democrático y para el fortalecimiento del derecho tributario relativo a dicho sistema, asume un peso notable en su adecuada regulación y pone en evidencia una serie de responsabilidades inderogables en la defensa de los intereses de un determinado Estado. La elaboración de estas normas internas ofrece, además, la oportunidad de analizar si es en verdad posible afirmar que el concepto del establecimiento permanente ha pasado de la esfera del derecho tributario internacional a la del derecho tributario interno, duda que se resolverá a través del estudio de sus orígenes históricos. Se propone al mismo tiempo una nueva interpretación de dicho concepto, dirigida a aclarar por qué no pueden considerarse fortuitos sus orígenes en la Prusia del siglo XIX.

Palabras clave

Establecimiento permanente, garantías constitucionales, derecho tributario internacional, derecho tributario interno.

Abstract

The concept of permanent establishment is proper of the international tax law, which may find its definition through an internal law norm, just like it recently happened in the Colombian system of law. The norms that complied with that function were introduced during the biennium 2012-2013, thus showing a delay with respect to many European and South American systems of law, a delay that, in our opinion, must be explained. Starting from the comparison with the Italian normative process of the same concept, a series of considerations are developed here with respect to the accurate legislative technique that must be adopted during the introduction process of the permanent establishment in a determined national legislation. The issue related to respecting the constitutional guarantee of separation of powers, which without any doubt is a core issue for the development of a democratic system and for the strengthening of the tax law related to such system, assumes a remarkable significance in its adequate regulation and ex-

poses a series of irrevocable responsibilities in defense of the interests of a certain State. The elaboration of these internal norms further offers the opportunity of analyzing whether or not it is truly possible to assert that the concept of permanent establishment has passed from the international tax law context to the internal tax law context, a doubt that will be solved throughout the study of its historic origins. At the same time, a new interpretation of such concept is proposed, targeted to clarify the reason why its origins in the Nineteenth century Prussia cannot be considered fortuitous.

Keywords

Permanent establishment, constitutional guarantees, international tax law, domestic tax law.

Resumo

O estabelecimento permanente é um conceito próprio do direito tributário internacional que pode encontrar sua definição através de uma norma de direito interno, tal e qual aconteceu recentemente no ordenamento colombiano. As normas que cumpriram dita função foram introduzidas durante o biênio 2012-2013, mostrando assim um atraso que em nossa opinião deve ser explicado. Partindo da comparação com o processo normativo italiano do mesmo conceito, se desenvolvem aqui uma série de considerações com respeito à correta técnica legislativa que deve ser adotada durante o processo de introdução do estabelecimento permanente em uma determinada legislação nacional. O tema do respeito da garantia constitucional da separação de poderes, que é sem dúvida um tema central para o desenvolvimento de um sistema democrático e para o fortalecimento do direito tributário relativo a dito sistema, assume o peso notável em sua adequada regulação e põe em evidência uma série de responsabilidades inderrogáveis na defesa dos interesses de um determinado Estado. A elaboração destas normas internas oferece além, a oportunidade de analisar se é realmente possível afirmar que o conceito do estabelecimento permanente tem passado da esfera do direito tributário internacional à do direito tributário interno, dúvida que se resolverá através do estudo de suas origens históricas. Se propõe ao mesmo tempo uma nova interpretação de dito conceito, dirigida a aclarar porquê não podem considerar-se fortuitos suas origens na Prússia do século décimo nono.

Palavras-chave

Estabelecimento permanente, garantias constitucionais, direito tributário internacional, direito tributário interno.

Sumario

Introducción – 1. ¿Por qué en Prusia? – 2. Garantías constitucionales y reglamentación del concepto en el derecho interno – 3. Fines últimos de la regulación del concepto en la legislación nacional – 4. Justificaciones de un retraso – 5. Responsabilidades del Legislador en el cuidado y en la elección de los intereses – 6. Supuesta transición de la noción de la esfera del derecho internacional a la nacional – 7. *Quandoque bonus dormitat Homerus*: descuidos del Legislador colombiano – 8. Conclusiones.

Introducción

El debate mundial sobre el concepto del establecimiento permanente se ha saturado desde hace mucho tiempo; la doctrina, de hecho, ha aportado en los últimos años numerosas y brillantes investigaciones sobre el tema, que han contribuido a aclarar, cada vez con mayor precisión, lo que debe entenderse por “establecimiento permanente”. El tema ha sido afrontado a la luz de enfoques muy diferentes: desde la descripción del desarrollo histórico de la institución, en las diferentes formas en las cuales se ha presentado, hasta el estudio de las categorías del derecho internacional y de su compatibilidad con el derecho comunitario; tampoco pueden dejarse de lado los modelos convencionales, estudiados a la luz de su evolución. La difusión del concepto de establecimiento permanente y la firma de numerosos tratados en este ámbito han obligado a los académicos del derecho tributario a afrontar revisiones minuciosas con el fin de encontrar elementos novedosos que permitan perfeccionar su definición. Así las cosas, los más modernos aportes se han enfocado en aspectos y aplicaciones muy particulares, y las efectivas innovaciones académicas se han reducido tanto cuantitativa como cualitativamente. Escribir sobre este tema podría, por lo tanto, parecer un sinsentido sobre todo en vista de la dificultad para lograr algún aporte novedoso; cosa muy diferente es –y de hecho no han faltado trabajos en este sentido– elaborar una recopilación de lo que muchos han expuesto sobre la materia.

El presente artículo aprovecha la extraordinaria oportunidad que representa la introducción de la definición de establecimiento permanente en la legislación colombiana, que sorprendentemente ha ocurrido de manera tardía con respecto a muchos estados, incluso de la misma América Latina. Sobre esta demora temporal frente a una historia internacional común (que deberá ser no solo observada sino también explicada), nació un debate en la opinión pública colombiana y, en particular, en la comunidad local de académicos del derecho tributario. Es interesante notar que este acalorado debate inició algunos años antes del que puede denominarse el año cero de la historia del establecimiento permanente en la le-

gislación nacional, es decir el año 2012². Paralelo a la firma de los primeros tratados contra la doble imposición, dicho debate prosigue en momentos en los que la introducción del concepto en la legislación tributaria nacional está prácticamente terminada.

A partir de una mayor difusión informativa sobre el particular y de una mayor comprensión de su importancia para el futuro del país, la discusión sobre el tema se ha intensificado y cuenta con la participación de un número cada vez más amplio de académicos del derecho tributario. Es fascinante que dicho clima de discusión no resulte muy distante del clima propio de un proceso constituyente. Con toda seguridad, Colombia todavía recuerda muy bien el proceso que condujo a la aprobación de su vigente y más joven Carta Constitucional, concluido hace poco más de veinte años. Dicha comparación resultará tal vez osada pero busca resaltar la importancia de un proceso que no puede considerarse concluido en 2013 –año de la última reglamentación sobre la materia– y que, por el contrario, está todavía en curso de evolución y abierto al aporte de las contribuciones más diversas.

El presente trabajo busca ser, por lo tanto, un sentido reconocimiento a la extraordinariedad y a la belleza de un momento sinceramente democrático como el que actualmente atraviesa Colombia respecto de la institución del establecimiento permanente. A nuestro juicio, es todavía posible incidir en la dimensión legislativa del establecimiento permanente y ofrecer soluciones para el fortalecimiento del sistema tributario a través del estudio y reconocimiento de las distorsiones y de errores cometidos en el ordenamiento colombiano. El presente trabajo enfoca este estudio en la comparación con el ordenamiento nacional italiano, al cual debe reconocérsele el mérito de haber afrontado antes el problema de la definición del concepto de establecimiento permanente.

En primer lugar, se desarrollará una reflexión sobre el sentido intrínseco de la regulación del concepto de establecimiento permanente a través del derecho interno, partiendo del estudio sobre las consecuencias reales en términos de beneficios fiscales para un país en los casos específicos de Colombia y de Italia. Adicionalmente, se pondrá sobre la mesa la cuestión sobre cuál es el deber último del Legislador con respecto al tema y en cuáles casos se puede considerar dignamente cumplido. En segundo lugar, se intentará dilucidar si es posible afirmar que el concepto de establecimiento permanente ha pasado del derecho

2 Cfr. José M. Castro Arango. El establecimiento permanente. Primicias y problemáticas en Colombia. Revista de Derecho Fiscal n. 4, Universidad Extenado de Colombia. Bogotá D.C. (2008); y José M. Castro Arango, Mauricio Marín Elizalde. El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia. Impuestos Revista de Orientación Tributaria. Bogotá D.C. (2009)

internacional al derecho nacional³ o si, por el contrario, el concepto sigue siendo propio del derecho internacional, como lo fue en sus inicios.

Queremos ofrecer aquí una explicación del enfoque de nuestro estudio, que sin duda no puede ser justificado solo con base en afortunadas coincidencias históricas. En efecto, la relación académica entre Colombia e Italia vive un momento de plena coparticipación en un espacio ideal común. La radicación profunda de la cultura jurídica italiana y, en particular, de la tributaria en el mundo académico latinoamericano, encuentra su fuente en las enseñanzas de D. Jarach y M. Pugliese, en las lecturas habituales y apasionadas de los clásicos (A. Berliri, A.D. Giannini, B. Griziotti y G. Micheli), en la inspiración de los modelos del Código Tributario en la obra de Giannini gracias al estudio cultural desarrollado por F. Sainz de Bujanda en la Ley General Tributaria española, y en las más recientes traducciones intercambiadas entre los dos países (A. Amatucci, M.A. Plazas Vega y V. Ukmar). Se abre así frente a nuestros ojos un verdadero “El dorado” del derecho tributario que puede observarse fácilmente entre los dos continentes, que constituye la premisa lógica de cualquier trabajo de derecho comparado⁴ y que quiere ser, con toda modestia, el marco en el cual nos gustaría que sea estudiado el presente trabajo.

1. ¿Por qué en Prusia?

Entre las muchas aproximaciones posibles al estudio de un concepto jurídico, es primordial elaborar una lectura de tipo histórico que permita alcanzar una comprensión más completa y profunda de su correcta interpretación. La búsqueda de las motivaciones subyacentes a su origen, la adecuada identificación de las coordenadas en las cuales surgió, el análisis de las eventuales modificaciones que se presentaron con el transcurso de los años y de la alternancia de las teorías interpretativas en auge, además de una reflexión sobre la relación entre estas y su inicial formulación, constituyen etapas imprescindibles de dicho método cognoscitivo. Este enfoque, correctamente entendido y aplicado, no pierde de vista la situación actual en la que se encuentra el objeto de investigación pero, al mismo tiempo, huye de peligrosas actitudes de nostalgia. No se trata solamente de definir, en palabras de Savigny, “en cuál relación se encuentra el pasado con el

3 David Orlando Corredor Velásquez. Derecho tributario. Consideraciones y aplicación del concepto de establecimiento permanente. Pág. 25. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá D.C. (2014).

4 Para una mayor comprensión sobre qué se entiende por *derecho tributario comparado* y para una mayor claridad sobre las ventajas que ofrecen las técnicas comparativas al estudioso del derecho tributario, véase Carlo Garbarino. Le basi teoriche ed i metodi del diritto tributario comparato. En Dir. Pubbl. Comp. Eur. (2004), I, 1059; a Pietro Selicato. La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo. En Mauricio Plazas Vega. Dal diritto finanziario al diritto tributario. Scritti in onore di Andrea Amatucci. Pág 37 y ss. Editorial Temis – Jovene Editore. Bogotá-Nápoles (2011).

presente”⁵. La labor mucho más ardua que debe ser adelantada para poder profundizar todo argumento consiste en tener siempre presente que, para decirlo con las palabras del ilustre profesor Plazas Vega:

Nada es gratuito en la historia del hombre, ni el despliegue de la razón en el tiempo puede repudiarse en forma alguna, porque el presente solo se explica y se comprende como síntesis de un pasado que le da sustento y que en cierta medida, aunque sublimado por el devenir del pensamiento, siempre será presente⁶.

En el tema específico del establecimiento permanente, la atención puesta en su desarrollo histórico y en sus orígenes juega un papel fundamental en la interpretación de su noción –tal y como ha sido definida en los tratados modernos en contra de la doble imposición⁷– y permite igualmente delinear con mayor precisión la noción acogida por las diferentes legislaciones nacionales.

Coherentemente con esta metodología, nos proponemos aquí reflexionar en torno al concepto de establecimiento permanente con el objetivo de reinterpretar la riqueza de datos que nos han sido legados por la doctrina más reconocida⁸, y ofrecer así una nueva y diferente perspectiva que permita estudiar los orígenes de esta institución⁹. Cabe rasaltar la particular importancia de afrontar una serie de interrogantes que hasta ahora han permanecido en la sombra o del todo olvidados por la mayoría de los autores, para intentar comprender si es posible afirmar que no fue del todo casual que la historia del establecimiento permanente encontrara sus raíces en la actual Alemania y si no existen razones complejas, de carácter sistémico, que den razón de la aparición del vocablo *Bestriebsstätte*¹⁰ con una acepción no demasiado distante de la actual, en Prusia, en el siglo decimonoveno.

Se encuentra en el Código Industrial prusiano de 1845 una de las manifestaciones más antiguas del concepto de establecimiento permanente. Dicho texto legislativo incluía el concepto, definiéndolo como el espacio global que era utilizado para el desarrollo de una actividad de tipo comercial. Al respecto, se ha observa-

5 Mario Bretone. Traduzione e unificazione giuridica in Savigny en *Dottrine storiche del Diritto Privato*. Materiali per una storia della cultura. Pág. 186 Vol. VI A cargo de G. Tarello. Bologna (1976).

6 Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Pág. XIV. Ed. Temis. Bogotá D.C. (2006).

7 David Elvira Beneto. *El establecimiento permanente : Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*. Pág. 84. Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia. (2007).

8 Un estudio concreto desde el punto de vista histórico, que analiza en particular la evolución del concepto de establecimiento permanente a lo largo de los siglos, se encuentra en Michael Kobetsky. *International taxation on permanent establishment. Principles and Policy*. Pág. 106-159. Cambridge University Press. New York (2011) y en Arvid A. Skaar. *Permanent establishment : erosion of tax treaty principle*. Pág. 71-123. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer-Boston (1991).

9 Es imperativo anotar que el dato sobre el cual se inicia a razonar –el origen prusiano de la institución– es hoy un elemento clásico que debe ser abordado por cualquier interesado en la materia del establecimiento permanente.

10 Establecimiento permanente.

do correctamente que no se trataba de un concepto particular del derecho tributario –algunos lo han reconducido más específicamente a la esfera del derecho administrativo–. Más allá de esta discusión, parece innegable que el concepto producía en el ámbito del derecho tributario, precisamente, sus efectos más significativos. De manera coherente con la definición de establecimiento permanente prevista en el Código Industrial Nacional, se estableció en Prusia la obligación de tributar solamente en el *Gemeinde*¹¹ (en el cual se encontraba el mencionado establecimiento permanente), por lo que perdió toda relevancia la eventual ubicación del titular en un municipio distinto. En este punto es importante resaltar que la necesidad a la cual el concepto del establecimiento permanente intentaba dar una respuesta, era la de evitar que se sometiera a tributación por dos *Gemeinden* el mismo objeto en relación con el mismo contribuyente, circunstancia que hoy definiríamos, utilizando una terminología moderna, “doble imposición en sentido jurídico”¹². Si se supera el plano de lo que el Legislador de la época buscó configurar como establecimiento permanente –que en el caso prusiano parece privilegiar una realidad exclusivamente física relacionada con finalidades de tipo comercial– y se evita enfocar la comparación con los elementos que actualmente están comprendidos en la cláusula general del establecimiento permanente del modelo de convención elaborado por la OCDE, si no se levantan objeciones como por ejemplo el no haber tomado en consideración el aspecto del comercio electrónico, es posible concluir que estamos en realidad frente a una identidad de propósito de aquella figura prusiana con nuestra contemporánea visión del establecimiento permanente.

Es en la segunda mitad del siglo XIX que el debate sobre la institución de establecimiento permanente comienza a volverse más intenso y a adquirir al mismo tiempo una dimensión internacional. En aquellos años tuvo lugar la firma de los primeros tratados contra la doble imposición, asimilables a los tratados actuales. La doctrina está dividida acerca de cuál puede ser considerado el primer tratado contra la doble imposición: algunos afirman que fue el tratado firmado el 16 de abril de 1869 entre Prusia y Sajonia¹³ y otros, que fue el tratado firmado el 21 de

11 Entiéndase municipio de la época.

12 Para una definición de la doble imposición en sentido jurídico y, en particular, sobre su configuración como fenómeno o como institución véase Anna Miraulo. *Doppia imposizione internazionale*. Giuffrè Editore. Pág. 1-14. Milán (1990). Para una reevaluación de la prohibición de la doble imposición y para un análisis particular del valor de tal principio en el sistema italiano véase Giampiero Porcaro. *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*. Pág. 11-19. Cedam. Padova (2001). Para una valoración de la prohibición de doble imposición en el derecho internacional tributario y en el derecho tributario interno, y para las relaciones entre las definiciones que en ambas esferas se han desarrollado, véase Paola Tarigo. *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*. Pág.53-79.G. Giappichelli Editore. Turín. (2008).

13 Sunita Jogarajan. *Prelude to the International Tax Treaty Network : 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for actions*. Oxford Journal of Legal Studies. Oxford University Press. Oxford (2011).

junio de 1899 entre Prusia y el Imperio Austrohúngaro¹⁴. En todo caso, el dato incontrovertible es que ambas posiciones identifican a Prusia como firmataria del texto que abriría el camino para la consolidación de una praxis de tratados bilaterales y, en menor medida, multilaterales, en los cuales la característica constante será precisamente la inclusión del concepto de establecimiento permanente. De lo anterior se desprende la necesidad de enfocar en el área alemana la definición general de la institución que, tal y como estaba establecida por el artículo 3 de la Ley alemana contra la doble imposición de 1909, se mantuvo libre de cambios significativos hasta la segunda mitad del siglo XX. Es interesante notar que de la exégesis crítica del texto mencionado se puede constatar que ya estaban presentes en dicha definición muchos de los elementos que posteriormente habrían de ser incluidos en el artículo 5 del Modelo Convencional de la OCDE. No puede ignorarse el hecho de que las fuentes originarias que conformaron con el tiempo el concepto del establecimiento permanente se relacionen con el territorio prusiano y el hecho de que estas fuentes se refieran a un notable arco temporal que cubre, aproximadamente, según las fuentes conocidas, desde 1845 hasta 1909, año en el cual es promulgada la Ley alemana en contra de la doble imposición. Lo que se sostiene aquí es que este aspecto, presente en la doctrina tributaria, ha terminado por ser un objeto de tradicional mención incluso por parte de autores que no investigan efectivamente el ámbito histórico de la figura.

La historia de la relación de esta región báltica con el mundo alemán inicia en los primeros años del siglo XIV, durante la conclusión de las campañas de conquista que permitieron al Orden Teutónico lograr tomar posesión del don recibido en 1226 por Federico II¹⁵. La evangelización y el exterminio de la antigua población de los prusos hicieron posible la penetración de grandes comunidades alemanas que conservaron un vínculo con los respectivos lugares de origen a través de la inclusión del territorio de la Pomerania¹⁶. Tras los contrastes entre la Orden y Polonia se asistió a un primer desmembramiento de la región en dos zonas distintas: mientras que el occidente con Marienburg terminó bajo el control del rey polaco, los caballeros conservaron la parte oriental, en donde se encontraba la ciudad de Königsberg. Al momento de la supresión de la Orden tras la reforma luterana, sus posesiones se convirtieron en un ducado hereditario laico que, a través de legados hereditarios, llegó en 1618 a manos del elector de Brandenburgo.

Se presenta entonces uno de los aspectos sobre los cuales convendrá centrar nuestra atención: fueron unidos dos estados que no solamente no eran

14 Maikel Evers. Tracing the Origins of the Netherlands Tax Treaty Network. Pág. 375-386 (2013) 41 Intertax, Issue 6/7. The Netherlands (2013).

15 Karol Górski. L'ordine teutonico. Alle origini dello stato prussiano. Pag. 20-22. Einaudi. Turín (1971).

16 Francis L. Carsten. Le origini della Prussia. Pag 25-43. Il Mulino. Bologna (1982).

colindantes entre sí sino que, además, eran muy diferentes desde los puntos de vista institucional y del ordenamiento. Esta unión forzada, debida a la sucesión de Alberto de Hohenzollern, creció con la anexión de una serie de territorios que entre ellos, y con los ya mencionados, tenían solamente un aspecto en común: el estar ubicados en gran parte de la que se conoce actualmente como Alemania. Entre las posesiones que llegaron a Federico Guillermo y que le permitieron tener un papel tan influyente en el área alemana, se contaban la comarca de Ravensberg, la comarca de la Mark en la región de la Ruhr, el ducado de Kleve sobre el bajo Reno, además de la Pomerania oriental, con el obispado de Kammin, anexo gracias al tratado de Westfalia.

Al dejar momentáneamente de lado cualquier otra consideración, intentemos seguir ahora el crecimiento territorial de Prusia con el transcurso de los años. Si con Federico I de Prusia en 1720 fue adquirida la ciudad de Stettin, junto con una parte de Pomerania; fue con Federico II que la ampliación abarcó las regiones de Pomerania occidental y Silesia. Por herencia llegaron a Federico Guillermo II los territorios de Bayreuth y de Ansbach, mientras que fue la contextual división de Polonia la que permitió asumir el control de Masovia. Al superar en 1815 el Congreso de Viena, Prusia –con la restitución de la mayor parte de sus anteriores territorios–, se ofrecía a los contemporáneos de inicios del siglo XIX como un Estado carente de una de las características que hoy generalmente estamos acostumbrados a considerar como fundamental: la contigüidad territorial.

Otro elemento que debe ser tenido en cuenta para comprender las razones del nacimiento en Prusia, y no en otra parte, de la institución del establecimiento permanente, está constituido por el *Deutscher Zollverein*, que puede ser considerado como el instrumento económico del cual se sirvió Prusia en la labor de unificación política de Alemania. Desarrollado a partir de 1836, se basaba en una ley que había sido emanada en 1818 por el gobierno de Berlín y que tenía por objeto limitar la recaudación de impuestos en los puestos de frontera. En la década sucesiva a la promulgación de dicha ley fue realizada una unión aduanera entre los territorios que, como se ha visto, habían entrado a hacer parte de la corona prusiana en el transcurso de un proceso plurisecular. A dicha política aduanera se contrapuso la de Württemberg y de Baviera, que constituyeron la Liga aduanera de Alemania meridional en 1828. Las dos antagonistas se fusionaron en 1833 y tan sólo un año después nació una unión aduanera que por primera vez podía ser llamada alemana y que habría de durar hasta 1866. El *Reich* bismarckiano se vio muy beneficiado por el papel desarrollado por la unión aduanera, que si bien nunca alcanzó el peso de un órgano político, pudo con toda seguridad entregar a la primera responsable de tal sistema, Prusia, las llaves de una posición económica hegemónica en toda el área alemana, constituyendo un elemento acelerador en el proceso de construcción de una conciencia nacional.

Un territorio fragmentado es ante todo un territorio difícil de gobernar, y todavía más difícil es el gobierno de su economía. Los intentos por superar este obstáculo, mucho antes de la positiva conclusión de la reunificación de todos los principados alemanes en un único imperio germánico en virtud de la asunción de la dignidad imperial por parte de Guillermo I en 1871¹⁷, tuvieron en verdad inicio con una ponderada política fiscal¹⁸. La atención a este tema comenzó a evidenciarse con Federico Guillermo I, cuando, con la creación del *General-Ober-Finanz-Kriegs-und-Domaenen-Direktorium*¹⁹, fue inmediatamente evidente que el tema del recaudo de los impuestos tenía que vincularse de manera muy cercana con el del ejército²⁰, casi como si en su significado programático constituyesen dos caras de la misma moneda, llamada a representar el deber principal del Estado a la luz de una nueva visión absolutista.

Si el tema de por qué Prusia no puede sustraerse de la atención de los académicos de la ciencia tributaria ha sido ya suficientemente demostrado, nuestra atención se tendrá que dirigir nuevamente a este territorio para comprender por qué, a la luz de su ya descrita composición geográfica, era muy probable la eventualidad de que un propietario de una industria residiera en una región diferente de aquella en la cual su industria tuviera sede. Si además los dos lugares estaban separados no sólo por kilómetros sino, peor todavía, por estados extranjeros, se explicaría por qué si la razón de la tributación de la empresa era la

- 17 El sentido de utilizar el adjetivo “positiva” no obedece a una suerte de valoración de los sucesos acontecidos en relación con los otros eventuales cursos que la historia hubiera podido asumir, sino que tiene por objeto reconocer los esfuerzos prusianos que en una larga trayectoria llevaron al posicionamiento de prospectivas hegemónicas cuyo germen tenía raíces antiguas. Theodor Mommsen llegó a formular un “derecho revolucionario de la nación alemana soberana”, es decir, un derecho prussiano de romper la confederación y lograr la unidad nacional en la clara imposición de una visión distintivamente absolutista. Véase Heinrich Lutz. Tra Asburgo e Prussia. La Germania dal 1815 al 1866. Pág. 611. Il Mulino. Bologna (1992). No es posible profundizar suficientemente en este estudio, los más interesantes relieves se dan alrededor de cómo, en esos años, el derecho giró en torno al valor de dos sustantivos no neutros como “Estado” y “Nación” que jugaron un papel preponderante en los procesos de construcción de la identidad y del nuevo sujeto político alemán.
- 18 Para una descripción del sistema fiscal y hacendístico de la Prusia de Federico II que resalta la íntima conexión entre la visión programática del monarca y las políticas tributarias y militares, se remite a Pierre Gaxotte. Frederic II roi de Prusse. Pág 86-97. Ed. Albin Michel. Paris (1967). Para un análisis de cómo tal sistema evolucionó años después en el momento de la unificación y, en consecuencia, para un análisis de las decisiones políticas en materia fiscal del Reich, véase F. Neumark. La politica finanziaria dalla fondazione dell’Impero allo scoppio della prima guerra mondiale. Pág. 71-130. Deutsche Bundesbank (a cargo de). Economia e finanza in Germania 1876-1948. Cariplo-Laterza.Bari (1988).
- 19 Cfr. Pierangelo Schiera. L’introduzione delle “Akzise” in Prussia e i suoi riflessi nella dottrina contemporanea. Pág. 297. Editore Giuffrè. Milán (1965) y Veit Valentin. Storia dei Popoli. Pág. 642. Il Saggiatore di Alberto Mondadori Editore. Milán (1960).
- 20 “The rulers in Prussia had to deal with a large and disunited set of territories in which there were a variety of provincial Estates, and in which towns and country were divided. Once the separate tax systems had been introduced, with central control of revenue extraction, and once a standing army had been achieved, the foundations had been laid for independent policy determination by the ruler”. Cit. Mary Fullbrook. Piety and Politics, Religion and the Rise of Absolutism in England, Württemberg and Prussia Pág. 55. Cambridge University Press. Cambridge (1983). Esta cita nos parece particularmente útil, al conectar en modo sintético el tema de los sistemas de imposición con aquel de la organización de un ejército.

financiación de los sueños de gloria militar de sus reyes, la forma de exigir la tributación se volvía una cuestión de Estado y no, simplemente, de nivel regional. Se entiende así el motivo por el cual fue necesario crear una ficción jurídica –el concepto del establecimiento permanente– que permitiera entender con claridad a cuál administración había que pagar los impuestos y por qué, en la confusión habitual de los constantes atravesamientos de frontera, el plano de lo nacional y el de lo extranjero o internacional, terminaron por intercambiarse de lugar muy a menudo, permitiendo que en la actualidad se pudiera hablar de esfera del derecho tributario nacional y de esfera del derecho tributario internacional en los orígenes de la historia del establecimiento permanente. Al aplicar la teoría interpretativa de Reimer²¹, que señala cuáles son los principales objetivos que se proponen a través de la figura del establecimiento permanente y, en particular, el de lograr disminuir los costos de administración, se comprende muy bien el peso que dicha institución revistió en el proceso de transformación de un tan complejo territorio en un Estado moderno y eficaz.

Si finalmente se tiene el cuidado de incluir en dicho razonamiento la labor reformadora realizada a finales del siglo XIX por Johannes von Miquel –recordado en el mundo tributario por haber perfeccionado, en calidad de Ministro de las Finanzas, el sistema fiscal prusiano y sobre todo la imposición directa–, se encontrará la razón del por qué el concepto del establecimiento permanente resultó siendo en verdad fundamental para permitir la aplicación del recién nacido (1891) impuesto sobre la industria.

2. Garantías constitucionales y reglamentación del concepto en el derecho interno

Tras esta breve pero necesaria digresión histórica, pasemos ahora al estudio de los aspectos actuales de la institución del establecimiento permanente, relevantes para nuestra discusión.

La Ley 80 del 7 de abril de 2003, denominada “Mandato al Gobierno para la reforma del sistema fiscal estatal”, autorizaba al Gobierno italiano a adoptar uno o más decretos legislativos con el objetivo de reestructurar el sistema fiscal nacional. Entre los principios informadores de dicho sistema, el Legislador acogía la prohibición de la doble imposición y, coherentemente con esto (textualmente tuvo

21 Las otras dos ventajas que según Reimer se ofrecerían por el establecimiento permanente son la posibilidad de asignar una serie de beneficios al Estado de la fuente y poner sobre el mismo plano al establecimiento permanente con cualquier empresario residente en aquel Estado. Al respecto, véase Ekkeart Reimer, Nathalie Urban y Stefan Schmid. *Permanent Establishments : A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*. Pág. 11. Wolter Kluwer (2011).

la previsión de establecer en sus premisas “el pleno respeto de los principios de la codificación”), confiaba al Ejecutivo la labor de definir la noción del establecimiento permanente en la legislación nacional. De hecho faltaba en el derecho interno del país una definición del establecimiento permanente y la doctrina bien se había encargado de señalar esta carencia salvo, posteriormente y posiblemente cuando ya era muy tarde²², cuando evidenció que tal necesidad había sido superada gracias a la intervención de la Corte Suprema que, para obviar el problema, había tenido que asumir una vez más la labor de aclarar lo que debía entenderse con la expresión de “establecimiento permanente”.

Lo que resulta importante anotar es la clara indicación que la Corte había suministrado: para efectos de la aplicación de las normas internas, establecimiento permanente era lo que se podía definir a través del instrumento suministrado por el modelo OCDE, que debía ser interpretado con base en las aclaraciones que la misma organización ponía a disposición de los intérpretes en su comentario. El Legislador de la época, demostrando una encomiable cuanto rara técnica legislativa, señaló de manera muy precisa el camino que el Ejecutivo debía seguir en la redacción del decreto legislativo a través del cual se iba a definir el establecimiento permanente.

En pleno respeto del artículo 76 de la Constitución, el Legislador había indicado, entre los principios sobre el Impuesto de Renta de las sociedades, uno de los cinco impuestos que iban a conformar el modificado sistema fiscal, la construcción de la definición de establecimiento permanente conforme a los “criterios que se desprendían de los acuerdos internacionales contra la doble imposición”. El Legislador había hecho así una clara elección a favor de un modelo que salvaguardara los resultados del proceso de negociación de intereses (que Italia había realizado individualmente con cada Estado con el cual había suscrito un tratado internacional). Por otra parte, tal elección iba de la mano con las tesis mayoritarias de la doctrina, según la cual, recurrir a lo establecido en el Modelo OCDE y en sus comentarios, era admisible solamente en forma subsidiaria ante la ausencia de una norma específica en el derecho interno. Resultaba así necesario distinguir la situación específica según la residencia de la casa matriz extranjera, previendo la aplicación de la definición contemplada en el tratado de doble imposición, en caso de que existiera uno; o, en el caso en que la casa matriz estuviera localizada en un país con el cual Italia no tuviera un tratado para evitar la doble tributación, se debía recurrir a lo previsto por el derecho convencional.

22 Antonio Lovisolo. *La stabile organizzazione*. Pág 487. En *Diritto tributario internazionale* a cargo de Víctor Uckmar. Cedam. Padova (2005).

El Gobierno cumplió prontamente el encargo recibido y a finales del mismo año, el 12 de diciembre de 2003, expidió un decreto a través del cual reformó el impuesto sobre la renta de las sociedades (IRES) y se ocupó además de definir el concepto del establecimiento permanente. Fue allí donde la técnica legislativa que había permanecido fiel a la Carta Constitucional —ofreciendo un testimonio de la participación de la Rama Legislativa y, por consiguiente, de todos los ciudadanos en plena tutela de las minorías al proceso de definición de un concepto del derecho tributario internacional—, falló al habersele encargado exclusivamente al Ejecutivo la tarea de tan magna definición.

Y esta cuestión no debe ser considerada solamente en el plano de la disminución drástica de las garantías que el mecanismo ofrece, sino también en el plano de las perspectivas de inconstitucionalidad que levanta en relación con la norma. El alejamiento del Ejecutivo de las precisas indicaciones del Parlamento sobre el punto tuvo algunas consecuencias de naturaleza fundamentalmente empírica, porque el artículo que introdujo en el ordenamiento la definición de establecimiento permanente —el artículo 162 del Texto Único sobre las impuestas de renta (TUIR)— debe su contenido a la influencia de la cláusula general contenida en el artículo 5 del modelo de tratado de la OCDE: esto representa una desviación evidente del modelo elegido por el único sujeto competente para asumir tal decisión de conformidad con los principios que teóricamente uniforman el ordenamiento, es decir el Legislador.

Antes de afrontar el problema de si existieron consecuencias, cuáles fueron y cuánto pesan en la visión general del sistema tributario italiano, lamentamos observar que de dichas inaceptables violaciones en materia no se encuentra libre ni siquiera el homólogo colombiano. Si en efecto el concepto de establecimiento permanente fue adoptado en Colombia por los artículos 86 y 87 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, su verdadera introducción en el ordenamiento se logró a través del sucesivo Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013, norma en la cual se aclararon una serie de dudas que subsistían acerca de la correcta interpretación de algunos puntos de no menor importancia, contenidos en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario. Entre estos puntos debe resaltarse, por su pertinencia, lo que debía ser comprendido entre las “actividades de carácter auxiliar o preparatorio” incluidas en el citado artículo. La expresión se refiere a lo que en derecho convencional se conoce como lista negativa, es decir, una serie de ejemplos que carece del carácter de la taxatividad y que da lugar a una presunción absoluta de imposibilidad para configurar un establecimiento permanente con base en consideraciones tanto de carácter económico —como por ejemplo la ausencia de una producción autónoma de utilidades por parte de la actividad susceptible de ser definida como auxiliar o preparatoria con respecto a la principal de la em-

presa—, como prácticos, a causa de la dificultad para determinar cuál es la cuota de utilidad generada por la sede fija de la empresa extranjera, comprobando las rentas que hayan sido producidas allí²³.

Al respecto, el artículo 3 de dicho decreto reglamentario introduce una lista de ejemplificaciones o, mejor dicho, la reintroduce: esta lista, en efecto, estaba ya prevista en el proyecto inicial del artículo 20-1 del Estatuto Tributario elaborado por el Legislador colombiano. En principio, el Congreso había incluido la previsión de la lista negativa en la formulación del artículo 20-1 del Estatuto Tributario, pero posteriormente cambió de idea: modificó su propia opinión, ofreciendo al respecto una justificación puntual en la exposición de motivos. El cambio, en palabras del propio legislador colombiano, se generó por la convicción de que las actividades indicadas en la mencionada lista no podían ser consideradas, necesariamente, como auxiliares o preparatorias.

El análisis del asunto, que ha sido efectuado por parte de la doctrina colombiana, parece estar en lo correcto cuando señala como contradictoria e incoherente la limitación inicial de la lista efectuada por el Legislador y su sucesiva inclusión por vía reglamentaria por parte del Ejecutivo. Pero a pesar de ello, consideramos que no puso suficientemente en evidencia los aspectos más relevantes del asunto. No basta, de hecho, la presunción de legalidad contenida en el Decreto 3026 de 2013 para permitir a cualquier intérprete no considerar los problemas que el asunto presenta en términos de correcta técnica legislativa y de respeto a las garantías contempladas por la Constitución colombiana.

El papel que la Rama Legislativa debe asumir con respecto al tema que aquí nos interesa está garantizado por el artículo 189 de la Constitución Política, que específicamente delinea los límites de la potestad reglamentaria. Los decretos reglamentarios tienen que subdividirse en: a) aquellos a los cuales la misma ley remite por constituir su condición de aplicabilidad, b) aquellos que se ocupan de transcribir el texto de la ley y, finalmente, c) aquellos que presentan un carácter de necesidad para permitir la observación de la finalidad explícita y del contenido implícito de la ley, en pleno respeto de la intención del Legislador y siempre limitado al alcance de la ley que está reglamentando.

El artículo 189 constitucional se preocupa, por lo tanto, de la distribución de las competencias y de la subdivisión de las respectivas esferas de influencia entre los poderes del Estado, excluyendo, en particular, la posibilidad de intervención a través de Decretos Reglamentarios en los temas que sean de exclusiva competencia del Congreso. Más allá del mérito de la efectiva legalidad o ilegali-

23 Véase Giuseppe Ripa. *La fiscalità d'impresa*. Pág. 222. Cedam. Padua (2011).

dad del Decreto 3026 de 2013²⁴, lo que parece importante subrayar en este punto es que el Ejecutivo asumió una decisión política en dirección exactamente contraria a la que había sido expresada por el Congreso en la exposición de motivos de la norma reglamentada y que, además, lo hizo a pesar de que de la simple lectura de la exposición de motivos que el órgano legislativo había efectuado para ofrecer a la colectividad las razones de su cambio interpretativo, se podía fácilmente intuir que la Rama Legislativa se había expresado sobre el tema de manera totalmente diferente y clara.

Así las cosas, resulta claro que al igual que en el caso italiano, estamos aquí frente a una verdadera desvalorización de las garantías constitucionales, generada por la toma de decisiones políticas por parte del Ejecutivo en contravía de directrices plasmadas por el Legislativo, verdadero órgano de representación popular. Al tener claro lo anterior, ahora nuestra intención es enfocar el discurso hacia el sentido más profundo de la regulación del establecimiento permanente a través de uno o más artículos del derecho interno.

3. Fines últimos de la regulación del concepto en la legislación nacional

Más allá de la garantía de la estabilidad jurídica, que frecuentemente se aduce como justificación al momento de regular el establecimiento permanente (véase al respecto la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012), lo cierto es que no existe ninguna obligación específica de regular el concepto de establecimiento permanente a nivel interno. Lo que realmente resulta relevante en el proceso de desarrollo de esta labor es intentar elaborar una síntesis novedosa y ajustada a los intereses nacionales, ya sea partiendo del derecho convencional expresado en los modelos de la OCDE y de la ONU, o bien acogiendo el contenido de los tratados firmados por cada país, o integrando las dos posibilidades.

Creemos que a través de una norma nacional es posible realizar una atenta valoración de los intereses del país frente a una regulación determinada, teniendo en la justa consideración la estructuración efectiva de sus relaciones financieras y las relaciones de fuerza que a nivel internacional logra establecer o a las cuales,

24 Dichos decretos gozan de la presunción de legalidad. Nótese de todas maneras que a cada ciudadano, sin necesidad de ser representado por un abogado, corresponde la posibilidad de exigir su verificación en todo momento a través de la acción de “nulidad por inconstitucionalidad”, acción libre de caducidad. Esta acción se encuentra regulada en el artículo 135 del código del procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, y permite pedir que se declare la nulidad de los decretos de carácter general adoptados por el Gobierno Nacional cuya revisión, de conformidad con los artículos 237 y 242, no es de competencia de la Corte Constitucional. Dicha acción concierne los casos de infracción directa cometida contra la Constitución, norma superior del ordenamiento jurídico, y es de conocimiento del máximo órgano de la justicia contencioso-administrativa colombiana, esto es el Consejo de Estado en su sala plena.

a su pesar, está obligado a doblegarse. Es muy importante aquí mantener separadas las posibilidades realizables a través de una norma interna de las que son posibles en el ámbito del derecho convencional, que en verdad es fruto de una conciliación de intereses y de presiones entre múltiples actores y de la inevitable obra de mediación desarrollada por las organizaciones internacionales. Igualmente, diferente es la libertad que tiene un Estado para defender sus intereses en la negociación de las cláusulas de un tratado para evitar la doble imposición con otro estado, libertad que naturalmente tiende a aumentar en el caso en que solamente haya un interlocutor o un número reducido de interlocutores.

Tal conclusión es de todas maneras muy imprecisa porque no toma en consideración el hecho de que los interlocutores son, ante todo, interlocutores políticos y que las variables en juego son muchas más de las que parecen estar presentes. Durante una negociación de un país con otro, el país está motivado, en primer lugar, por los precisos intereses que lo vinculan con ese otro país con el que está negociando, lo cual fácilmente podría llevarlo a realizar un número notable de concesiones con el fin de no perjudicar la relación existente entre los dos países y privilegiar los intereses preexistentes al tratado. En el texto firmado por las partes pesan de manera sensible consideraciones sobre la oportunidad política y sobre el momento histórico en el cual dicha negociación se desarrolla: se puede incluso observar que las posiciones expresadas en un determinado tratado contra la doble tributación terminan siendo leídas, con el paso del tiempo, como expresiones de fuerza o de debilidad del Estado contrayente.

La definición del establecimiento permanente y la decisión de cuándo una empresa, con base en las reglas de juego previamente fijadas, constituye o no un establecimiento permanente, no es un tema neutral. En la noción de establecimiento permanente se encuentra el supuesto subjetivo suficiente y necesario para la imposición, en un Estado extranjero, de la renta derivada de una actividad económica allí ejercida por un sujeto residente en otro Estado. Lo anteriormente expuesto resulta relevante en el ámbito de la distribución de la soberanía tributaria y en el plano del desarrollo del derecho tributario internacional (que se ha visto afectado por la renuencia manifestada en el pasado por los estados al momento de ceder porciones de su propia soberanía) y muestra sus verdaderos efectos en relación con el flujo de dinero que un país logra o no logra someter a tributación. En verdad, y de manera tal vez un poco brutal, se podría decir que muestra sus efectos en la futura salud económica de un determinado país.

Por lo tanto es necesario tener en mente el futuro para poder continuar el discurso sobre la utilidad de una norma nacional que defina la institución del establecimiento permanente. Comparada con las técnicas anteriormente ilustradas, esta última está sujeta en menor medida al condicionamiento externo, que de

todas maneras siempre estará presente. El Estado que reflexiona sobre esa solución legislativa deberá considerar atentamente que dicha técnica ofrece la posibilidad de regular todas aquellas situaciones que todavía no han sido reguladas por un tratado contra la doble imposición, verdadero efecto práctico de la introducción de una definición doméstica de establecimiento permanente.

El citado artículo 162 del TUIR prevee como ámbito de aplicación del concepto de establecimiento permanente: los sujetos residentes en países con los cuales Italia todavía no haya estipulado una convención contra la doble tributación. Además, la normativa italiana incluye en el ámbito de aplicación del concepto a aquellos casos en los que, a pesar de haber un tratado para evitar la doble imposición con el país de que se trate, la definición doméstica de *establecimiento permanente* pueda resultar más favorable para el contribuyente²⁵. En el caso colombiano, en cambio, el efecto práctico de la introducción de la definición de establecimiento permanente depende de manera particular del tipo de régimen tributario y de las decisiones que en tal sentido habían sido tomadas por el Legislador mucho antes de 2012.

El sistema tributario en Colombia grava toda la renta que se pueda considerar de fuente nacional (independientemente de que la renta la obtenga un residente o un no residente en Colombia), de acuerdo con el artículo 24 del Estatuto Tributario. En ese sentido, la introducción de la definición doméstica de establecimiento permanente no fue particularmente significativa en lo que concierne el aumento efectivo de los supuestos cobijados mediante la tributación de las rentas de fuente nacional y de los relativos recaudos, pues permanecieron sustancialmente invariados frente a lo que la administración financiera lograba sujetar a imposición antes de la introducción del concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento nacional.

La definición interna de establecimiento permanente en Colombia se encuentra en consonancia con aquella establecida en los tratados para evitar la doble tributación que el país ha suscrito desde 2005 con España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea y Portugal. Ello no sucede en el caso italiano, en el cual el Legislador explícitamente previó que siempre que las garantías ofrecidas al contribuyente sean mayores con la definición del artículo 162 TUIR, estas deberán ser aplicadas en lugar de aquellas de menor cobertura previstas en el tratado fiscal, fijando así la supremacía de la norma nacional sobre el derecho específicamente comprendido en los tratados en relación con el alcance del concepto de establecimiento permanente. Por el contrario, en el derecho colombiano, en caso

25 Sobre el tema del *favor contribuentis* se volverá a continuación para desarrollar una serie de consideraciones sobre la efectiva tutela del mismo en el ordenamiento colombiano, en particular en el tema del establecimiento permanente.

de preexistencia de un tratado contra la doble tributación, no hay lugar alguno a analizar la definición de establecimiento permanente prevista en el ordenamiento nacional, sino que la valoración se reduce a la simple aplicación de la definición establecida en el tratado.

4. Justificaciones de un retraso

Es importante aprovechar la ocasión para notar que el retraso en la introducción de la norma entre Colombia y numerosos estados europeos (España, Francia, Alemania, Italia, etc.) y latinoamericanos (Argentina, Ecuador, Perú, Venezuela, etc.)²⁶, encuentra su explicación en la falta de necesidad de recurrir a un artículo específico para tasar las rentas de fuente colombiana de los extranjeros no residentes, simplemente por el hecho que el sistema ya preveía su tributación antes de 2012. Con el ocaso de la política que había llevado Colombia a privilegiar estrategias de protección de la economía interna y a no cultivar los mercados internacionales, coherente con cierto tipo de soluciones ofrecidas por el cepalismo como crítica y solución de los límites que dicha corriente encontraba en el neoliberalismo, a partir de la década de 1990 tuvo su inicio una temporada de notable apertura frente a los mercados extranjeros, gracias a la transición de la política del “hacia adentro” a la política del “hacia fuera”²⁷. Los resultados de esta etapa se evidencian en los tratados contra la doble tributación firmados en los primeros años del 2000, que fueron los primeros en introducir la problemática del establecimiento permanente en Colombia. En el tiempo en el cual el Congreso sintió la necesidad de delinear la institución del establecimiento permanente, se presentó el proyecto de Ley 39/06C que, si bien nunca se convirtió en ley, resulta interesante para entender que en ese momento de fuerte internacionalización de la economía nacional, se advertía la necesidad de regular el concepto con un fin sensiblemente diferente al que en cambio caracterizaría la Ley 1607 de 2012, esto es, la estabilidad jurídica. La propuesta preveía la introducción del establecimiento permanente para dar aplicación a los tratados contra la imposición firmados por Colombia: nótese que el concepto se acercaba mucho más a lo estipulado en dichos tratados que a lo señalado en el Modelo Convencional de la OCDE, contraviniendo así la elección interpretativa hecha seis años después.

26 César Montano Galarza. El establecimiento permanente en los países miembros de la Comunidad Andina y en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Ed. Temis (2004).

27 Para los fines de este estudio, piénsese en la política fuertemente proteccionista de gravámenes a las importaciones y restricciones administrativas así como en el régimen aduanero que hacía muy complicadas las importaciones en Colombia. Para una descripción de este tema, así como para un discurso general sobre las ideas características del pensamiento de Raúl Prebisch, acogidas por la Comisión Económica para la América Latina y el Caribe (CEPAL), y de los demás exponentes del estructuralismo, véase Mauricio A. Plazas Vega. Op. cit. Pag. 165-178. Ed. Temis. Bogotá D.C. (2006).

5. Responsabilidades del Legislador en el cuidado y en la elección de los intereses

Se ha observado que la oportunidad de regular la definición de establecimiento permanente mediante una norma nacional tiene, potencialmente, el efecto de regular todo caso no cubierto por anteriores tratados. En esto se advierte una potencialidad enorme, necesariamente relacionada con la responsabilidad propia del poder legislativo. Esta relación podría parecer peregrina pero, como se ha tenido la oportunidad de demostrar, una norma nacional que regule el establecimiento permanente merece ser analizada en la medida en la que logra responder adecuadamente a las necesidades de un país y asume un papel decisivo para garantizar a este último el acceso a una serie de rentas que de otra manera no serían sujetables a imposición. En otras palabras, creemos que, a la luz de los intereses en juego y de su relevancia para todos los ciudadanos, no es conveniente adelantar una actividad de regulación que no sea precedida por un atento estudio de cuáles son tales intereses, que no sea consciente de cuáles intereses el texto propuesto defiende o que no ponga en acto decisiones ponderadas en la definición de cuáles tienen que ser privilegiados. Se está hablando aquí de una serie de actividades que en teoría podrían parecer obvias, pues el acto de legislar debería traducirse inevitablemente en el cuidado de la *res publica*. Pero la experiencia nos permite con tristeza constatar que dichas actividades suelen con frecuencia no ser tan obvias. Dicha perspectiva interpretativa debe ser entendida a la luz de la garantía constitucional de la separación de los poderes. De hecho, la definición del concepto no debería ser nunca el fruto de una decisión del Ejecutivo, pues en tal caso estaría representando los intereses de una sola parte de la comunidad y no de todos los ciudadanos, como corresponde.

6. Supuesta transición de la noción de la esfera del derecho internacional a la nacional

En relación con la posibilidad de hablar de la transición del concepto de establecimiento permanente de la esfera del derecho tributario internacional a la del derecho tributario nacional –que parte de la doctrina había precisamente querido encontrar en la Prusia del siglo XIX– debe advertirse que depende del caso específico de estudio, pues no resulta posible efectuar una generalización que interese a todos los estados. El punto de partida para juzgar si en el caso colombiano dicha transición tuvo lugar es la verificación de los elementos que la norma nacional ha incluido en la definición del establecimiento permanente. El punto no es solamente entender en qué relación se encuentran estos elementos con el derecho convencional o con las normas de los diferentes tratados, sino más bien esforzarse por entender si dichos elementos buscan satisfacer las necesidades del

país y son el fruto de una valoración y ponderación consciente por parte del poder legislativo nacional.

Al respecto, debe tenerse claro que si el Legislador nacional copia directamente el Modelo Convencional OCDE no significa necesariamente que falta a los deberes de cuidado del bien común que le impone el mandato constitucional, siempre y cuando el modelo sobre el que recaiga la elección sea el más adecuado para las necesidades del país y, además, se pueda demostrar que no fue necesario ningún correctivo justificado por las características del país. Pero sobre todo que no se trata de un caso fortuito sino, por el contrario, del fruto de una actividad de valoración previa profunda y consciente y de una decisión posterior acerca de cuáles intereses escoger para asegurar de la mejor manera el futuro del sistema-país. Que esta transición del derecho internacional al derecho nacional se presente efectivamente no es en absoluto la única vía posible e, incluso, puede afirmarse que es deseable solo en la medida en que se pueda reconocer en ella una buena práctica y el pleno respeto de las garantías de rango constitucional que tutelan la colectividad y fortalecen al mismo tiempo su cohesión. Lo que en cambio no es, en absoluto, posible tolerar son los intentos esbozados y torpes por fingir que dicha transición ha tenido efectivamente lugar, los cuales terminan no solamente desaprovechando la posibilidad de someter a tasación toda una serie de rentas, sino que además les crean muchos problemas y preocupaciones a los intérpretes y les quitan tiempo valioso y, por lo tanto, recursos valiosos a la discusión legislativa que bien podría concentrarse en la resolución –que se espera verdadera y concreta– de otras prioridades.

7. *Quandoque bonus dormitat Homerus*: descuidos del Legislador colombiano

Al margen de esta interpretación y con el fin de comprender más profundamente su significado, se presenta una aplicación de dicha teoría en el ámbito de la comparación de la reglamentación que han hecho Italia y Colombia. Dentro de la denominada lista positiva contenida en la cláusula general, el modelo de la OCDE (parágrafo 2, artículo 5) señala como ejemplo de establecimiento permanente “[u]na obra de construcción o de ensamblaje cuyo tiempo de ejecución supera los doce meses”. El legislador italiano, en cambio, definió como establecimiento permanente (inciso tercero, artículo 162) la obra que presente un tiempo de ejecución superior a tres meses, diferenciándose así del derecho convencional. De las motivaciones que lo llevaron a introducir una regla que extiende notablemente lo que puede entenderse como establecimiento permanente, el Legislador italiano dio cuenta en el boceto de decreto delegado, especificando que era precisamente éste el objetivo que se proponía. En armonía con dicho esfuerzo en Italia el es-

tablecimiento permanente comprende no solamente la “obra de construcción o de ensamblaje”, sino también, alejándose en esto del modelo convencional, la “instalación” y el ejercicio “de actividades de supervisión conexas”. Nos parece notable que el Legislador italiano, escogiendo no seguir en este punto lo previsto por el derecho convencional, haya dado prueba de conocimiento de lo que buscaba realizar: incrementar el número de obras susceptibles de ser clasificadas como establecimiento permanente a través de la disminución del requisito, ampliando en conclusión el número de sujetos sometibles a tasación.

Sin embargo, en relación con Colombia, sorprende constatar que ni con base en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, ni en el sucesivo Decreto 3026 del 2013 es posible considerar las obras como ejemplo de establecimiento permanente en el país y que el siempre puntual legislador nacional, que nunca había olvidado referir constantemente las motivaciones que lo habían llevado a tomar sus decisiones en la materia, no haya incluido en la norma de derecho interno un elemento reconocido incluso por el Modelo de Convención de la ONU y mencionado prácticamente en toda la doctrina²⁸.

Además de lo anterior, puede observarse que la definición del establecimiento permanente en Colombia es sustancialmente igual a aquella prevista por el Modelo OCDE: aunque podría encontrarse una justificación en la voluntad del país de convertirse en miembro de dicha organización, deja gran perplejidad la decisión de optar por una reproducción pasiva de aquel modelo (salvedad hecha de la inexplicable ausencia de las obras), que ha sido catalogado como el menos beneficioso para los países en vía de desarrollo y que por lo tanto perjudica inevitablemente al país.

Es inevitable notar que el Legislador colombiano estipuló una serie de tratados contra la doble tributación en los cuales se podía observar que conocía muy bien el Modelo de la ONU, por lo que cabe concluir que no había sido posible imponerlo, a causa de presiones relativas a la oportunidad política, o que simplemente se había preferido el otro modelo. De estas decisiones, si de decisiones se puede hablar observando el nivel de conocimiento de los miembros del Congreso, el poder legislativo está llamado a rendir cuentas, en especial si la disminución del alcance de los impuestos teóricamente recaudables termina constituyendo –y es muy probable que ese sea el caso– un freno para el crecimiento del país.

Al dirigir además nuestra atención a la motivación que había sido ofrecida a la introducción del concepto de establecimiento permanente –la estabilidad jurídi-

28 Cfr. Klaus Vogel. *On Double Taxation Conventions*. Pág. 212-213. Kluwer Law and Taxation. II ed., Deventer (1990). Véanse, entre otros, Joaquin Arespacochaga. *Planificación fiscal internacional*. Pág. 168, segunda edición, Madrid-Barcellona (1998) e Marco Cerrato. *I cantieri*. Pag 115-121. En *Materiali di Diritto Tributario internazionale* (a cargo de) Claudio Sacchetto y Lauro Alemanno. Ipsoa. Milán (2002).

ca-, se advierte que uno de los parámetros a la luz del cual un sistema debe ser valorado es el de la uniformidad de su semblante. Esta expresión debe entenderse en el sentido de coherencia, organicidad y desarrollo armónico del sistema con respecto a todos los valores que el ordenamiento formalmente profesa, así como su respeto, salvaguarda y activa promoción.

Se tiene por lo demás que registrar positivamente el hecho de que las garantías del contribuyente hayan encontrado, por primera vez en Colombia, explícita tutela a partir de la reforma de 2012, la misma que introdujo el concepto de establecimiento permanente. Una señal muy evidente de cohesión del sistema legislativo se habría tenido si el artículo 20-1 del ET hubiese previsto la cláusula de la aplicación de las disposiciones más favorables para el contribuyente, que, tal y como ya se ha analizado con anterioridad, constituye un elemento característico del artículo 162 del TUIR y ofrece una prueba de cómo el Ejecutivo ha sabido moverse correctamente entre los límites de la delegación contenida en la Ley 80 del 7 de abril de 2003, sobre todo de aquellos principios-guía previstos en la codificación en su artículo 2, que prevee en particular el respeto de las garantías de los contribuyentes²⁹.

8. Conclusiones

En el presente trabajo nos hemos esforzado por relacionar el concepto tributario del establecimiento permanente con la labor que, en nuestra opinión, debe ser confiada a la Rama Legislativa con base en el mandato constitucional, tanto colombiano como italiano, que constituye un aspecto prominente de la moderna doctrina constitucional. Dicho enfoque busca responsabilizar al legislador al momento de regular la institución en el derecho interno con respecto a sus decisiones normativas, que deben ser necesariamente coherentes con las metas que tiene la intención de alcanzar.

29 El principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 53 de la Constitución italiana puede considerarse, en concordancia con el artículo 3 sobre la igualdad y el artículo 23 sobre la reserva de ley, base sobre la cual se fundamentan los derechos fundamentales del contribuyente. Tales garantías se han visto reforzadas por la Ley 212 de 2000, conocida como el Estatuto del Contribuyente, que coloca al sujeto pasivo del impuesto en una posición mucho más protagónica que antes y en la cual se recogen todos los medios de protección del contribuyente que han sido adoptados por la legislación italiana. Ante la imposibilidad de referirnos a toda la bibliografía sobre la materia, se señala solo a título de ejemplo Gianni Marongiu. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*. G. Giappichelli Editore. Turín (2010). Así mismo, sobre el desarrollo a nivel europeo de los derechos del contribuyente, véase Philippe Marchessou. *Tutela del contribuente in europa tra modelli e principi in La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. (Al cuidado de) Adriano Di Pietro. Pág. 3-27. Cedam. Milán (2009). Para un análisis de las acciones constitucionales en materia tributaria, en el ámbito de una amplia reflexión sobre los derechos de los contribuyentes y para una confrontación con la *Verfassungsbeschwerde* establecida en el ordenamiento alemán, véase Luigi Ferlazzo Natoli, Maria Vittoria Serranò Gaetano Ruta. *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario*. Ruling e *Verfassungsbeschwerde*. Pág 49-120. G. Giappichelli Editore. Turín (1998).

Se ha buscado en particular demostrar por qué una reglamentación interna de este concepto no debe considerarse la única solución, sino solamente una solución entre las posibles, pues al igual que las otras presenta una serie de desventajas y de puntos de fuerza que son diferentes para cada país y que deben ser tomados en consideración al momento de tomar una decisión de política legislativa. El tema de las decisiones debe ser entendido en un sentido mucho más amplio, si el establecimiento permanente asume un papel central para relacionar distintos poderes tributarios y para lograr una distribución de la potestad de someter a tributación determinadas rentas, si permite resolver problemas de doble imposición e influye en las operaciones comerciales internacionales y en las inversiones extranjeras, entonces es oportuno que todos los miembros de la comunidad, que serán inevitablemente afectados por estos factores, sean conscientes de lo que acontece y de lo que se está decidiendo en su nombre.

El debate que se está desarrollando en estos años en Colombia se caracteriza por su gran vivacidad y cabe albergar la esperanza de que pueda fortalecerse todavía más a raíz del aporte de los académicos del área tributaria de la comunidad científica local que no han tenido todavía la oportunidad de poner a disposición su contribución, y también del relevante aporte de las “voces que provienen de fuera”, es decir, no sólo de quien estudia el tema proviniendo de realidades diferentes, entre ellos quien escribe, sino sobre todo de los ciudadanos. El hecho de que solo hasta hace poco se haya concluido la etapa de delimitación del marco del concepto de establecimiento permanente en el derecho interno y el hecho de la multiplicación de las relaciones comerciales en un clima de confiada apertura hacia la inversión extranjera en Colombia y la posibilidad de que esto influya sensiblemente en la estipulación de nuevos tratados en contra de la doble tributación, representa también la posibilidad de corregir una serie de incongruencias cometidas por el Legislador colombiano en su primera aproximación al tema.

La primera de estas incongruencias consiste en haber encontrado su inspiración no en el Modelo de la ONU sino en el Modelo de la OCDE, el cual en opinión de la doctrina tiende a favorecer a los países ya desarrollados. El legislador, que si bien había demostrado tener conocimiento de dicho modelo en algunos de los tratados contra la doble tributación firmados en el 2000, decidió de todas maneras adoptar la reglamentación del concepto de establecimiento permanente de la OCDE a través de una norma interna, circunstancia que no favorece a una nación en vía de desarrollo como lo es la colombiana. Por otra parte, la introducción de los artículos 86 y 87 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012 no implicó su contemporánea o por lo menos sucesiva conciliación con la regla de carácter general prevista por el artículo 24 del Estatuto Tributario, que permite gravar las rentas de fuente nacional de los extranjeros residentes en el país.

La permanencia de esta norma (artículo 24) en el sistema plantea serias dudas frente a la efectiva necesidad de recurrir a uno o más artículos de derecho interno para introducir el concepto de establecimiento permanente. Dichos artículos resultarían en efecto siendo inútiles puesto que su presencia no implicaría un aumento de las rentas gravables por parte de la administración tributaria y el hecho de que ya antes de 2012 existiera el artículo 24 del Estatuto Tributario, evidencia el retraso colombiano con respecto a los otros países europeos y del área latinoamericana.

Otra incongruencia es la que se observa en la técnica legislativa incorrecta que permitió que el Ejecutivo reintrodujera, a través del artículo 3 del Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013, la denominada *negative list*, a pesar de que en su momento el Legislador ya la había tomado en consideración y había decidido abandonarla con cognición de causa, olvidando así la circunstancia de que, al igual que todos los países democráticos, Colombia también reconoce el principio de la separación de poderes.

De la comparación puntual con las decisiones normativas italianas en materia se desprende, además, una ulterior contradicción: la Ley 1607 puede ser justamente celebrada como la introducción de una serie de garantías a favor de los contribuyentes, mientras que la regulación que la misma ley ofrece del concepto de establecimiento permanente no tiene en consideración estas aperturas muy positivas.

El último aspecto de difícil comprensión, entre los señalados por quien escribe, es la total ausencia de un elemento, no solo presente tanto en el Modelo de la ONU como en el Modelo de la OCDE, sino también objeto de profundos y cada vez más renovados análisis por parte de la doctrina internacional, como es el de las obras como ejemplo de establecimiento permanente.

El hecho de no haberlas previsto en la norma interna que define el establecimiento permanente tiene sin duda repercusiones prácticas con respecto al alcance tributario y, de hecho, esta reductiva interpretación pone en evidencia un incumplimiento específico en el caso colombiano, cuando es la obligación del Legislador favorecer el interés público.

A partir del análisis de los puntos problemáticos de dicha regulación, nos hemos propuesto no solamente encontrar lo que la historia puede enseñarnos sobre el tema, sino también reflexionar sobre la experiencia que la realidad jurídica aporta. Es posible superar la concepción inicial de pensar que todo ya ha sido dicho sobre el tema, pues se trata de un derecho casi “virgen” que sigue presentando múltiples e increíbles posibilidades y que, en general, parece conocer una etapa de renovación entusiasta y profunda en estos años.

9. Bibliografía

- Andrew Linklater. *Globalization and Political Community*. En J. Baylis, S. Smith and P. Owens (eds). Ed. Oxford University Press. Oxford (2011).
- Anna Miraulo. *Doppia imposizione internazionale*. Giuffrè Editore. Milano (1990).
- Antonio Lovisolo. *La stabile organizzazione en Diritto tributario internazionale (a cargo de Victor Uckmar)*. Ed. Cedam. Padova (2005).
- Arvid A. Skaar. *Permanent establishment: erosion of tax treaty principle*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer-Boston (1991).
- Baldassarre Santamaria. *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale ed internazionale*. Ed. Giuffrè (2006).
- C.B.A. Beherens. *Society, Government and Enlightenment. The experiences of Eighteenth century France and Prussia*. Ed. Thames and Hudson (1985).
- Carlo Garbarino. *Le basi teoriche ed i metodi del diritto tributario comparato*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, I, 1059 (2004).
- César Eduardo Montaña Galarza. *El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOUDE)*. Ed. Temis S. A. (2004).
- Constitución Política de Colombia. Art. 76. (1991).
- David Orlando Corredor Velásquez. *Derecho tributario. Consideraciones y aplicación del concepto de establecimiento permanente*. Ed. Grupo Editorial Ibáñez. (2014).
- David Elvira Beneto. *El establecimiento permanente: Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*. Tirant Lo Blanch. Valencia (2007).
- Decreto del 12 de diciembre de 2013.
- Decreto 3026 del 27 de diciembre del 2013.
- Ekkeart Reimer, Nathalie Urban e Stefan Schmid. *Permanent establishments : a domestic taxation, bilaterl tax treaty and OECD perspective*. Wolter Kluwer. Holanda. (2011).
- Estatuto Tributario Nacional de Colombia.
- F. Neumark. *La politica finanziaria dalla fondazione dell'Impero allo scoppio della prima guerra mondiale*. Deutsche Bundesbank. *Economia e finanza in Germania 1876-1948*. Cariplo-Laterza. Bari (1988).
- Francis L. Carsten. *Le origini della Prussia*. Il Mulino. Bologna (1982).
- Franky Urrego. *Control de constitucionalidad de los decretos expedidos con fundamento en facultades otorgadas en actos legislativos*. *Revista de Estudios Socios-Juridicos*. Universidad del Rosario. Volumen 7 No. 2. Bogotá D.C. (2005).
- Franky Urrego y Manuel Quinche. *Los decretos en el sistema normativo colombiano. Una politica estatal de invención normativa en Universita*. Pontificia Universidad Javeriana No 116. Bogotá D.C. (2008).
- Giampiero Porcaro. *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi e procedimentali*. Cedam. Padova (2001).

- Gianni Marongiu. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*. Ed. G. Giappichelli. Turín (2010).
- Giuseppe Ripa. *La fiscalità d'impresa*. Cedam. Padova (2011).
- Heinrich Lutz. *Tra Asburgo e Prussia. La Germania dal 1815 al 1866*. Il Mulino. Bologna (1992).
- Joaquin Arespacochaga. *Planificación fiscal internacional*. Segunda edición. (1998).
- José M. Castro Arango. *El establecimiento permanente. Primicias y primicias y problemáticas en Colombia*. Revista de Derecho Fiscal n. 4. Universidad Extenado de Colombia. Bogotá (2008).
- José M. Castro Arango, Mauricio Marín Elizalde. *El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia*. Impuestos Revista de Orientación Tributaria. Bogotá (2009).
- Karol Gòrski. *L'ordine teutonico. Alle origini dello stato prussiano*. Einaudi. Turín (1971).
- Klaus Vogel. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law and Taxation. Deventer (1990).
- Ley 80 del 7 de abril de 2003.
- Ley 1607 del 26 de diciembre del 2012.
- Luigi Ferlazzo Natoli, Maria Vittoria Serranò Gaetano Ruta. *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde*. Ed. G. Giappichelli. Turín (1998).
- Maikel Evers. *Tracing the Origins of the Netherlands Tax Treaty Network*. 41 Intertax, Issue 6/7. The Netherlands (2013).
- Mario Bretone. *Traduzione e unificazione giuridica in Savigny en Dottrine storiche del Diritto Privato. Materiali per una storia della cultura*. Vol. VI G. A cargo de G. Tarello. Bologna (1976).
- Mary Fullbrook. *Piety and Politics, Religion and the Rise of Absolutism in England, Württemberg and Prussia*. Cambridge University Press. Cambridge (1983).
- Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Ed. Temis. (2006).
- Michael Kobetsky. *International taxation on permanent establishment. Principles and Policy*. Ed. Cambridge University Press. Nueva York (2011).
- Modelo Convencional de la OCDE.
- Paola Tarigo. *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*. G. Giappichelli Editore. Turín (2008).
- Philippe Marchessou. *Tutela del contribuente in Europa tra modelli e principi in La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. A cargo de Adriano Di Pietro (2006).
- Pierangelo Schiera. *L'introduzione delle "Akzise" in Prussia e i suoi riflessi nella dottrina contemporanea*. Ed. Giuffrè. Milán (1965).

Pierre Gaxotte. Frederic II roi de Prusse. Ed. Editions Albin Michel. París (1967).

Pietro Selicato. La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo. En Mauricio A. Plazas Vega. Dal diritto finanziario al diritto tributario. Scritti in onore di Andrea Amatucci. Ed. Temis – Jovene Editore. Bogotá D.C.-Nápoles (2011).

Proyecto de ley 39/06C.

Roberto Bin Giovanni Petruzzella. Diritto Costituzionale. G.Giappichelli Editore. Turín (2009).

Ronald Car. La genesi del cancellierato. L'evoluzione del potere governativo in Prussia 1848-1853. Edición Università di Macerata. Macerata (2006).

Sunita Jogarajan. Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for actions. Oxford Journal of Legal Studies. Ed. Oxford University Press. Oxford (2011).

Texto único sobre las impuestas de renta (TUIR).

Veit Valentin. Storia dei Popoli. II Ed. Saggiatore di Alberto Mondadori. Milán. (1960).