

Análisis de las principales reservas en materia tributaria formuladas por Colombia en el acuerdo de adhesión a la OCDE

Analysis of the main tax reservations made by Colombia in the OECD's accession agreement

Análise das principais reservas em matéria tributária formuladas pela Colômbia no acordo de adesão à OCDE

OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *Análisis de las principales reservas en materia tributaria formuladas por Colombia en el acuerdo de adhesión a la OCDE*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 151.

Recibido: 04 de marzo de 2019

Aprobado: 27 de noviembre de 2019

Página inicial: 151

Página final: 200

Resumen

Mediante la expedición de la Ley 1950 de 2019, el legislativo colombiano le dio luz verde a la entrada de Colombia a la OCDE. En ese sentido, el acuerdo de adhesión obligó a que el país formulara sus reservas respecto de diferentes tópicos fundamentales, que variaron desde temas regulatorios, hasta reglas para el libre

1 Abogado con profundización en Derecho Tributario y especialista en Derecho Económico Internacional de la Universidad Externado de Colombia. Especialista y magister en Tributación de la Universidad de los Andes. Ha sido docente de Derecho Tributario Internacional en la Universidad Externado y Universidad de los Andes e investigador del Centro de Estudios Fiscales Externadista y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). También cursó diplomado en Impuestos de la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado y en NIIF del ICDT. Ganador del premio YIN 2018 de la IFA Capítulo Colombia y postulado para el XXXI Concurso José Ignacio de Márquez en Derecho Económico por parte del ICDT. Ha realizado múltiples publicaciones en medios nacionales e internacionales en materia de tributación internacional. Cuenta con experiencia en consultoría y planeación tributaria nacional e internacional, convenios para evitar la doble imposición, due diligence tributario y en asesoría fiscal en procesos de M&A. Abogado senior en PricewaterhouseCoopers Colombia. Las opiniones del artículo son opiniones personales y solo comprometen al autor.

flujo de capitales y de inversión extranjera. Naturalmente, al ser la OCDE una entidad multilateral que informalmente ha asumido un rol tributario de manera internacional, también era requerido que Colombia estableciera sus reservas frente al Modelo de Convenio Tributario y la Convención Administrativa de Asistencia Mutua en Materia Fiscal, ambos documentos elaborados por dicha organización. Así las cosas, estas salvedades tributarias deben en teoría marcar las pautas que asuma el país en las futuras negociaciones de sus tratados tributarios.

Palabras clave: Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, Convención Administrativa de Asistencia Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, Ley 1950 de 2019, reservas hechas por Colombia al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, rentas inmobiliarias, dividendos, establecimiento permanente, reglas de desempate, residencia fiscal, ganancias de capital, regalías, no discriminación, rentas de un empleo.

Abstract

By means of the enactment of Law 1950 of 2019, the Colombian legislature allowed Colombia's entry into the OECD. In this sense, the accession agreement required Colombia to formulate its reservations regarding different paramount topics, which vary from regulatory issues to rules for the free flow of capital and foreign investment. Certainly, since the OECD is a multilateral entity that has informally assumed an international tax role, it was also required to formulate reservations with respect to the OECD's Model Tax Convention and the Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. That being said, these reservations should determine Colombia's guidelines in the further negotiations of tax treaties.

Keywords: OECD Tax Convention, OECD Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Law 1950 of 2019, reservations to the OECD Tax Agreement made by Colombia, income from immovable property, dividends, permanent establishment, tie-breaker rules, tax residence, capital gains, royalties, non-discrimination, income from employment.

Resumo

Mediante a expedição da Lei 1950 de 2019, o legislativo colombiano deu luz verde à entrada da Colômbia à OCDE. Nesse sentido, o acordo de adesão obrigou a que o país formulara suas reservas no que diz respeito a diferentes tópicos fundamentais, que variaram desde temas regulatórios, até regras para o livre fluxo de capitais e de investimento estrangeiro. Naturalmente, ao ser a OCDE

uma entidade multilateral que informalmente tem assumido um papel tributário de maneira internacional, também era requerido que a Colômbia estabelecesse suas reservas frente ao Modelo de Convênio Tributário e a Convenção Administrativa de Assistência Mútua em Matéria Fiscal, ambos os documentos elaborados por dita organização. Perante isto, estas exceções tributárias devem em teoria marcar as pautas que assumam o país nas futuras negociações de seus tratados tributários.

Palavras-chave: Modelo de Convênio Tributário da OCDE, Convenção Administrativa de Assistência Mútua em Matéria Fiscal da OCDE, Lei 1950 de 2019, reservas feitas pela Colômbia ao Modelo de Convênio Tributário da OCDE, rendas imobiliárias, dividendos, estabelecimento permanente, regras de desempate, residência fiscal, rendimentos de capital, royalties, não discriminação, rendas de um emprego.

Sumario

I. Reservas hechas por Colombia respecto del MOCDE; A. Reservas al artículo 2° del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reservas hechas por Colombia al artículo 2° del MOCDE; B. Reservas al artículo 4° del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reservas hechas por Colombia; C. Reservas al artículo 5° del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Primera reserva hecha por Colombia al artículo 5° del MOCDE; 3. Segunda reserva hecha por Colombia al artículo 5° del MOCDE; 4. Tercera reserva hecha por Colombia al artículo 5° del MOCDE; 5. Reservas a los comentarios al artículo 5° del MOCDE; D. Reservas al artículo 6° del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reservas realizadas por Colombia al artículo 6° del MOCDE; E. Reservas al artículo 7° del MOCDE; F. Reservas al artículo 10 del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reservas hechas por Colombia al artículo 10 del MOCDE; G. Reservas al artículo 12 del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Primera reserva al artículo 12 del MOCDE; 3. Segunda reserva al artículo 12 del MOCDE; 4. Tercera reserva al artículo 12 del MOCDE; 5. Cuarta reserva al artículo 12 del MOCDE; 6. Reservas a los comentarios del artículo 12 del MOCDE; H. Reservas al artículo 13 del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reserva hecha por Colombia al artículo 13 del MOCDE; I. Reservas al artículo 15 del MOCDE; J. Reservas al artículo 21 del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reserva hecha por Colombia al artículo 21 del MOCDE; K. Reservas al artículo 24 del MOCDE; 1. Consideraciones generales; 2. Reservas hechas por Colombia al artículo 24 del MOCDE; II. Plazos de implementación a precios de transferencia; III. Notificaciones y reser-

vas a la Convención Administrativa de Asistencia Mutua en Materia Fiscal; A. Notificaciones; B. Reservas; Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

El 29 de mayo de 2013, el comité de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) abrió la discusión para determinar los términos, condiciones y el proceso para la entrada de Colombia a dicho organismo internacional, conocido en la jerga popular universal como el “club de las buenas prácticas” o “club de los países ricos”; con la finalidad de que Colombia se convirtiera en el Estado número 37 de esta entidad internacional².

Dentro de la hoja de ruta trazada por la OCDE para el Estado Colombiano, establecida el 19 de septiembre de 2013, se debía contar con la aprobación final de un total de 23 comités técnicos de la organización, los cuales versaban sobre distintos temas que iban desde consideraciones en materia laboral, pensional y migratoria, hasta tópicos en materia medioambiental y de flujo de capitales³. Así las cosas, con la aceptación definitiva del comité de asuntos comerciales, el comité general de la OCDE formalizó su invitación a Colombia para el ingreso pleno al grupo, lo cual se materializó el 30 de mayo de 2018, cuando se firmó el Acuerdo sobre los términos de la adhesión de Colombia a la OCDE.

De esta manera, el 8 de enero de 2019 el Congreso de la República de Colombia aprobó la Ley 1950 de 2019, mediante la cual se aprueba tanto el texto del «Acuerdo sobre los términos de la adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos», suscrito en París, el 30 de mayo de 2018, como la «Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos», hecha en París el 14 de diciembre de 1960, derivando en la adopción por ley en Colombia del acuerdo creador y originador de la OCDE de los años 60.

Adicionalmente, para que fuera posible la adherencia de Colombia a la OCDE, se requería de manera obligatoria que el país adoptara el Acuerdo de Privilegios,

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

3 La lista completa de estos comités es: 1. Gobernanza Pública, 2. Política Regulatoria, 3. Desarrollo Regional, 4. Empleo y Asuntos Laborales, 5. Comercio, 6. Agricultura, 7. Pesca, 8. Política Educativa, 9. Salud, 10. Medio Ambiente, 11. Químicos, 12. Estadística y Política Estadística, 13. Política Científica y Tecnológica, 14. Economía Digital, Economía y Desarrollo, 16. Asuntos Fiscales, 17. Inversión, 18. Gobernanza Corporativa, 19. Mercados Financieros, 20. Seguros y Pensiones Privadas, 21. Competencia, 22. Consumidor y 23. El Grupo de Trabajo Anti-soborno en Transacciones Internacionales.

Inmunidades y Facilidades otorgados a la Organización (OCDE). Así, el 20 de junio de 2014, en la ciudad de Punta Mita en México, el Estado colombiano firmó el «Acuerdo entre la República de Colombia y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre Privilegios, Inmunidades y Facilidades otorgados a la Organización», que fue adoptado a nivel nacional mediante la Ley 1958 de 2019; tratado que a su vez, consagra exenciones tributarias generales (tanto en tributación directa como indirecta) para la OCDE, sus activos y sus operaciones en el territorio nacional⁴.

Ahora bien, partiendo de la realidad latente en virtud de la cual la OCDE ha asumido por décadas la batuta global en materia de fiscalidad internacional, particularmente por la redacción, discusión y actualización del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MOCDE) junto con sus comentarios, que es la plantilla de modelo tributario con mayor aceptación y uso en la extensa red mundial bilateral de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)⁵, Colombia debía, en su acuerdo de adhesión, formular las reservas que consideraba convenientes respecto de los diferentes artículos del MOCDE y los comentarios.

De otro lado, el acuerdo de adhesión a la OCDE también le imponía la obligación a Colombia de notificar los impuestos comprendidos y las reservas pertinentes para fines de la aplicación de la Convención Administrativa de Asistencia Mutua en Materia Fiscal (CAAMF). Respecto de esto, no debe olvidarse que Colombia adoptó la CAAMF mediante la Ley 1661 de 2013 (aprobada por la

4 Estos privilegios impositivos están previstos en el artículo 10 y 11 del tratado que señalan lo siguiente: *“Artículo 10. La Organización y sus bienes estarán exentos de: (a) cualquier forma de tributación directa, incluidos cargos para efectos de pensión o seguridad social: sin embargo, la Organización no reclamará exención de tarifas e impuestos que constituyan no más que el pago por servicios públicos; (b) aranceles, prohibiciones y restricciones con respecto a artículos importados y exportados por la Organización para su funcionamiento o en desarrollo de sus actividades, en el entendido que dichos artículos importados no serán vendidos en la República de Colombia, salvo de acuerdo con condiciones acordadas con la República de Colombia; (c) aranceles, prohibiciones y restricciones con respecto a la importación y exportación de publicaciones u otro material que la Organización produzca, así como impuestos con respecto a la venta o difusión gratuita de sus publicaciones u otros artículos producidos o servicios que ella preste; (d) cualquier forma de tributación indirecta, incluidos impuestos que formen parte del precio a ser pagado, sobre bienes y servicios adquiridos por la Organización para su funcionamiento, o en el desarrollo de sus actividades. Si la Organización paga impuestos indirectos, estos serán reembolsados de acuerdo con los procedimientos aplicables a otras organizaciones internacionales y gobiernos extranjeros.*

Artículo 11. 1. Para sus comunicaciones oficiales, la Organización gozará del tratamiento no menos favorable que el que la República de Colombia concede a cualquier organización internacional o gobierno extranjero, incluida su misión diplomática, en materia de prioridades, tarifas e impuestos sobre correos, cables, telegramas, radiogramas, telefotos, telefaxes, teléfono, comunicaciones electrónicas, otras comunicaciones y tarifas de prensa para información a la prensa y radio. No se aplicará ninguna censura a la correspondencia oficial ni a otras comunicaciones oficiales de la Organización. Para sus comunicaciones, la Organización gozará el derecho de utilizar códigos, enviar, recibir correspondencia y otros documentos por correo privado”.

5 Hoy por hoy existen más de 3.000 convenios tributarios vigentes en el mundo, en donde la mayoría de ellos están inspirados en el Modelo de la OCDE.

Corte Constitucional en Sentencia C-032 de 2014) y que está vigente por haberse hecho el depósito respectivo y porque se promulgó el decreto de adopción⁶.

Lo indicado en los dos párrafos anteriores se justifica en la medida en que, en el instrumento de adhesión de Colombia a la OCDE, el país se comprometió a adoptar los distintos instrumentos jurídicos sustantivos en vigor emitidos por la OCDE, en donde el MOCDE y la CAAMF corresponden de manera individual a uno de estos últimos, frente a los cuales Colombia podía formular las reservas que considerara pertinentes.

Sin embargo, no debe dejarse a un lado que, por expresa disposición del numeral 10) del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia (CPC), los acuerdos de índole internacional deben someterse previamente a un control automático de constitucionalidad, tanto formal como material⁷, ejercido por la Corte Constitucional, con la finalidad de que puedan ser aplicables en el sistema jurídico colombiano.

Lo anterior, sin perjuicio de la facultad del presidente de la república de otorgarle aplicación puramente temporal a tratados de naturaleza económica y comercial acordados en el ámbito de organismos internacionales, como lo indica el artículo 242 de la CPC, aunque sin perder de vista que en este caso particular igualmente es requerida la ratificación posterior mediante ley y demás requisitos de adopción.

Así mismo, una vez superado el test constitucional, el acuerdo se debe formalizar por la vía diplomática mediante el mecanismo del depósito, por tratarse de un tratado de una entidad multilateral, como lo es, por antonomasia, la OCDE⁸. Posteriormente, el ejecutivo nacional tiene que expedir un decreto de promulgación, en el cual queda insertado el cuerpo del tratado, y en su caso, el texto de las reservas que el Gobierno formuló en el momento del depósito de ratificaciones⁹.

Por ende, hasta tanto no se cumpla a cabalidad con los pasos perentorios antes indicados, no tiene efectos jurídicos el acuerdo de adhesión a la OCDE.

6 Decreto 343 de 2015.

7 Esta postura ha sido sostenida por la Corte Constitucional en Sentencias C-214 de 2007 y C-048 de 2018, entre otras.

8 Esta obligación del depósito tiene un origen en el Derecho Internacional Público y está regulada en el artículo 16 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (CVSDT) y su actualización de 1989 (conocida como Viena II). La CVSDT de 1969 fue aprobada en Colombia mediante la Ley 32 de 1985. Sin embargo, la actualización a dicha convención del año de 1986 fue adoptada mediante la Ley 406 de 1997. Esta obligación también está consignada en el artículo 1° de la Ley 7 de 1944.

9 Obligación establecida en el artículo 2° de la Ley 7 de 1994.

Una vez establecido el marco introductorio, debe indicarse que el presente artículo está intencionado en realizar un análisis profundo de cada una de las reservas realizadas por Colombia al MOCDE, sus comentarios y a la CAAMF, haciendo en la medida de lo posible, un comparativo con las salvedades al MOCDE y sus comentarios hechos por las demás jurisdicciones miembros de la OCDE.

Para fines de lo anterior, se hacen ciertas explicaciones sumarias a la funcionalidad de varias reglas distributivas y especiales del MOCDE, junto con algunas referencias a las posturas ya adoptadas, previamente, por Colombia en los CDI que han sido firmados¹⁰, y se brindan algunas perspectivas de las implicaciones de estas reservas fiscales frente a futuras negociaciones de tratados tributarios por parte del Estado colombiano.

I. Reservas hechas por Colombia respecto del MOCDE

Como primer punto, es importante hacer hincapié en que las reservas propuestas por el país al MOCDE se encuentran contenidas en el Anexo 1 (Observaciones específicas sobre la aceptación de instrumentos jurídicos de la OCDE) del Acuerdo sobre los términos de la adhesión de Colombia a la OCDE.

Dicho anexo, inicia señalando que Colombia acepta todos los instrumentos jurídicos de la OCDE que estaban vigentes al momento de la decisión del Consejo de la OCDE de invitar al país a adherirse a la Convención, pero con algunas observaciones.

Hecha esta aclaración formal, en lo que concierne a las reservas y aclaraciones planteadas por el país al MOCDE y sus comentarios, la Ley 1950 de 2019 señala lo siguiente:

“Recomendación del Consejo relacionada con la Convención Modelo con Respecto a Impuestos sobre Renta y Capital [C(97)1951FINAL]

Colombia acepta esta Recomendación con las siguientes reservas y observaciones sobre La Convención Modelo con respecto a Impuestos”.

Como puede verse, este preámbulo antecede las reservas puntuales hechas por Colombia al MOCDE, luego de la obligación de aceptar la *recomendación* de la entidad, las cuales se analizan cada una de manera individual a continuación.

10 A la fecha, Colombia ha suscrito CDI con los siguientes países: España, Canadá, Chile, República de Corea, México, Portugal, India, Suiza, República Checa, Japón, Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido, Francia, Italia y Japón. Lo anterior sin dejar atrás la Decisión 578 del 2004 del CAN (acuerdo del cual hacen parte Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia) la cual se refiere a la norma comunitaria para evitar la doble imposición.

A. Reservas al artículo 2° del MOCDE

1. Consideraciones generales

En primera medida, debe recordarse que el artículo 2° del MOCDE establece el ámbito objetivo de aplicación del tratado, es decir, el espectro frente a qué tipo de tributos resulta aplicable¹¹. Dicho esto, este artículo señala textualmente que el convenio aplica exclusivamente a los: *“impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción”*. Aquí es lógico colegir que esta definición genera que cualquier elemento de tributación indirecta, dígase impuestos sobre el valor agregado o al consumo, no esté cubierto por el tratado fiscal de la OCDE.

Asimismo, el parágrafo 2) del artículo 2° del MOCDE describe de manera ilustrativa los supuestos que pueden llegar a comprender los conceptos de “impuesto de renta y patrimonio” en los siguientes términos: *“los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes”*¹².

De otro lado, el parágrafo 3) del artículo en mención obliga a que los Estados contratantes establezcan expresamente los impuestos a los cuales le es aplicable el acuerdo fiscal, de conformidad con su normativa interna vigente al momento de la firma del tratado, delineando su nomenclatura o nombre individual¹³. De esta manera, puede citarse a título de ilustración, como Colombia, en algunos CDI,

11 El comentario No 1 al artículo 2° del MOCDE señala sobre este punto que: *“Este artículo pretende hacer más aceptables y precisas las terminologías y la denominación de los impuestos comprendidos en el convenio, asegurar la identificación de los impuestos de los Estados contratantes comprendidos en el mismo, extender lo más posible su ámbito de aplicación mediante la inclusión en él, siempre que sea factible y de acuerdo con la legislación interna de los Estados contratantes, de los impuestos aplicados por sus subdivisiones políticas o entidades locales, evitar la necesidad de firmar un nuevo convenio cada vez que se modifique la legislación interna de los Estados contratantes, así como garantizar que a cada Estado contratante se le notifiquen las modificaciones importantes de la legislación tributaria del otro Estado”*.

12 En adición, el comentario No 3 al artículo 2° del MOCDE establece que: *“3. Este apartado define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de propiedad mobiliaria o inmobiliaria, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes. La definición se extiende, por último, a los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas (payroll taxes; Lohnsummensteuer en Alemania; taxe sur les salaires en Francia). Las cotizaciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de “impuestos sobre el importe total de los salarios” cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida”*.

13 El comentario No 3 al artículo 2° del MOCDE indica que: *“6. Este apartado enumera los impuestos vigentes en el momento de la firma del convenio. La relación no es exhaustiva. Sirve de ilustración a los aparta-*

incluyó en esta notificación el impuesto de renta y complementarios, junto con el extinto Impuesto de Renta para la Equidad (CREE), cuando este último todavía no había sido derogado por la Ley 1819 de 2016.

Por su parte, el último párrafo del artículo 2° del MOCDE trae una cláusula dinámica respecto al espectro de aplicación objetiva del acuerdo. De este modo, dicho párrafo señala que la convención le es aplicable automáticamente a impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que se establezcan o sean implementados con posterioridad a la fecha de la suscripción de este, o que añadan o sustituyan a los impuestos señalados al momento de la firma del CDI¹⁴.

Frente a lo anterior, para fines ilustrativos, si Colombia llegase a poner en marcha un nuevo impuesto nacional como el CREE, este sería aplicable en el ámbito objetivo a los CDI ya previamente en vigor de Colombia, como lo son el de España, Chile, Corea, Portugal, Canadá, México, por nombrar algunos.

En línea con este punto, se señala que para fines de darle aplicación a esta perspectiva dinámica del ámbito objetivo, las autoridades competentes¹⁵ de los Estados contratantes deberán comunicarse mutuamente las modificaciones significativas que se hayan creado en sus respectivas normativas fiscales¹⁶.

2. Reservas hechas por Colombia al artículo 2° del MOCDE

Reseñados a título de resumen los puntos principales del funcionamiento del artículo 2° del MOCDE, a continuación, se presentan las reservas hechas por Colombia frente a esta disposición del tratado:

“Colombia se reserva el derecho de no incluir en el párrafo 1, impuestos gravados en favor de subdivisiones políticas o autoridades locales. Colombia también se reserva el derecho de limitar la aplicación de la Convención a impuestos sobre capital en la medida de que, durante el respectivo año fiscal, ambos

dos precedentes del artículo. En principio, sin embargo, se incluye la relación completa de los impuestos establecidos por cada Estado y cubiertos por el convenio en el momento de la firma”.

14 El comentario No 7 al artículo 2° del MOCDE reseña que: “7. Puesto que la relación de impuestos que figura en el apartado 3 es meramente declarativa, este apartado prevé la aplicación del convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los existentes en un Estado contratante o los sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio”.

15 En literal f) del numeral 1 del artículo 3° del MOCDE define el concepto de “autoridad competente”, que por regla general cada Estado contratante fija su propia autoridad competente, la cual puede ser una autoridad tributaria o un ministerio, por ejemplo.

16 El comentario No 8 al artículo 2° del MOCDE establece que: “8. Cada Estado se compromete a notificar al otro las modificaciones relevantes introducidas en su legislación tributaria, comunicándole, por ejemplo, información relativa a detalles de los impuestos nuevos y de otros que han sido sustituidos. Se anima a los Estados miembros a comunicar otras modificaciones importantes, tales como nuevas reglamentaciones o sentencias de los tribunales; muchos países ya observan esta práctica”.

Estados Contratantes impongan impuestos sobre el mismo capital o sobre los mismos elementos de capital”.

Como puede observarse, la primera reserva versa sobre el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el MOCDE a tributos del orden municipal o departamental, con lo cual, Colombia pretende que estas negociaciones de CDI solamente afecten impuestos directos del nivel nacional cubiertos por la convención, por ejemplo, el impuesto de renta o de patrimonio. Lo anterior, encuentra similitud con las reservas hechas por otros países miembros de la OCDE los cuales son Chile, Canadá, los Estados Unidos, entre otros.

Respecto de lo anterior, es fundamental hacer hincapié en que en el país el único tributo territorial cuyo hecho generador recae sobre la percepción del ingreso (aunque sobre una base bruta) que podría llegar a estar en el espectro del artículo 2° del MOCDE, corresponde al Impuesto de Industria y Comercio (ICA).

En ese sentido y al margen de la eterna discusión de si el ICA puede considerarse o no como impuesto cubierto por un CDI y los efectos a nivel constitucional por la protección a los tributos locales¹⁷, lo que se quiere con esta reserva es evitar confusiones al señalar expresamente que el ICA y demás tributos territoriales, no serán considerados como impuestos cubiertos por el MOCDE para Colombia.

Tomando en consideración la segunda salvedad hecha por Colombia, debe indicarse que el país enfatizó en que se reserva el derecho de aplicar, dentro del ámbito objetivo del acuerdo, impuestos al capital, siempre que haya reciprocidad con el otro Estado; en palabras más claras, es la intención del país poder incluir un impuesto al capital siempre que en el otro Estado contratante exista una imposición con naturaleza similar.

En cadencia con este punto, hay que recordar que en las últimas reformas tributarias en Colombia se han establecido impuestos al capital (ya sea denominado impuesto a la riqueza¹⁸ o al patrimonio¹⁹) como medida para aumentar el recaudo tributario por ciertas particulares coyunturas fiscales.

Sin embargo, este tipo de impuestos no resultan muy usuales en el derecho tributario comparado, con lo cual, se explica el criterio de reciprocidad adoptado por el país en su reserva, dado que es bastante factible que Colombia se sienta a

17 Véase artículo 362 de la CPC, Sentencia C-304 de 2012 (M.P María Victoria Calle), Sentencia C-130 de 2018 (M.P José Fernando Reyes), entre otras.

18 Creado por la Ley 1739 de 2014.

19 La última reforma tributaria Ley 1943 de 2018 (conocida como Ley de Financiamiento) implementó un nuevo impuesto al patrimonio. Aunque dicha ley fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional a partir de 1 de enero de 2020.

negociar un CDI con una jurisdicción en el cual este patrón de gravamen al capital no tiene cabida en su sistema fiscal.

Aunado el argumento antes referido, puede verse como varios de los CDI ya vigentes, tomando a manera de ilustración, Corea, Portugal, Japón e India, omitieron, no solo incluir en el artículo 2° referencias a impuestos sobre el capital, sino también, no incluyeron el artículo 22 del MOCDE, el cual versa principalmente sobre las imposiciones al patrimonio (ya sea este representado en inmuebles y demás activos).

Por su parte, el antecedente de reciprocidad para la imposición de capital es un elemento ya conocido por Colombia, dado que en el CDI con España (el primero de naturaleza bilateral en nuestra historia), en el punto II del protocolo indica que lo señalado respecto al impuesto sobre el capital dejará de aplicarse desde el momento mismo en que este último deje de existir en cualquiera de los Estados.

Por último, la intención de no incluir referencias al impuesto al patrimonio y/o capital también ha sido seguida por parte de Australia, Corea y Japón en sus reservas al MOCDE.

B. Reservas al artículo 4° del MOCDE

1. Consideraciones generales

El artículo 4° del MOCDE establece todo lo referente a las reglas de residencia fiscal para fines del tratado. En ese sentido, dicha normativa prevé principalmente dos elementos: (i) la definición de residencia fiscal tanto para personas físicas como jurídicas, y (ii) las reglas de desempate para contribuyentes con residencia dual, a saber, con residencia fiscal en ambos Estados contratantes.

Al respecto, conviene indicar que lo anterior resulta crucial para la aplicabilidad práctica del MOCDE toda vez que, de acuerdo con el artículo 1° del tratado, el ámbito de aplicación subjetivo de dicha convención se circunscribe a todo aquel contribuyente considerado como residente fiscal de uno o ambos Estados, es decir, que solamente pueden acceder a los beneficios del acuerdo quienes tengan el atributo fiscal de ser “residente”²⁰.

20 El comentario No 1 del artículo 4° del MOCDE señala que: “1. El concepto de “residente de un Estado contratante” cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos: a) para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio; b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación”.

Siguiendo lo anterior, de acuerdo con el artículo 4° del MOCDE, es “residente” toda aquella persona que, en virtud de la legislación de alguno de los Estados contratantes, esté sujeta a imposición allí por motivo de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga²¹, incluyendo también a ambos Estados y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Sin embargo, la norma señala que la expresión “residente” no incluye a las personas que estén sujetas a tributación en alguno de los Estados exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas allí o por el patrimonio ubicado en ese lugar²².

Como se evidencia, el MOCDE no pretende definir ni establecerle pautas a los Estados para que definan internamente el concepto de “residencia fiscal”, ya que se entiende de manera clara que este tópico versa principalmente sobre un asunto puramente de tributación doméstica²³, en el cual los países tienen amplias libertades y flexibilidad para su delimitación con base en su soberanía fiscal.

De otro lado, es posible que una misma entidad jurídica o persona natural sea simultáneamente residente fiscal en ambos Estados, en los casos en los cuales estos últimos cumplan con alguno de los parámetros o umbrales internos de residencia tributaria de dichos países; esto puede ocurrir, por ejemplo,

21 El comentario No 8 del artículo 4° del MOCDE establece que: “8. El apartado contiene una definición de la expresión “residente de un Estado contratante” a los efectos del convenio. Dicha definición se remite al concepto de residencia adoptado por la legislación interna (véanse las observaciones preliminares). En ella se mencionan como criterios determinantes de la residencia fiscal: el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. En lo que se refiere a las personas físicas, la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal a un Estado que utiliza las legislaciones fiscales internas como determinantes de la sujeción integral a imposición (sujeción plena). Comprende también el caso de las personas asimiladas a los residentes por la legislación tributaria de un Estado y, por ello, sometidas plenamente a imposición en ese Estado (por ejemplo, los diplomáticos y otras personas al servicio del Estado)”.

22 Frente a este punto, téngase presente el comentario No 8.3 al artículo 4° del MOCDE el cual señala que: “Sin embargo, la aplicación de la segunda frase conlleva dificultades y limitaciones. Debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende”.

23 El comentario No 4 del artículo 4° del MOCDE indica lo siguiente que: “4. Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta integralmente a la imposición de ese Estado. Dichos convenios no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna”.

cuando un individuo físico permanece más de 183 días en el Estado A²⁴ y su familia consanguínea de primer grado vive en el Estado B²⁵.

En la hipótesis anterior, la persona será residente en los dos Estados, derivando en que podría ser sometida a imposición de manera ilimitada por su renta mundial en ambos países, derivando en un supuesto de sobreimposición internacional por un conflicto residencia-residencia²⁶.

No obstante, si entre el Estado A y el B se ha concluido un CDI bajo las pautas genéricas del MOCDE, este conflicto de residencia se resuelve mediante las reglas de desempate (*tie-breaker rules*) del artículo 4° del MOCDE.

Dicho lo anterior, la regla de desempate se materializa en un test para determinar la residencia fiscal prevalente del contribuyente para fines del tratado, es decir, que solo uno de los Estados contratantes será quien tenga el derecho de someter a tributación bajo el supuesto de renta mundial al contribuyente, generando, en estos casos, que se elimine el problema de la doble imposición residencia-residencia. En ese sentido, el otro Estado (conocido como país perdedor), debe renunciar a gravar a dichos contribuyentes respecto de sus rentas de fuente global.

Bajo la perspectiva de los párrafos anteriores, los artículos 4(2) y 4(3) del MOCDE establecen las reglas de desempate²⁶, tanto para personas jurídicas como naturales, respectivamente.

Para personas naturales con residencia dual, la primera regla de desempate se resuelve en el Estado en donde la persona tiene vivienda permanente²⁷. En caso en que tenga vivienda permanente en ambos países, la segunda regla privilegia

24 Partiendo de la base que este Estado A posee una regla en virtud de la cual se considera residente fiscal a toda persona que permanezca más de 183 días en ese país.

25 Partiendo de la base que el Estado B tiene una normativa en la cual una persona se convierte en residente fiscal cuando su núcleo familiar reside allí.

26 Omar Sebastian Cabrera Cabrera. *El descuento colombiano por impuestos pagados en el exterior: análisis teórico y práctico*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 78, Bogotá (2018). El comentario No 2 del artículo 4° del MOCDE señala que: "2. El artículo tiene por objeto definir la expresión "residente de un Estado contratante" y resolver los casos de doble residencia. Para aclarar el ámbito del artículo se hacen algunas consideraciones generales sobre los dos casos típicos de conflicto, es decir, entre dos residencias y entre la residencia y la fuente o situación. En ambos casos, el conflicto se produce porque en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Estado contratante o los dos reclaman la residencia de la persona de que se trate".

27 Frente a este concepto téngase en cuenta el comentario No 13 al artículo 4° del MOCDE que indica lo siguiente: "En lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.)".

al país donde está el centro de intereses vitales²⁸; en dado caso en que no pueda determinarse el centro de intereses vitales o no se tenga vivienda permanente en ningún Estado, la tercera regla premia el país donde viva o more; si vive en ambos o en ninguno, la cuarta regla se resuelve a favor del país de donde es nacional; y si fuera nacional de ambos Estados o de ninguno, el conflicto de residencia deberá resolverse mediante un acuerdo entre las autoridades tributarias de conformidad con el Procedimiento Amistoso del artículo 25 del MOCDE²⁹.

Ahora bien, respecto de los eventos de residencia dual de sociedades, el cual se puede presentar cuando, por ejemplo, una sociedad se incorpora para efectos legales y mercantiles en el Estado A³⁰, pero se administra y controla en el Estado B³¹, debe indicarse que el MOCDE, antes de su actualización de 2017, señala que la regla de desempate se resolvía a favor del país donde se encontraba la “sede de dirección efectiva”³².

Empero, con la llegada del plan de acción 6 de BEPS³³ (*base erosion and profit shifting* por sus siglas en inglés) de la OCDE y, particularmente, sus párrafos 45 a 48, se realizó en 2017 una actualización sustancial al artículo 4(3) del MOCDE, al indicar que las sociedades con residencia dual solamente tienen acceso al CDI cuando las autoridades competentes hayan llegado a un acuerdo mediante los procedimientos respectivos; en ese sentido, hasta tanto no se

28 Este concepto se define en el comentario No 15 al artículo 4° del MOCDE que establece: “*Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas. A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, ha trabajado, permanece su familia y tiene sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir.*”

29 Debe indicarse que este procedimiento amistoso, conocido como MAP por sus siglas en inglés, fue regulado por la Ley 1943 de 2018 y la Resolución 000053 de 2019.

30 Partiendo de la base que este Estado A posee una regla en virtud de la cual se considera residente fiscal a toda sociedad incorporada conforme a la ley ese país.

31 Partiendo de la base que este Estado B posee una regla en virtud de la cual se considera residente fiscal a toda sociedad que tenga su sede de dirección efectiva allí.

32 En lo que atañe a este concepto el comentario No 24 al artículo 4° del MOCDE señala que: “*En virtud de estas consideraciones, se ha optado por la “sede de dirección efectiva” como criterio de preferencia para las personas distintas de las personas físicas. La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes, una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva.*”

33 Acción titulada “*Impedir La Utilización Abusiva De Convenios Para Evitar La Doble Imposición.*”

alcance este consenso, no hay derecho a los beneficios del CDI, evitando así los accesos abusivos a los convenios a través de estructuras de residencia dual³⁴.

2. Reservas hechas por Colombia

Una vez establecido el panorama general de las reglas de residencia del MOCDE, las reservas hechas por Colombia sobre el particular son las siguientes:

“Colombia se reserva el derecho de incluir el lugar de constitución o un criterio similar en el párrafo 1. Colombia también se reserva el derecho de negar beneficios según la Convención, a personas con doble residencia, excepto personas naturales”.

De la manera en que se observa, la primera reserva de Colombia es puramente formal al señalar que desea incluir el “lugar de constitución” como criterio de residencia, lo que está en línea con el artículo 12-1 del Estatuto Tributario (ET)³⁵, el cual señala que se consideran como sociedades nacionales, aquellas que cumplan con cualquiera de los siguiente criterios: (i) tengan domicilio principal en Colombia; (ii) tengan su sede de dirección efectiva en el país, o (iii) hayan sido incorporadas en Colombia bajo la ley del país. Asimismo, el punto también está en concordancia con el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas (MONU)³⁶, el cual expresamente incluye el “lugar de constitución” como pauta de residencia para entidades jurídicas.

Frente a lo anterior, con ánimos puramente de complementar lo indicado, Estados Unidos, Canadá, Estonia, Turquía y Letonia realizaron reservas similares sobre este tópico que Colombia al MOCDE.

De otro lado, en la segunda parte de la reserva puede observarse cómo Colombia asume una postura que está de alguna manera alineada con los recientes desarrollos del plan de acción de BEPS y el MOCDE de 2017 antes descritos. Naturalmente, esta visión está reflejada en los últimos CDI firmados por Colombia, como, por ejemplo, Japón e Italia, los cuales son tratados tributarios que ya incorporan normas post-beps.

Dicho esto, Colombia indicó que puede negar el acceso al convenio a entidades diferentes a personas naturales, con residencia dual. A pesar de que no lo señala expresamente, consideramos que esta negación puede hacerse a

34 Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *Las entidades con residencia dual en el MLI de la OCDE*. Revista Impuestos Legis, número 209, septiembre-octubre de 2018.

35 Decreto con fuerza de Ley No 624 de 1989.

36 Artículo 4(1) del MONU.

menos que la autoridad competente de Colombia llegue a un acuerdo con la autoridad competente respectiva del otro Estado, en el sentido definido por la acción 6 de BEPS y el MOCDE versión 2017. Para culminar este punto, se advierte que esta misma reserva la realizó Canadá y Estados Unidos (resulta a todas luces lógica esta reserva, ya que este país no ha incorporado el criterio material de dirección como forma de determinar residencia fiscal corporativa).

C. Reservas al artículo 5° del MOCDE

1. Consideraciones generales

No sobra hacer hincapié en que el artículo 5° del MOCDE resulta en uno de los más importantes dentro de la dinámica de las reglas distributivas del acuerdo. Sin mayores preámbulos, dicho precepto señala la definición del concepto de “establecimiento permanente” (EP) y los supuestos objetivos y fácticos en que este puede presentarse.

Antes de entrar en materia, debe indicarse que el concepto de EP es uno de los conceptos de mayor importancia en el mundo de la tributación internacional, no solo desde la perspectiva interna, sino también, para la aplicación de un CDI³⁷.

Lo anterior dado que este criterio del EP resulta fundamental para determinar la regla distributiva de la tributación de los “beneficios empresariales” dentro del MOCDE. Igualmente, desde una perspectiva tributaria doméstica, este concepto es empleado para establecer el régimen tributario formal y sustancial de los no residentes fiscales con actividades activas permanentes y prolongadas en el tiempo³⁸.

Sin embargo, desde la óptica del MOCDE, el criterio del EP también tiene relevancia para otras reglas de distribución impositiva como son las rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías), rentas de un empleo y ganancias de capital, entre otras.

En línea con lo anterior, basados en las pautas del MOCDE³⁹ en su artículo 7°, se establece que los “beneficios empresariales” solo pueden someterse a imposición en el país de residencia, a no ser que la actividad sea desarrollada

37 Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El Establecimiento Permanente: especial énfasis en la Cláusula de agencia*. Editorial Universidad Externado de Colombia. Bogotá (2016).

38 Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 79, Bogotá (2018).

39 Artículo 7 del MOCDE.

en el Estado de la fuente mediante un EP⁴⁰, en cuyo caso, este último Estado puede gravar dicha renta, pero solo en la medida en que le sea imputable al EP, de acuerdo con un estudio de atribución de rentas; las reglas y pasos a seguir sobre dicho análisis se encuentran contenidas en un informe de la OCDE denominado OECD Authorized Approach.

Con todo esto, se llega a la conclusión que el criterio de EP es en realidad un umbral que permite determinar la vinculación económica o nivel de penetración que se tiene en el Estado de la fuente, dado que, si existe un EP, se entiende que la fuente puede gravar, ya que se presenta un vínculo económico que legitima dicha tributación. Por otro lado, en caso contrario, es decir, la no activación de un EP, simplemente la fuente no puede ejercer derechos impositivos al no existir este afamado nexo económico.

Sentado el punto y, sin pretender hacer un estudio a profundidad del tema, el artículo 5(1) del MOCDE define al EP como un “lugar fijo de negocios a través del cual se desarrolla todo o parte de la actividad de la empresa”. Como puede verse, esta definición establece los puntos necesarios para la existencia de un “EP lugar fijo de negocios” o también conocido como “EP regla base”. Ahora bien, el comentario No 2 del artículo 5° del MOCDE señala que los requisitos para la creación de un EP regla base son:

- *la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;*
- *este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;*
- *la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.*

Por complemento, un lugar de negocios corresponde a cualquier espacio físico y tangible, por más pequeño que sea, que posea la entidad no residente, independientemente a si esta entidad extranjera es su propietario, arrendatario o

40 El comentario No 1 del artículo 5° del MOCDE señala que: “1. El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7°, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel”.

si tiene cualquier otro título legal para su explotación o tenencia, incluso si lo ha ocupado de manera ilegal⁴¹.

Por su parte, el artículo 5(2) del MOCDE establece unos ejemplos que *prima facie* son considerados como “lugares de negocio⁴²”, los cuales son, una fábrica, un taller, una sucursal, entre otros; sin embargo, para que estos últimos sean un EP, igual es requerido que cumplan con los demás requisitos contenidos en los comentarios y el MOCDE para los “lugares fijos de negocios”⁴³.

Adicionalmente, los comentarios al MOCDE exigen que dicho lugar de negocios esté a disposición de la entidad no residente, tenga una vocación de permanencia y tenga fijeza.

Frente al primer elemento, existe una gran área gris respecto de su interpretación, toda vez que los comentarios, en vez de dar una definición o establecer

41 El comentario No 4 y 4.1 del artículo 5° del MOCDE señalan que: “4. La expresión “lugar de negocios” abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa. 4.1 Como se ha indicado con anterioridad, el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocios es suficiente para que constituya un “lugar de negocios”, no siendo necesario que la citada empresa tenga un título legal formal para utilizar el emplazamiento. Así, por ejemplo, puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad”.

42 En lo que respecta a este punto, el comentario No 4 del artículo 5° del MOCDE señala que: “4. La expresión “lugar de negocios” abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa”.

43 Frente a este punto, el comentario No 12 del artículo 5° del MOCDE señala que: “Este apartado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, *prima facie*, de establecimiento permanente. Dichos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el apartado 1, por lo cual ha de entenderse que los Estados contratantes interpretarán las expresiones mencionadas, “sede de dirección”, “sucursal”, “oficina”, etc., de tal manera que consideran como establecimientos permanentes dichos lugares de negocios si estos últimos cumplen las condiciones establecidas en el citado apartado”.

pautas precisas para determinar cuando existe “disposición”, se limita a reseñar unos cuantos ejemplos que generan más dudas que respuestas⁴⁴.

Respecto de la segunda exigencia, a pesar que el MOCDE no contempla un umbral de tiempo específico (o no por lo menos para el EP regla base), indica que la práctica internacional tributaria de los países OCDE ha reconocido que un tiempo prudente para poder hablar de permanencia se refiere a 183 días o 6 meses⁴⁵.

En lo que atañe a la fijeza, esta no obliga a que literalmente el lugar de negocios esté fijo al suelo por cualquier medio mecánico, sino que, contrariamente, que se pueda asociar dicho lugar a un punto geográfico determinado en el país de la fuente⁴⁶.

Sin embargo, hay otros tipos de EP como lo son, a manera de ilustración, el “EP de obra o construcción”, el cual está desarrollado en el artículo 5(3) del MOCDE, y se refiere a una actividad especial y cuenta con un término de activación también singular de 12 meses dentro de un año, aunque el MONU establece una duración menor de 6 meses⁴⁷. Otro ejemplo resulta en el denominado “EP de agencia o personal” en donde, en términos generales y sin mayor profundidad al respecto, existe un agente dependiente en reemplazo del criterio de “lugar fijo de negocios”.

Como es sabido, también existe un denominado EP de agencia o EP personal en el artículo 5(5) del MOCDE, el cual se fundamenta por la existencia de un

44 Véase los comentarios No 4.2, 4.3, 4.4 y 4.5 del artículo 5° del MOCDE.

45 El comentario No 5 del artículo 5° del MOCDE señala lo siguiente: “6. Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, se deduce que habrá que considerar que existe un establecimiento permanente exclusivamente cuando el lugar de la actividad de negocios tenga un cierto grado de permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal. Ahora bien, un lugar de negocios puede constituir un establecimiento permanente aunque, en la práctica, exista solo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que solo se pueda llevar a cabo durante un período limitado. En ocasiones no es fácil determinar si este es o no el caso. Aunque ha habido divergencia entre las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que la actividad de negocios se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en los que se ha considerado que existía establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses)”.

46 El comentario No 5 del artículo 5° del MOCDE señala lo siguiente: “5. Según la definición, el lugar de negocios debe ser “fijo”. En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Basta con que el equipo permanezca en un lugar determinado”.

47 El artículo 5(3) del MONU establece lo siguiente: “3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá, asimismo: a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses”.

agente dependiente, sea este una persona natural o jurídica, que celebra contratos de manera regular y habitual en nombre de una empresa extranjera, y que por dicha labor constituye un EP de la entidad del exterior, sin que se requiera la existencia de un lugar fijo de negocios⁴⁸. Sin embargo, el artículo 5(6) del MOCDE excluye de esta regla a los denominados agentes independientes⁴⁹.

No obstante, a todo lo anterior, no existe un EP, ya sea regla base, de agencia o de cualquier otro tipo, cuando las actividades tengan una connotación de ser de naturaleza preparatoria o auxiliar de conformidad con el artículo 5(4) del MOCDE.

2. Primera reserva hecha por Colombia al artículo 5° del MOCDE

Establecidos, sumariamente, algunos de los puntos de la regulación del EP en el MOCDE, la primera reserva hecha por Colombia al respecto es la que se presenta adelante:

“Artículo 5°, párrafo 2. Colombia se reserva el derecho de reemplazar las palabras “de extracción” por las palabras “relacionadas con la exploración o explotación” en el sub-párrafo 2”.

Con esta reserva, Colombia hace una aclaración para abrir el espectro de aplicación, al señalar que se reserva el derecho a considerar dentro del artículo 5(2) del MOCDE, es decir, lugares que en primera medida se suponen como lugares de negocios, los sitios relacionados tanto con la exploración como la explotación de recursos naturales y no solo con la extracción de la manera en que lo indica el MOCDE genérico.

Esta salvedad tiene una justificación que está reconocida en los comentarios al MOCDE, toda vez que se reconoce que la regla no regula expresamente

48 El comentario 31 del artículo 5° del MOCDE señala que: “31. Generalmente, se acepta que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado en el sentido de los apartados 1 y 2. Esta disposición tiene por objeto reconocer a tal Estado el derecho de gravamen en estos casos. El apartado 5 establece en qué condiciones se considera que la empresa tiene un establecimiento permanente respecto de las actividades de tal persona”.

49 Los comentarios 36 y 37 del artículo 5° del MOCDE señalan que: “36. Una empresa de un Estado contratante, que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad (véase el párrafo 32 anterior). Aunque es evidente que dicho agente no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, ya que es por sí mismo una empresa distinta, se ha incluido el apartado 6 en el artículo a efectos de conseguir una mayor claridad. 37. Las disposiciones del apartado 6 solo serán aplicables a una persona y, por consiguiente, esta última no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si: a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y b) actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.

lo referente a la tributación de los recursos no renovables que pueden llegarse a generar en las etapas de la prospección o exploración.

Ahora bien, el comentario admite que, dado que este punto no ha sido pacífico en el seno de la OCDE, se deja al arbitrio de los Estados contratantes el incluir normas especiales al respecto. Así las cosas, dentro de las alternativas que baraja el comentario al MOCDE⁵⁰, se establecen las siguientes:

- a) establecer que las actividades de exploración no generan un EP;
- b) considerar que las actividades de exploración sí generan un EP; o
- c) considerar que las actividades de exploración generan un EP solo si la duración de las actividades excede de un período de tiempo determinado.

Como se observa, la postura de Colombia fue acoger la opción b), lo cual, dada nuestra dependencia fiscal a los recursos provenientes de la explotación de recursos naturales no renovables, resulta del todo justificable. En refuerzo de lo anterior, esta misma salvedad fue hecha por Chile y Canadá.

Por añadidura, Canadá, Dinamarca, Irlanda, Noruega y el Reino Unido también establecen en sus salvedades que se reservan el derecho de establecer reglas especiales para la exploración de este tipo de recursos, así como Australia acoge la opción c) de emplear un umbral de tiempo.

3. Segunda reserva hecha por Colombia al artículo 5° del MOCDE

La segunda de las reservas hechas por Colombia al artículo 5° del MOCDE son:

“Colombia se reserva su posición en el párrafo 3, ya que considera que cualquier edificación o construcción, proyecto de montaje o instalación que dure más de seis meses, deberá ser considerado como un establecimiento permanente. Colombia se reserva el derecho de considerar que una empresa tenga establecimiento permanente cuando realice actividades en el otro Estado Contratante en relación con la exploración o explotación de recursos naturales, así como en ciertas circunstancias donde se presten servicios”.

De lo anterior, se desprende como Colombia se ha alejado del MOCDE en lo que respecta al umbral temporal para determinar la activación de un “EP de obra o de construcción”, al indicar un tiempo de 6 meses para ello. Así, esto no representa una novedad en la medida en que ningún CDI suscrito a la fecha por el país ha previsto el término de los 12 meses del MOCDE, e incluso, se han

50 Comentario No 15 al artículo 5° del MOCDE.

establecido términos menores (90 días) como es el caso del CDI con Emiratos Árabes Unidos. En complemento de lo precedente, Australia, Chile, Grecia, Corea, Nueva Zelanda, Portugal y Turquía establecieron la misma reserva.

Por su parte, la tercera parte de la reserva está más en línea con el MONU dado que Colombia pretende incluir normas del denominado “EP de servicios”, con la finalidad de tener, más dientes, por así decirlo, a la hora de gravar los ingresos en la prestación de servicios por parte de entidades extranjeras.

Esta postura no es novedad en la medida en que ya CDI vigentes contienen reglas de EP de servicios (México, Chile, India por nombrar algunos). Asimismo, la salvedad está acorde con los CDI negociados por el país, puesto que en varios de ellos (México, Corea, India, entre otros), se previeron supuestos de EP de servicios. Por último, frente a este punto nótese como esta reserva fue realizada también por Chile.

4. Tercera reserva hecha por Colombia al artículo 5° del MOCDE

La última de las reservas al artículo 5° del MOCDE versa sobre el denominado “EP de seguros” y es la siguiente:

“Artículo 5°, párrafo 6: Colombia se reserva el derecho de disponer que, salvo con respecto a reaseguros, una empresa aseguradora de un Estado Contratante, se considere tener establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de ese otro estado o asegura riesgos situados allí, a través de una persona que no sea un agente independiente a quien se aplica el párrafo 6”.

Frente a esta última reserva, debe señalarse que Colombia prefirió asumir una postura con base en los criterios del MONU, el cual, a diferencia del MOCDE, si prevé la figura del “EP de seguros”⁵¹, con la finalidad de dar mayor garantía de tributación en la fuente para países en vías de desarrollo cuando se realizan estos tipos de actividades aseguradoras⁵².

Por ende, no resultaría extraño que los futuros CDI que vayan a ser negociados por el país contengan el supuesto del EP de seguros, eso sí, siempre

51 El artículo 5°(7) del MONU define al EP de seguros en los siguientes términos: “No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7”.

52 Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El Establecimiento Permanente de seguros: análisis crítico de su aplicación desde la perspectiva tributaria colombiana*. Revista de Derecho Fiscal, N° 10, Bogotá (2017).

que el otro Estado así lo acepte en la negociación. Al igual que en casos anteriores, esto no es súbito para la práctica de arreglos en los CDI de Colombia, dado que en los convenios con Chile⁵³, Corea del Sur⁵⁴, India⁵⁵, México⁵⁶, Portugal⁵⁷, República Checa⁵⁸ y Emiratos Árabes Unidos⁵⁹, se adoptó expresamente la figura del EP de seguros.

5. Reservas a los comentarios al artículo 5° del MOCDE

Colombia también estableció la siguiente reserva respecto de uno de los comentarios al MOCDE que versa sobre el EP de agencia. Así, el salvamento textual es:

“Con respecto al párrafo 104, Colombia cree que también debe considerarse el principio de igualdad de condiciones cuando se determine si un agente es independiente para efectos del párrafo 6 del artículo y desea, cuando sea necesario, agregar texto a sus convenciones para aclarar que así es cómo debe interpretarse el párrafo”.

A simple vista se destaca un error de citación y referencia por parte del Estado colombiano, toda vez que no existe un comentario con número 104; a pesar que, si existen más de 104 párrafos en los comentarios al artículo 5° del MOCDE, la numeración oficial de los comentarios no trae dicho número, y si se hace un análisis de párrafo por párrafo para determinar el número 104, se toparía con un comentario que no tiene relación con la norma del EP de agencia.

Tomando como punto de partida la reserva hecha por México, la cual es totalmente idéntica a la colombiana⁶⁰, se observa que el párrafo que debió mencionarse corresponde al número 38, que fue reseñado correctamente por el Estado mexicano y que si versa sobre las condiciones para determinar si un agente es o no dependientes en términos del EP personal⁶¹.

53 Artículo 5(7) del CDI.

54 Artículo 5(7) del CDI.

55 Artículo 5(7) del CDI.

56 Artículo 5(7) del CDI.

57 Artículo 5(7) del CDI.

58 Artículo 5(7) del CDI.

59 Artículo 5(7) del CDI.

60 El comentario 45 al artículo 5° del MOCDE incluye la reserva hecha por México así: “México, en relación con el párrafo 38, cree que el principio de plena concurrencia debe también considerarse para determinar si el agente dispone o no de un estatuto independiente a los efectos del apartado 6 del artículo y desea, cuando ello se requiera, añadir un texto a sus convenios para que quede claro que es así como debe interpretarse ese apartado”.

61 El comentario 38 al artículo 5° del MOCDE señala que: “38. La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas

De otro lado, de esta reserva colombiana a los comentarios del artículo 5° del MOCDE también se evidencia el uso del concepto del “principio de igualdad de condiciones” por parte de Colombia. Bajo esta premisa, no conocemos una equivalencia de este principio a efectos fiscales y, en sentido contrario, desconocemos sus alcances. Sin embargo, aplicando una interpretación lógica se entendería que la referencia hace alusión al principio de plena competencia, regla que si es bien conocida en la fiscalidad internacional.

Por ende, consideramos que debe entenderse que fue la voluntad de Colombia que el análisis para la determinación de la independencia de un agente, también deba realizarse a la luz de la plena competencia; en palabras más sencillas, establecer si entre el agente y su principal se han establecido o no condiciones de mercado y no imposiciones contractuales artificiosas, derivando en que, al igual que en varios de los puntos anteriores, se tenga una mayor proximidad con el MONU⁶², lo cual es lógico toda vez que es un tratado más garantista para los países importadores de capital como el nuestro.

D. Reservas al artículo 6° del MOCDE

1. Consideraciones generales

La regla del artículo 6° del MOCDE establece el marco general de la tributación de las rentas provenientes de la explotación de los inmuebles, indicando que estas rentas pueden gravarse en el Estado donde están ubicados los bienes objeto de provecho⁶³. Frente a lo precedente, cabe indicar que lo referente a las ganancias de capital derivadas de la enajenación de este tipo de propiedad se encuentra regulado en el numeral 1) del artículo 13 del MOCDE que se reseña más adelante.

o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa”.

62 El numeral 7 del artículo 5° del MONU señala que: “7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo” (subrayas fuera de texto).

63 Frente a esto, el comentario 1 del artículo 6° del MOCDE establece que: “El apartado 1 atribuye el derecho a gravar las rentas de la propiedad inmobiliaria al Estado de la fuente; es decir, al Estado donde esté situada la propiedad 1 que genera las rentas. Este criterio se justifica por la existencia de una relación económica muy estrecha entre tales rentas y el Estado de la fuente”.

Ahora bien, la segunda parte del artículo establece que el concepto de “propiedad inmobiliaria” está definido por la ley del Estado en donde esté ubicado el inmueble, con lo cual, a manera de ejemplo para el caso colombiano, será propiedad raíz si cumple con los criterios previstos en el Código Civil (CC), ya sean estos inmuebles por naturaleza (artículo 656 del CC), adhesión (artículo 657 del CC) o destinación (artículo 658 del CC).

La anterior regla se consagra con la finalidad de evitar inconvenientes a la hora de interpretar tratados, dado que resulta bastante pretencioso el querer definir de manera universal y general el concepto de “propiedad inmobiliaria” para fines del MOCDE, por las múltiples diferencias que pueden existir entre las definiciones de estos conceptos en las legislaciones internas; así, por ejemplo, esto puede presentarse cuando un CDI es suscrito entre países con tradición de *civil* y *common law* respectivamente, en donde el concepto de derechos reales tiene sendas diferencias⁶⁴.

Adicionalmente, el artículo 6(2) del MOCDE señala que este concepto comprende también: *“la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales”*.

Igualmente, se indica expresamente que los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria, sin importar si la normativa interna los trata con dicha naturaleza (lo que no corresponde al caso de Colombia dado que estos últimos activos son considerados como bienes muebles a pesar que tengan normas especiales para su venta).

En adición, el artículo 6(3) del MOCDE señala que estas reglas de tributación también son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria.

64 Frente a este punto, el comentario No 2 del artículo 6° del MOCDE señala que: *“La definición de la propiedad inmobiliaria por remisión a la legislación del Estado donde está situada, como establece el apartado 2, evita dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho debe tener o no la consideración de propiedad inmobiliaria”*.

Por último, el artículo 6(4) del MOCDE indica que el ámbito de aplicación de este artículo también se circunscribe a las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria de una empresa⁶⁵ que la explote⁶⁶.

2. Reservas realizadas por Colombia al artículo 6° del MOCDE

Con ello llegamos a las dos reservas puntuales que hizo Colombia respecto de esta regla distributiva del artículo 6° del MOCDE, las cuales son las que a continuación se presentan:

“Colombia se reserva el derecho de incluir derechos relacionados con todos los recursos naturales según este artículo. Colombia también se reserva el derecho de cambiar la definición de “bienes inmuebles” para que expresamente incluya otros bienes”.

De la manera en que se observa, la primera reserva se refiere a que Colombia puede incluir una disposición en la cual no se vean limitados sus derechos de imposición frente a las rentas derivadas de la explotación de recursos naturales a cualquier título.

Lo anterior, de alguna manera, ya ha sido puesto en práctica por Colombia en el CDI con los Emiratos Árabes Unidos, en donde no se le limitó el derecho de gravar el sector hidrocarburos en el país de la fuente⁶⁷. Frente a lo anterior, esta misma reserva fue realizada por Australia.

Respecto a la segunda, es una salvedad que puede ejercerse en las negociaciones particulares para que Colombia pueda incluir nuevos conceptos dentro de la definición del concepto de “propiedad inmobiliaria” en los términos del artículo 6° del MOCDE.

65 De acuerdo al literal d) 1) del artículo 2° del MOCDE: “*las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante*”.

66 Frente a este punto el comentario No 4 del artículo 6° del MOCDE señala que: “*Debe señalarse a este respecto que la potestad tributaria del Estado de la fuente tiene prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de una empresa, las rentas solo se derivan indirectamente de la propiedad inmobiliaria. Esto no significa que las rentas de la propiedad inmobiliaria obtenidas por medio de un establecimiento permanente no deban tratarse como rentas empresariales, pero sí garantiza que las rentas se gravan en el Estado donde la propiedad esté situada, aún en el caso de que dicha propiedad no forme parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado. También hay que señalar que las disposiciones de este artículo no prejuzgan la aplicación de la legislación interna en lo que respecta a la forma*”.

67 El numeral 10 del protocolo del CDI con los Emiratos Árabes Unidos establece lo siguiente: “*Sin perjuicio de cualquier otra disposición de esta convención, nada afectará el derecho de cualquiera de los Estados Contratantes, o de cualquiera de sus gobiernos locales o autoridades locales, de aplicar sus leyes, reglamentos nacionales relacionados con la tributación de los ingresos, ganancias derivados de hidrocarburos y sus actividades asociadas situadas en el territorio del Estado Contratante respectivo, según sea el caso*”.

En ese respecto, creemos que esta salvedad no tiene mayor impacto u efecto dado que, de la forma en que ya se resaltó, es la legislación doméstica, en particular la civil, la que se utiliza a efectos de definir la “propiedad inmobiliaria” en los términos del artículo 6° del MOCDE. Asimismo, consideramos que esta reserva tampoco puede interpretarse en el sentido de que Colombia quisiera considerar como inmuebles a los buques, naves y embarcaciones, ya que estos conceptos tienen en el MOCDE una regulación especial.

E. Reservas al artículo 7° del MOCDE

Las reservas al artículo 7° del MOCDE deben analizarse juntamente con las reservas realizadas al artículo 5° de dicho acuerdo, dado que se trata fundamentalmente de dos normas complementarias, en donde una no puede existir sin la otra.

En línea con lo anterior y, como ya se señaló, mientras que el artículo 5° del MOCDE se encarga de establecer los supuestos fácticos de la activación de un EP, el artículo 7° del MOCDE contiene la regla distributiva para los “beneficios empresariales” y las consecuencias impositivas de la existencia de un EP en el Estado de la fuente.

Ahora bien, las reservas hechas por Colombia al artículo 7° del MOCDE son las siguientes:

“Artículo 7°: Colombia se reserva el derecho de usar la versión anterior del artículo 7°, es decir, la versión que fue incluida en la Convención Modelo, inmediatamente, antes de la actualización 2010, y no tener en cuenta los cambios al Comentario sobre el artículo que se hizo hasta dicha actualización. Colombia también se reserva el derecho de modificar el artículo 7° para que disponga que, en la aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo, las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente durante su existencia podrán ser gravables por el Estado Contratante donde existía el establecimiento permanente, aun sí los pagos son diferidos hasta después de que el establecimiento permanente haya dejado de existir”.

Frente a lo primero, es preciso señalar que Colombia se reservó el derecho de aplicar la versión anterior respecto de la forma de atribución de beneficios de los EP, antes de la modificación al artículo 7° del MOCDE en el año 2010. En ese respecto, consideramos exótica esta postura dado que, si se hace efectiva, Colombia no estaría aplicando los últimos desarrollos respecto de la atribución de beneficios a los EP y, por tanto, terminaría aplicando normativas antiguas sin tener en consideración la evolución constante y dinámica que han tenido este tipo

de normas a nivel de la OCDE, las cuales luego inspiran las normativas domésticas tributarias.

De otro lado, es preciso señalar que varios de los primeros CDI suscritos por Colombia, como es el caso, por ejemplo, de España, México y Suiza, incluyeron el artículo 7° del MOCDE antes de su modificación de 2010. Sin embargo, consideramos que este hecho no es justificación para que Colombia se reservara el derecho de no aplicar nada de las modificaciones o actualizaciones al artículo 7° del MOCDE realizadas después del año de 2010.

En lo que atañe a la segunda reserva, está versa sobre un ámbito de aplicación temporal ultractivo dado que Colombia indicó que se reserva el derecho a gravar los ingresos atribuibles a un EP aún en el evento en el cual estos hubiesen sido diferidos hasta después de que el EP hubiese dejado de existir en el país. Por último, consideramos relevante indicar que esta misma reserva fue hecha por los Estados Unidos.

F. Reservas al artículo 10 del MOCDE

1. Consideraciones generales

A partir del artículo 10 y hasta el 12 del MOCDE se regula el régimen tributario de las denominadas “rentas pasivas”. En ese respecto, este tipo de rentas, salvo las regalías del artículo 12 del MOCDE, son aquellas que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado, el impuesto soportado en este último país está limitado a una determinada alícuota o tarifa.

Dicho lo anterior, el artículo 10(1) del MOCDE regula la tributación de los dividendos, en donde, en ningún caso, se le limita el derecho de gravamen al país de residencia del beneficiario efectivo del dividendo; es decir, del accionista de la entidad corporativa que paga este rédito.

Sin embargo, el artículo 10(2) del MOCDE indica que el país de ubicación de la sociedad que paga el dividendo también lo puede someter a imposición, pero la tarifa de retención no puede exceder del: a) 5% del importe bruto del dividendo si el beneficiario efectivo es una sociedad residente del otro Estado (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos (siempre que el beneficiario efectivo sea residente allí).

Respecto de lo anterior, es importante reseñar que se trata de las disposiciones sugeridas por el MOCDE, lo que no amarra a los Estados contratantes quienes pueden establecer diferentes tarifas o supuestos de exclusión en sus negociaciones bilaterales; así, a manera de ilustración, en los CDI con Suiza⁶⁸ y España⁶⁹ se previó una alícuota del 0% para el supuesto a) del párrafo anterior, lo cual denota una desviación significativa del MOCDE.

Con esto podemos tocar un punto crucial en el tema de rendimientos por dividendos, el cual se refiere a los criterios fijados por Colombia respecto de dos puntos relevantes: (i) dividendos pagados respecto a utilidades gravadas en cabeza del socio de conformidad con el cálculo del artículo 49 del ET; (ii) el sistema de los dividendos respecto a las remesas de utilidades a la oficina principal realizadas por sucursales o EP en Colombia.

Frente al primer punto, en algunos CDI (Chile⁷⁰ y España⁷¹) se establece que a estas ganancias le serán aplicables las normas del artículo 10 del CDI siempre que estos últimos sean reinvertidos en Colombia por un término de al menos 3 años⁷², en cuyo caso los dividendos se deben decretar para causar la respectiva retención en la fuente. Además, luego del cumplimiento del requisito de reinversión, se pueda solicitar la devolución de la retención practicada en exceso, dentro del término de 5 años a partir del cumplimiento del requisito⁷³.

En línea con lo anterior, otros CDI (México, Canadá, India, por nombrar alguno de ellos) establecen una tarifa especial de retención en la fuente para estos dividendos gravados en cabeza del socio extranjero, principalmente para evitar erosiones de bases gravables en Colombia dado nuestro sistema de tributación de dividendos.

Aquí conviene subrayar que frente al segundo punto, algunos CDI (Reino Unido, Francia, Emiratos Árabes, entre otros), expresamente establecen reglas para asemejar a “dividendos” las remesas de utilidades al exterior por parte de un EP, con lo cual, se está en línea con lo dispuesto en el artículo 30 del ET⁷⁴ (adicio-

68 Artículo 10(2) del CDI.

69 Artículo 10(2) del CDI.

70 Protocolo del CDI.

71 Protocolo del CDI.

72 La DIAN en Concepto No 048261 de 2012 indicó que los socios pueden decidir libremente si deciden realizar capitalizaciones, adquirir acciones o efectuar inversiones de cualquier otra forma, siempre que tal inversión represente un incremento neto de inversiones en Colombia por parte de la entidad extranjera.

73 El procedimiento para solicitar la devolución de este monto de retención en la fuente está regulado en el artículo 1.6.1.21.3 del Decreto 1625 de 2016.

74 El artículo 30 del ET establece que: “Se entiende por dividendos o participaciones en utilidades: (...) 2. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales

nado por la Ley 1607 de 2012), que trae la ficción de asimilar a dividendos las transferencias de utilidades de sucursales o EP, derivando en un efecto similar a un impuesto de remesas⁷⁵ (*branch profit tax*).

Debe indicarse que lo precedente ha generado un agitado debate respecto a si una remesa de un EP en el marco de un CDI en cual no se indicó expresamente su naturaleza de dividendo en el artículo 10, le es aplicable la normativa allí contenida, o si, por el contrario, las normas del artículo 7° del CDI no permite que estas transferencias se asimilen a dividendos y, por tanto, no es procedente la retención en la fuente a estos pagos; esto tomando en consideración que los EP no son entidades corporativas con personalidad jurídica propia que en estricto sentido repartan dividendos.

De otro lado, el artículo 10(3) del MOCDE⁷⁶ dispone la definición del concepto de “dividendo” estableciendo una cláusula general de remisión al derecho interno para las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los ingresos de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

Por su parte, el artículo 10(4) del MOCDE⁷⁷ trae la figura del EP proviso, es decir, que las disposiciones del artículo 10 de este tratado no son aplicables si el pago del dividendo está vinculado efectivamente a un EP (de acuerdo al estudio de atribución de rentas) que el perceptor tenga en el país de la fuente del dividendo, en cuyo caso, serán aplicables las reglas del artículo 7° del MOCDE.

no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior”. Lo anterior sin perjuicio a los cambios introducidos por la Ley 1943 de 2018 que estableció que los EP y las sucursales son contribuyentes por sus rentas de fuente mundial atribuibles.

75 En Colombia existió un impuesto de remesas por el traslado de utilidades de sucursales al exterior que fue derogado por la Ley 1111 de 2006.

76 El artículo 10(3) del MOCDE señala que: “3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución”.

77 El artículo 10(4) del MOCDE señala que: “4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7°”.

2. Reservas hechas por Colombia al artículo 10 del MOCDE

Una vez sentado el panorama general de la tributación de los dividendos en el MOCDE y algunas precisiones respecto de dicho tópico en los CDI colombianos, las reservas hechas para este artículo 10 del MOCDE son:

“Colombia se reserva gravar, a una tasa uniforme de no menos del 10% todos los dividendos que se refieren en el parágrafo 2. Colombia también se reserva el derecho de aplicar sus regulaciones internas sobre la tributación de dividendos distribuidos de utilidades que no hayan sido objeto de impuesto al nivel de la compañía, e imponer su impuesto sobre la transferencia de utilidades atribuibles a establecimientos permanentes que no hayan sido objeto impuesto en Colombia”.

Basados en la reserva, puede verse cómo Colombia no quisiera repetir la experiencia de los CDI con Suiza y España, en donde se acordaron alícuotas del 0%. De esta manera, el punto fijo de negociación sobre este tópico es una tarifa de no menos de 10% para dividendos, en cualquier caso, o supuesto. Esta reserva es similar a la realizada por Israel, México, Portugal, Letonia, Polonia y Turquía, quienes expresaron sus reservas respecto a las tarifas genéricas de retención en la fuente del artículo 10 del MOCDE.

Por añadidura, el país pretende que no se le limite el derecho a gravar el pago de dividendos cuando estos proceden de utilidades no sometidas a tributación a nivel corporativo según las reglas del artículo 49 del ET (este tema ha sido resuelto mediante aclaraciones y reglas especiales de los protocolos de los CDI colombianos).

Echando una mirada a la segunda reserva, para evitar el debate antes referido sobre las remesas del EP, Colombia prefirió establecer claramente el reservarse el derecho de tratar como dividendos la transferencia de utilidades de un EP que no hayan sido sometidas a imposición en cabeza de dicha entidad, con lo cual, estas transferencias se les hace la retención en la fuente del artículo 10 del MOCDE y no le es aplicable el artículo 7° de dicho acuerdo.

G. Reservas al artículo 12 del MOCDE

1. Consideraciones generales

El artículo 12(1) del MOCDE indica el tratamiento tributario de las regalías, en donde se establece que estas solamente pueden gravarse en el país de residencia del beneficiario efectivo de la renta. Lo anterior, está completamente alineado con la teleología del MOCDE en virtud de la cual, al ser un grupo de países desarrollados

con grandes avances tecnológicos y desarrollos de propiedad intelectual e industrial, 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 los cuales no siguen la regla anterior y, en sentido contrario, permiten el gravamen en fuente de las “regalías”, pero limitado a una alícuota máxima, estableciendo una regla similar que la de los dividendos e intereses de los artículos 10 y 11 del MOCDE respectivamente.

Por su parte, el artículo 12(2) del MOCDE establece la definición de las regalías de la siguiente manera: *“las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de 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 informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”*.

No obstante, es importante no dejar a un lado que las versiones anteriores del MOCDE incluían dentro de la definición de “regalías” las rentas provenientes del arrendamiento por el uso de equipos industriales, comerciales y científicos.

Igualmente, el artículo 12(3) del MOCDE contiene la regla del EP proviso⁷⁸ antes señalada para los dividendos y, adicionalmente, el artículo 12(4) de dicha convención establece que las reglas especiales de tributación de regalías no son aplicables respecto de toda aquella parte de la transacción que no esté a precios de mercado⁷⁹.

Dicho lo anterior, las reservas hechas por Colombia respecto del régimen tributario de las regalías en el MOCDE son:

“Colombia se reserva el derecho de gravar regalías en la fuente. Colombia también se reserva el derecho de incluir pagos recibidos para la provisión de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría dentro de la

78 El artículo 12(3) del MOCDE indica lo siguiente: *“3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7º”*.

79 El artículo 12(4) del MOCDE señala que: *“4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio”*.

definición de regalías. Adicionalmente, Colombia se reserva el derecho de incluir en la definición de regalías, pagos para el uso o derecho de uso de equipo industrial, comercial o científico. Con el fin de llenar lo que considere una brecha en el artículo; Colombia se reserva el derecho, además, de agregar una disposición que defina la fuente de regalías por analogía con disposiciones del parágrafo 5 del artículo 11, el cual trata el mismo aspecto en el caso de interés”.

2. Primera reserva al artículo 12 del MOCDE

De la lectura se demuestra la postura que ha asumido Colombia en sus CDI ya suscritos toda vez que, hasta el momento, todos los tratados firmados por el país permiten el gravamen en fuente de las regalías, apartándose así de manera clara de los pilares del MOCDE y siendo más afines con el MONU que sí permite esta imposición en la fuente.

Adicionalmente, debe hacerse énfasis en que esta posición tiene toda lógica frente a un país importador de tecnología como lo es Colombia. En relación con lo anterior, Australia, Chile, Corea, México, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal y República Checa incluyeron también esta misma salvedad.

3. Segunda reserva al artículo 12 del MOCDE

Como segundo punto, Colombia incluyó un elemento que ha sido bastante polémico; nos referimos a la intención de establecer una ficción tributaria, en virtud de la cual, se consideren como regalías los servicios técnicos, de asistencia técnica y la consultoría; al respecto, debe tenerse presente que, en principio, este tipo de rentas calificarían en el MOCDE como “beneficios empresariales” solamente gravables en la fuente si le son atribuibles a un EP ubicado allí.

Así las cosas, esta ficción tributaria, que fue iniciada por la India y luego materializada en el MONU, busca que se puedan gravar en la fuente los pagos en consideración de importación de tecnología, que de otra manera no serían gravables allí, toda vez que para estos casos no es muy factible la activación de un EP, en la medida en que estos servicios pueden ser prestados desde el exterior a través de medios virtuales y electrónicos, sin la necesidad de un lugar fijo de negocios.

En adición a lo anterior, ya Colombia había iniciado esa tendencia en los primeros CDI, en los cuales se negoció la inclusión de esta ficción, pero otorgando a cambio cláusulas de nación más favorecida que, en términos muy generales, obliga al país a que, en caso de otorgar un mejor tratamiento a un tercer país en el futuro sobre regalías, este nuevo trato se haga extensivo automáticamente al

CDI que posea la cláusula, sin que sea necesario realizar una consulta entre las autoridades tributarias⁸⁰.

Así las cosas, estas cláusulas de nación más favorecida, finalmente, entraron en escena en el momento de la firma del CDI con Francia y Reino Unido, dado que, estos CDI, ya no traían la ficción tributaria de los servicios técnicos y demás, con lo cual, se abrió la discusión en torno a la activación de estas cláusulas de nación más favorecida, una vez estos entren a regir.

Sin embargo, no todas las cláusulas de nación más favorecida ya incluidas en los CDI colombianos son idénticas, con lo cual, debe analizarse cada caso particular para determinar sus consecuencias. Por dar un ejemplo, CDI como el de Suiza y España, se refieren al concepto de “tipo impositivo” para determinar la aplicación de la cláusula, mientras que los CDI con República Checa y Canadá, hablan de un “tratamiento más favorable”.

4. Tercera reserva al artículo 12 del MOCDE

La tercera reserva implica que Colombia quisiera utilizar el artículo 12 del MOCDE antes de la modificación en virtud de la cual se eliminaron las referencias al arrendamiento de equipos industriales, comerciales y científicos en las definiciones de dicho artículo.

Por lo tanto, si esto es incluido, el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, como una draga o una máquina pavimentadora, está gravado en el país a título de regalía independientemente a si dicha máquina o equipo califica como EP de la entidad extranjera en el país de la fuente⁸¹.

80 Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *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 Universidad Externado, N° 13, Bogotá (2018).

81 Respecto de este punto de si una máquina o equipo arrendado puede constituir un EP, el comentario No 8 del artículo 5° del MOCDE señala que: “(...) Si una empresa de un Estado alquila o cede instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles a una empresa del otro Estado sin disponer de un lugar fijo de negocios en este para esta actividad de arrendamiento o cesión, las instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles cedidos no constituirán por sí solos un establecimiento permanente del arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo, etc. Lo mismo será aplicable, por ejemplo, en el caso de que el arrendador proporcione, después de realizar la instalación, el personal para facilitar el funcionamiento del equipo, a condición de que la responsabilidad de dicho personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del citado equipo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendatario. Si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo, si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplea el equipo o si maneja, mantiene e inspecciona el equipo bajo la responsabilidad y el control del arrendador, la actividad de este último puede exceder el simple arrendamiento de equipos y constituir una actividad empresarial. En tal caso, podrá considerarse que existe un establecimiento permanente si se cumple el criterio de permanencia”.

Lo anterior ya es conocido por Colombia dado que, los CDI con España y Suiza, incluían estos arrendamientos dentro del ámbito de aplicación de las regalías; sin embargo, estas referencias no tienen, actualmente, aplicación dado la existencia de las cláusulas de nación más favorecida de esos CDI. Gracias a las cláusulas Colombia daba un mejor tratamiento al respecto a un tercer Estado, lo cual pasó con la entrada en vigor del CDI con Corea que no traía esta regla de arrendamiento, ese tratamiento se aplicaba de manera automática a estos dos CDI mencionados en primer lugar.

Por su parte, esta reserva de tratar estos arrendamientos como “regalías” también fue incluida por Turquía, Canadá, Chile, República Checa, Grecia, Italia, México, Polonia y Nueva Zelanda.

5. Cuarta reserva al artículo 12 del MOCDE

La última reserva señala que Colombia, por motivos de congruencia y evitar vacíos normativos, se reserva el derecho de agregar la norma establecida en el artículo 11(5) del MOCDE a la redacción del artículo 12.

Ahora bien, la norma señalada, en primer lugar, versa sobre la regla de la fuente de los intereses para fines del convenio; dicho esto, esta disposición establece que se considera que 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.

Sentado lo anterior, esta regla del artículo 11(5) del MOCDE no está reproducida en el artículo 12 de ese convenio dado que, como se señaló, el MOCDE genérico no permite el gravamen en fuente de las regalías, con lo cual, se justifica lo innecesario e improcedente de incorporar a la cláusula del artículo 12 del MOCDE una regla de fuente, ya que no tiene ningún efecto práctico.

Sin embargo, esta norma de fuente si es necesaria cuando en el CDI se permite tributación en la fuente de las regalías, principalmente para darle sentido a la regla distributiva. Por lo tanto, la reserva hecha por Colombia resulta a todas luces necesaria y lógica, máxime teniendo en cuenta que en todos los CDI negociados la tributación en la fuente de regalías ha sido una constante.

Este exacto salvamento fue propuesto por Australia, Bélgica, Canadá, Chile, Eslovenia, Francia, México, la República Checa y la República Eslovaca.

6. Reservas a los comentarios del artículo 12 del MOCDE

Por último, respecto a la reserva a los comentarios del artículo 12 del MOCDE, Colombia realizó la siguiente reserva:

“Colombia no se adhiere a las interpretaciones provistas en los parágrafos 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 y 17.3; según su reglamentación tributaria, algunos de los pagos referidos pueden constituir regalías”.

Frente a lo anterior, es preciso indicar que estos parágrafos de los comentarios se refieren, principalmente, a las pautas para determinar si se está dentro del espectro de un pago por “regalías”, en particular lo que se refiere a licenciamiento de software, en donde se limita bastante la calificación de licenciamiento.

Por lo tanto, es lógico que Colombia, un país dependiente de la importación de tecnología, se quiera apartar de estas guías al MOCDE que van en detrimento con sus intereses fiscales, ya que limitan en la mayor parte de los casos su derecho de gravar los pagos o abonos en cuenta al exterior por los derechos de explotación de software.

Por añadidura, una similar reserva fue interpuesta por España, Italia, México, Portugal, República Eslovaca y Grecia.

H. Reservas al artículo 13 del MOCDE

1. Consideraciones generales

Mediante el artículo 13 del MOCDE se establece el marco tributario de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de activos, en donde el concepto de “ganancia de capital” no se define en el tratado y, por tanto, es algo que está delineado por las legislaciones internas de los Estados Contratantes⁸².

En ese respecto, los numerales del 1) al 4) de dicha norma establecen en qué casos las ganancias de capital por la venta de activos poseídos en un Estado

82 Frente a esto, el comentario No 3 del artículo 13 del MOCDE indica que: “El artículo no aborda las cuestiones mencionadas anteriormente. Corresponde al derecho interno de cada Estado contratante decidir si deben gravarse las ganancias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma. El artículo no puede interpretarse en modo alguno en el sentido de otorgar a un Estado el derecho a gravar las ganancias de capital si ese derecho no está establecido en su legislación nacional. El artículo no precisa la naturaleza de los impuestos a los que se aplica. Ha de entenderse que el artículo es aplicable a todo tipo de impuestos establecidos por los Estados contratantes sobre las ganancias de capital. El artículo 2° se formula en términos lo suficientemente amplios como para permitir ese fin y para comprender igualmente los impuestos especiales sobre las ganancias de capital”.

por un residente del otro Estado, pueden gravarse en el país de la fuente de la enajenación.

Dicho esto, el numeral 1) del artículo indica que las ganancias de capital derivadas de la venta de propiedad inmobiliaria (definida conforme al artículo 6° del MOCDE antes señalado) siempre pueden someterse a gravamen en el país donde esta propiedad está ubicada, lo cual resulta a todas luces lógico, en la medida en que en *prima facie* quien tiene la mayor legitimidad para gravar es el país donde geográficamente está localizada la propiedad raíz que se enajena.

Por su parte, el numeral 2) se refiere a los ingresos derivados de la venta de la propiedad mobiliaria atribuible a un EP o la venta del EP solo o en conjunto. En ambos casos, el ingreso derivado de la enajenación puede someterse a imposición en el lugar donde están ubicados los activos, lo cual es congruente con las reglas distributivas del MOCDE, dado que, como se señaló, el criterio del EP es un umbral para determinar el derecho de fuente para imponer tributos.

Ahora bien, el numeral 3) del artículo 13 del MOCDE trae una regla especial que indica que las rentas obtenidas por la venta de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, o de propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, solo pueden someterse a impuesto en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Continuando, la regla del numeral 4) resulta de gran importancia dado que es una norma anti-abuso para evitar el no gravamen en fuente de ventas indirectas de inmuebles a través de la enajenación de derechos de participación en sociedades. Al respecto, era usual la práctica de aportar los inmuebles a una sociedad, con la finalidad de enajenar las acciones o participaciones y estar fuera del alcance del numeral 1) del artículo 13 de MOCDE.

Para contrarrestar este fenómeno, se indica que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50% de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último país (fuente), lo que se conoce en el argot tributario como entidades “*land rich*”, ya que más de la mitad de su patrimonio está representado en bienes raíces.

Lo anterior, permite que puedan gravarse en la fuente la venta indirecta de inmuebles originada en la venta de acciones cuyo subyacente representa más de un 50% de su valor en propiedad raíz. Ahora bien, dados los resultados del plan BEPS, en la actualización de 2017 del MOCDE se indica que es aplicable esta

regla de tributación en la fuente si el umbral antes señalado se cumple en cualquier momento en los últimos 365 días antes de la venta.

Para finalizar la descripción genérica del artículo 13 del MOCDE, el párrafo 5 de dicho artículo establece una cláusula residual (conocida como *catch all clause*), en virtud de la cual se consagra que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien o activo distinto de los mencionados en los numerales 1 a 4, pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado de residencia fiscal de quien enajena o transmite la propiedad del activo.

2. Reserva hecha por Colombia al artículo 13 del MOCDE

Ya concluido el análisis del artículo de las ganancias de capital del artículo 13 del MOCDE, la reserva hecha por Colombia al respecto es la que se indica a continuación:

“Colombia se reserva el derecho de gravar ganancias sobre la enajenación de acciones o derechos en una compañía que sea residente en Colombia”.

De la manera en que se deriva de la reserva, la intención de Colombia es el poder someter a imposición, bien sea mediante ganancia ocasional o renta ordinaria, los ingresos procedentes de la venta de acciones poseídas en entidades colombianas, con independencia de si el umbral de la regla de *land rich* antes referida se cumple o no.

Por su parte, es menester indicar que esta ideología no resulta extraña para Colombia, en la medida en que los CDI con la India y República Checa, por poner ejemplos, permiten el gravamen en la fuente de las ganancias de capital originadas en la venta de acciones en todos los casos. Para culminar, consideramos relevante señalar que esta misma reserva ha sido adoptada por México, Chile y Suecia.

I. Reservas al artículo 15 del MOCDE

El marco del artículo 15 del MOCDE establece la forma en cómo van a tributar las denominadas rentas de trabajo; es decir, ingresos derivados por la ejecución de relaciones laborales, con excepción de las pensiones privadas y las remuneraciones y pensiones públicas, cuyo régimen tributario está incluido principalmente en los artículos 18 y 19 del MOCDE respectivamente.

Así las cosas, la regla del artículo 15 del MOCDE señala que las rentas de trabajo solamente pueden gravarse en el país en donde se desarrolla la labor

encomendada al trabajador (conocido como principio de “lugar de trabajo” o “*place of work*”).

Sin embargo, dicho artículo también trae la hipótesis en donde un trabajador residente de un Estado realiza un trabajo dependiente en el otro Estado contratante trasladándose allí, en donde la renta laboral solo puede someterse a imposición en el Estado de residencia si se cumplen las siguientes 3 condiciones: a) el trabajador permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y c) las remuneraciones no son soportadas por un EP que el empleador tenga en el otro Estado.

Por su parte, el artículo 15(3) del MOCDE señala que las remuneraciones obtenidas por un trabajo subordinado realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores, pueden gravarse en el país en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa contratante.

Ahora bien, la reserva puntal hecha por Colombia a este artículo es la siguiente:

“Colombia se reserva el derecho de modificar el párrafo 3 y hacer los cambios correspondientes a la definición del término “tráfico internacional” para cubrir la situación de ingresos derivados por residentes de un Estado Contratante con respecto al empleo ejercido a bordo de un barco o aeronave de una empresa de un tercer Estado operado en tráfico internacional”.

No entendemos el motivo detrás de esta reserva, además cuando se busca hacer un salvamento a la definición del término “tráfico internacional”, contenida en el artículo 3° del MOCDE y no en el artículo 15 de dicho acuerdo.

Adicionalmente, no se comprende porqué Colombia quiere hacer extensivo los efectos tributarios del artículo 15 del MOCDE a personas residentes que realicen sus labores en botes o aeronaves explotados por empresas de terceros países que nada tienen que ver en el asunto o con el CDI bilateral. Para reforzar nuestra idea, nótese como esta reserva, o siquiera una ligeramente parecida o similar, no fue planteada por ninguno de los demás países OCDE.

J. Reservas al artículo 21 del MOCDE

1. Consideraciones generales

El artículo 21 del MOCDE incorpora una regla fundamental para la aplicación del acuerdo toda vez que regula la tributación de las rentas que, dada su particularidad, excepcionalidad o naturaleza especial, no pueden calificarse dentro de las reglas distributivas contenidas entre los artículos 6° y 20 del tratado, con lo cual, son etiquetadas por el convenio como “otras rentas”.

Al respecto, siguiendo la filosofía propia del sistema tributario del MOCDE, es obvio indicar que, frente a rentas que califican en la regla residual del artículo 21, estas tributan de manera exclusiva en el país de la residencia del beneficiario, lo cual, materializa la prevalencia que le da el MOCDE al país de domicilio por encima de él de la fuente.

En contraste, el MONU fiel a su finalidad de ofrecer mayores garantías fiscales a los países en vías de desarrollo o subdesarrollados, permite también el gravamen de estas rentas en el país de origen o de la fuente, eso sí, obligado al país de residencia a otorgar alivio fiscal frente a esta doble imposición⁸³.

Sin embargo, la regla antes descrita del artículo 21 del MOCDE no es aplicable a los siguientes supuestos: (i) cuando estas “otras rentas” estén asociadas a la explotación de propiedad inmobiliaria según el artículo 6° del MOCDE y (ii) cuando el beneficiario de estas rentas realice en el Estado de la fuente una actividad o un negocio por medio de un EP situado allí y el derecho o bien por el que se pagan estas rentas esté vinculado efectivamente a tal EP.

2. Reserva hecha por Colombia al artículo 21 del MOCDE

Resaltado lo precedente, la reserva realizada por el Estado colombiano frente a la disposición de las “otras rentas” del artículo 21 del MOCDE es:

“Artículo 21: Colombia se reserva su posición en este Artículo puesto que desea mantener el derecho de gravar impuestos que resulten de fuentes en Colombia”.

83 El párrafo 3 del artículo 21 del MONU señala que: “3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado”.

Como se puede ver, el salvamento de Colombia genera un desprendimiento completo de la filosofía del artículo 21 del MOCDE, al reservarse el derecho de gravar en la fuente las otras rentas, con lo cual, se produce un acercamiento al MONU.

Debe indicarse que la experiencia de Colombia muestra que este tipo de medidas ya han sido negociadas en CDI previos, como es el caso, por ejemplo, de los acuerdos con Chile y la India. Por su parte, esta misma reserva fue adoptada por Australia, Canadá, Chile, México, Nueva Zelanda, Portugal y la República Eslovaca.

K. Reservas al artículo 24 del MOCDE

1. Consideraciones generales

El contenido del artículo 24 del MOCDE se encuentra dentro del capítulo VII de normas especiales de dicho modelo de convenio tributario y, por tanto, no regula una regla distributiva de alguna determinada renta. Sin embargo, se contiene un principio fundamental para la operatividad del acuerdo dado que se consagra la obligación de no discriminación en materia impositiva.

De esta manera, debe precisarse que esta regla es cardinal para el MOCDE dado que, al igual que los acuerdos de índole comercial, se establecen reglas para evitar un trato inequitativo frente a productos, personas y servicios extranjeros, aterrizándolo a los asuntos tributarios.

Dicho esto, de manera estrictamente general, la regla obliga a que no se imponga un tratamiento más gravoso a nacionales⁸⁴ del otro Estado, sean estas personas naturales o jurídicas, siempre que estos últimos se encuentren en las mismas circunstancias, tanto fácticas como jurídicas⁸⁵, frente a entidades y personas locales; pero también indica que los EP deben tener el mismo tratamiento que una sociedad de ese país donde esté ubicado el EP.

84 Frente a la definición de este concepto debe tenerse en cuenta que el artículo 4° del MOCDE señala que: “g) el término “nacional”, en relación con un Estado contratante, designa a: (i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y (ii) toda persona jurídica, sociedad de personas –partnership– o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante”.

85 Frente a este punto concepto debe tenerse en cuenta que el comentario No 7 del artículo 24 del MOCDE indica que: “7. La expresión “en las mismas condiciones” debe referirse a los contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas –partnerships– y asociaciones) que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general. La expresión “en particular, con respecto a la residencia” trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares. La expresión “en las mismas condiciones” permitiría por sí sola concluir que no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado contratante”.

De la forma en que se observa, para fines de aplicación de esta cláusula no es necesario que se trate de un “residente” en los términos del artículo 4° MOCDE, sino que, contrariamente, su ámbito de aplicación es más amplio al referirse a nacionales⁸⁶.

Asimismo, para hacer la cláusula más efectiva se establece que esta prohibición de discriminación se hace extensiva a cualquier tipo de tributo, sin importar si se trata de un impuesto no cubierto, ya sea nacional o de una subdivisión política o administrativa, de acuerdo con el artículo 2° del MOCDE.

2. Reservas hechas por Colombia al artículo 24 del MOCDE

Anotados unos puntos muy genéricos de algunos aspectos de la funcionalidad de la cláusula de no discriminación del MOCDE, las reservas hechas por Colombia son las siguientes:

“Artículo 24: Colombia se reserva su posición en la segunda oración del párrafo 1. Colombia también se reserva el derecho de gravar impuesto sobre la transferencia de utilidades atribuibles a establecimientos permanentes. Colombia se reserva, además, el derecho de restringir el alcance del artículo a impuestos cubiertos por la convención”.

En lo primero, Colombia se reserva el derecho para que la norma del artículo 24 del MOCDE solamente le sea aplicable a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes, dejando a un lado a nuestro criterio el concepto de “nacional” que rige a la cláusula de no discriminación. Dicho esto, la misma reserva fue realizada por Chile y el Reino Unido.

Con relación a la segunda reserva, esta tiene congruencia con la reserva realizada al artículo 10 del MOCDE, en lo que concierne a la ficción de considerar como “dividendos” las remesas hechas por un EP con cargo a utilidades no fueron sometidas a imposición en Colombia según el artículo 49 del ET.

De esta manera, con esta reserva se busca que este tipo de transferencia no queden cubiertas con la cláusula de no discriminación y, de esta manera, exista armonía con la postura de Colombia del artículo 10 del MOCDE. Esta reserva es similar a la realizada por Estados Unidos la cual se refiere a la prerrogativa de dicho país de reservarse el derecho de aplicar su impuesto de remesas (*branch tax*).

86 Frente a este punto y concepto debe tenerse en cuenta que el comentario No 5 del artículo 24 del MOCDE establece lo siguiente: “5. Este apartado establece el principio de que, en materia fiscal, están prohibidas las discriminaciones en razón de la nacionalidad y que, si hay reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones”.

Ahora bien, la tercera reserva busca limitar la aplicación de la cláusula toda vez que pretende no aplicar la regla de no discriminación a impuestos no cubiertos por el CDI, como lo son, por ejemplo, el IVA o el ICA; frente a esta reserva, tanto Chile como Grecia y el Reino Unido realizaron idéntica postura en la notificación de sus reservas al MOCDE.

II. Plazos de implementación a precios de transferencia

Naturalmente, uno de los temas que salen a flote a la hora de hablar del MOCDE y, en general, de la tributación internacional, se refiere a los afamados precios de transferencia; lo anterior, teniendo en especial consideración que es precisamente la OCDE la entidad que elabora las guías de precios de transferencia que son empleadas a lo largo y ancho del globo para fines de concretar el controversial principio de plena competencia (*arm's length*).

En relación con lo dicho previamente, la reserva hecha por Colombia en este respecto de las guías de precios de transferencia de la OCDE es la siguiente:

“Plazos de implementación:

Recomendación del Consejo sobre la Determinación de Precios de Transferencia entre Empresas Asociadas [C (95) 126/FINAL]

Colombia acepta esta Recomendación con un plazo de implementación hasta finales de 2019”.

Entiéndase de lo anterior, que, según el compromiso asumido por el país, a más tardar a finales del año 2019 se hacen los ajustes respectivos para implementar normativamente hablando las últimas recomendaciones en materia de precios de transferencia de la OCDE, con lo cual, cumplida esta obligación se tendrá una normativa de precios ajustada a los más recientes avances en la materia (aunque no sobra decir que en términos comparativos el sistema fiscal colombiano está actualizado al respecto).

III. Notificaciones y reservas a la Convención Administrativa de Asistencia Mutua en Materia Fiscal

La segunda parte de las reservas fiscales en el acuerdo de adhesión de la OCDE se refiere a la obligación de establecer las notificaciones respecto de los impuestos a los cuales le va a ser aplicable la CAMF.

Frente a lo anterior, Colombia debe indicar su notificación respecto de si la CAMF fuera aplicable o no a cada uno de los impuestos descritos en el artículo 2° de dicho acuerdo multilateral tributario.

Para fines de simplicidad e ilustración, a continuación, se presenta una tabla con el resumen de las notificaciones hechas por el país al CAMF, en donde se establece la nomenclatura de la norma, su contenido y si esta es aplicable a Colombia, y en caso que así sea, a qué impuestos.

A. Notificaciones

Notificación número	Norma CAMF	Disposición	Notificación de Colombia
1	Artículo 2°. Parágrafo I. a). i)	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: i. impuestos sobre la renta o utilidades.	a. impuesto sobre la renta e impuestos complementarios; b. impuesto sobre renta para la equidad.
2	Artículo 2°. Parágrafo I. a). ii)	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: (...) ii. impuestos sobre ganancias de capital, los cuales son exigibles en forma separada de los impuestos sobre la renta o utilidades,	impuesto sobre la renta y complementarios
3	Artículo 2°. Parágrafo I. a). iii)	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: (...) iii. impuestos sobre el patrimonio neto.	Impuesto sobre el capital
4	Artículo 2°. Parágrafo I. b). i)	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: i. impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una <i>parte</i> ;	No es aplicable
5	Artículo 2°. Parágrafo I. b). ii)	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: ii. contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público.	No es aplicable

Notificación número	Norma CAMF	Disposición	Notificación de Colombia
6	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). A.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: A. impuestos a la propiedad, herencias o donaciones.	No es aplicable
7	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). B.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: B. impuestos sobre bienes inmuebles.	No es aplicable
8	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). C.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: (...) C. impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto a las ventas.	No es aplicable
9	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). D.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: (...) D. impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos.	No es aplicable
10	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). E.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: E. impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor.	No es aplicable
11	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). F.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: F. impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor.	No es aplicable

Notificación número	Norma CAMF	Disposición	Notificación de Colombia
12	Artículo 2°. Parágrafo I. b). iii). G.	1. La presente <i>convención</i> se aplica a los siguientes impuestos: iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una <i>parte</i> , en particular: G. cualquier otro impuesto.	No es aplicable

B. Reservas

De otro lado, la CAMF establece que los Estados pueden establecer reservas frente a este tratado. Dicho esto, de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 30 de la CAMF, Colombia se reserva el derecho de no prestar ninguna forma de asistencia respecto de los impuestos de otro Estado participe de la CAMF que sean:

- i) Impuestos sobre rentas, utilidades, ganancias ocasionales o patrimonio neto que sean gravados a favor de divisiones políticas o autoridades locales;
- ii) Aportes obligatorios a la seguridad social pagaderos a entidades oficiales o de seguridad social establecidas según el derecho público;
- iii) Impuestos sobre bienes inmuebles, impuestos sobre el uso o propiedad vehículos automotores, impuestos sobre el uso o propiedad de bienes muebles diferentes de vehículos automotores,
- iv) Impuestos otras categorías que sean gravados a favor de subdivisiones políticas o autoridades locales de una parte.

Asimismo, el país también se reserva el derecho de no prestar asistencia para la recuperación de ninguna reclamación de impuestos, ni para la recuperación de multas administrativas, para cualquier tipo de gravamen. Por último, Colombia se reserva el derecho de no prestar asistencia para cualquier impuesto en el servicio de documentos.

Conclusiones

Indiscutiblemente, la invitación formal de entrada de Colombia a la OCDE supuso un hito de gran envergadura para el país. En ese sentido, el hecho de poder ser parte del denominado “club de los países ricos” o de “las buenas prácticas” deriva en importantes cambios y mejoras en distintas aristas de la economía nacional.

Naturalmente, al ser la OCDE una organización internacional que desde décadas atrás ha asumido un rol de liderazgo mundial fiscal informal, su Modelo

de Convenio Tributario se ha convertido en el tratado de mayor aceptación y uso en la casi infinita red de CDI que existe en el globo.

De esta manera, el acuerdo de adhesión a la OCDE obligaba a que Colombia estableciera sus reservas y notificaciones respecto del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y el CAMF.

En ese sentido y, en términos generales, varias de las reservas realizadas por Colombia son interesantes y, además, congruentes con lo que ya se había negociado previamente en los CDI ya suscritos.

Respecto de lo anterior, se destacan las reservas respecto del derecho de gravar en fuente las regalías, o considerar como regalías los pagos por “servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría”, lo cual había quedado reproducido en los primeros CDI, pero a cambio del otorgamiento de cláusulas de nación más favorecida. Asimismo, frente a las “regalías” se estableció la reserva de tratar bajo esta naturaleza de renta los pagos por arrendamientos de “equipos industriales, comerciales y científicos”, algo que se puede ver en los CDI con España y Suiza.

De la misma manera, vale la pena señalar la reserva de poder considerar como “dividendo” la transferencia de utilidades de EP que no fueron gravados en Colombia de conformidad con el artículo 49 del ET, y el establecer una tarifa mínima de retención del 10% para dividendos y, así, no repetir la experiencia de los CDI con Suiza y España que tienen tarifas de retención del 0%.

Igualmente, también destacamos las reservas de indicar el derecho de gravar en la fuente, bajo cualquier circunstancia, las ganancias de capital derivadas de la venta o enajenación de acciones o derechos de participación poseídos en entidades colombianas, al igual que lo que ocurre, por ejemplo, en los CDI con la India y República Checa.

Por su parte, está la reserva de establecer un término de 6 meses para la activación de un EP de obra, lo cual, está en línea con todos los CDI de Colombia lo cuales se han apartado del término de 12 meses del MOCDE, e incluso han establecido un tiempo menor como es el caso del CDI con Emiratos Árabes.

Asimismo, resulta extraño justificar el motivo por el cual Colombia se reservó el derecho de aplicar las normas de atribución de beneficios a los EP establecidas con anterioridad a la actualización del artículo 7° del MOCDE en el 2010.

De otro lado, se introdujeron unas reservas interesantes como lo son el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el MOCDE a tributos de naturaleza local, así como la prerrogativa de no hacer extensiva la cláusula de no

discriminación a todos los impuestos, sino solamente a los cubiertos en virtud del artículo 2° del MOCDE.

Además, resulta importante las reservas al artículo 21 del MOCDE (norma distributiva residual) en donde Colombia indicó que de todas maneras quisiera reservarse el derecho de gravar las “otras rentas” en el país de la fuente, algo que ya estaba en CDI previos como, por ejemplo, India y Chile. También destacamos el compromiso del país de adoptar, a más tardar a finales de 2019, las guías de precios de transferencia de la OCDE.

En conclusión, estas reservas realizadas por el Estado colombiano al MOCDE deberían marcar el camino y las pautas de negociación en los futuros CDI. Sin embargo, dado que estos acuerdos son principalmente bilaterales, el otro Estado contratante deberá aceptar dicha postura planteada por Colombia.

Bibliografía

- Decreto- Ley 624 de 1989 [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989. Diario Oficial No. 38.756.
- Decreto 343 de 2015. Por medio del cual se promulga la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, hecha por los depositarios el 1° de junio de 2011 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Febrero 25 de 2015. Diario Oficial No. 49.436.
- Decreto 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016. Diario Oficial No. 50.023.
- Ley 7 de 1944. Sobre vigencia en Colombia de los Tratados Internacionales, y su publicación. Noviembre 30 de 1944. Diario Oficial No. 25.716.
- Ley 32 de 1985. Por medio de la cual se aprueba la “Convención de Viena sobre el derecho de los tratados”, suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969. Enero 29 de 1985. Diario Oficial No. 36.856.
- Ley 406 de 1997. Por medio de la cual se aprueba la “Convención de Viena sobre el derecho de los tratados internacionales o entre organizaciones internacionales”, hecha en Viena el 21 de marzo de 1986. Octubre 24 de 1997. Diario Oficial No. 43.161.
- Ley 1111 de 2006. Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diciembre 27 de 2006. Diario Oficial No. 46.494.
- Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 26 de 2012. Diario Oficial No. 48.655.
- Ley 1661 de 2013. Por medio de la cual se aprueba la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, hecha por los depositarios, el 1° de junio de 2011 y apro-

- bada por el Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Julio 16 de 2013. Diario Oficial No. 48.853.
- Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 2014. Diario Oficial No. 49.374.
- Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. Diario Oficial No. 50.101.
- Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Diciembre 28 de 2018. Diario Oficial No. 50.820.
- Ley 1950 de 2019. Por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo sobre los Términos de la Adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”, suscrito en París, el 30 de mayo de 2018 y la “Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”, hecha en París el 14 de diciembre de 1960. Enero 8 de 2019. Diario Oficial No. 50.830.
- Ley 1958 de 2019. Por medio de la cual se aprueba el «Acuerdo entre la República de Colombia y la organización para la cooperación y desarrollo económicos (OCDE) sobre privilegios, inmunidades y facilidades otorgados a la organización», suscrito en punta mita, México, el 20 de junio de 2014. Junio 18 de 2019. Diario Oficial No. 50.988.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-214 de 2007. (M.P. Álvaro Tafur Galvis: 21 de marzo de 2007).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-304 de 2012. (M.P. María Victoria Calle: 25 de abril de 2012).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-032 de 2014. (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza: 29 de enero de 2014).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-048 de 2018. (M.P. Cristina Schlesinger: 23 de mayo de 2018).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-130 de 2018. (M.P. José Fernando Reyes: 28 de noviembre de 2018).
- Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El Establecimiento Permanente: especial énfasis en la Cláusula de agencia*. Editorial Universidad Externado de Colombia. Bogotá (2016).
- Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El Establecimiento Permanente de seguros: análisis crítico de su aplicación desde la perspectiva tributaria colombiana*. Revista de Derecho Fiscal Universidad Externado, N° 10, Bogotá (2017).
- Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El descuento colombiano por impuestos pagados en el exterior: análisis teórico y práctico*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 78, Bogotá (2018).
- Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *El concepto de establecimiento permanente en el sistema tributario colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 79, Bogotá (2018).

Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *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 Universidad Externado, N° 13, Bogotá (2018).

Omar Sebastián Cabrera Cabrera. *Las entidades con residencia dual en el MLI de la OCDE*. Revista Impuestos Legis, número 209, septiembre-octubre de 2018.