

# ¿Puede un establecimiento permanente ser beneficiario de un CDI luego de la expedición de la Ley 1943 de 2018?

Can a permanent establishment be entitled to tax treaty benefits after Law 1943 of 2018?

Pode um estabelecimento permanente ser beneficiário de um ADT após a expedição da Lei 1943 de 2018?

CARLOS ALBERTO GARCÍA MARTÍNEZ<sup>1</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

Autor. *¿Puede un establecimiento permanente ser beneficiario de un CDI luego de la expedición de la Ley 1943 de 2018?*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 201.

**Recibido:** 08 de agosto de 2019

**Aprobado:** 16 de diciembre de 2019

**Página inicial:** 201

**Página final:** 232

## Resumen

Los establecimientos permanentes en Colombia se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta respecto de las rentas de fuente mundial que le sean atribuibles, luego de la expedición de la Ley 1943 de 2018. Este artículo explora los argumentos para determinar si este hecho es suficiente para considerar a los establecimientos permanentes como beneficiarios de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI). Con ese propósito, se analiza comparativamente el texto de los CDI suscritos por Colombia siguiendo los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU, así como la Decisión 578 de la CAN.

---

1 Asociado Senior para Consultoría Tributaria en Posse Herrera Ruiz. Abogado y especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario. LL.M. en International and European Tax Law de la Universidad de Maastricht (NL). Profesor de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Javeriana. Profesor Invitado de la Universidad de Maastricht.

## Summary

Permanent establishments in Colombia are subject to income tax on their worldwide source income since it is attributable to it, after the issuance of Law 1943 of 2018. This article explores the arguments to determine whether this fact is enough to consider permanent establishments as entitled to benefits under Double Taxation Conventions (DTC). For this purpose, a comparative analysis is made of the text of the CDIs subscribed by Colombia following the OECD and UN Model Agreements, as well as Decision 578 of the CAN.

## Resumo

Os estabelecimentos permanentes na Colômbia encontram-se submetidos ao imposto sobre a renda no que diz respeito às rendas de fonte mundial que lhe sejam atribuíveis, após a expedição da Lei 1943 de 2018. Este artigo explora os argumentos para determinar se este facto é suficiente para considerar aos estabelecimentos permanentes como beneficiários de um Acordo para Evitar a Dupla Tributação (ADT). Com este propósito, se analisa comparativamente o texto dos ADT subscritos pela Colômbia seguindo os Modelos de Acordos da OCDE e a ONU, assim como a Decisão 578 da CAN

## Introducción

El concepto de “establecimiento permanente” fue introducido en nuestro Estatuto Tributario (ET) el 26 de diciembre de 2012, con la publicación de la Ley 1607, aunque hacía parte de nuestra legislación desde el 23 de octubre de 2008, cuando entró en vigor el Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI)<sup>2</sup> suscrito entre Colombia y España. Con la creación de este concepto se estableció una nueva forma de determinar aquellas rentas y ganancias ocasionales obtenidas por sociedades y entidades extranjeras que estarían sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia.

Este mecanismo, no obstante, sigue una regla que ha permanecido inalterada desde 1974, cuando el Decreto 2053 señaló en su artículo 13 que las sociedades y entidades extranjeras estarían sujetas al impuesto sobre la renta “únicamente sobre su renta de fuente nacional”, regla que se conserva actualmente en el artículo 12 del ET, como se verá a lo largo de este trabajo.

---

2 A lo largo de este escrito se usa de manera genérica esta denominación, aunque se advierte que, como parte de su texto, la redacción exacta del nombre de cada convenio debe ser observada por el lector como un criterio útil para su interpretación textual y teleológica.

El pasado 28 de diciembre se promulgó la Ley 1943 de 2018, en la cual se incluyó la siguiente disposición:

*Artículo 58. Para efectos de lo establecido en los artículos 20, 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario, los establecimientos permanentes de individuos, sociedades o entidades extranjeras de cualquier naturaleza, ubicados en el país, serán gravados sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera que le sean atribuibles.*

Este postulado genera diferentes interrogantes respecto de su contenido y aplicación. Uno de ellos consiste en determinar si, con esta nueva regla, un establecimiento permanente (EP) podría ser considerado como beneficiario autónomo de los CDI.

Este artículo se propone dar respuesta a este interrogante realizando un análisis interpretativo de los CDI suscritos por Colombia para determinar si un EP cumple con los requisitos de acceso a sus beneficios.

En primer lugar, se determinarán los requisitos de acceso a un CDI, haciendo referencia a los convenios suscritos por Colombia<sup>3</sup>. Los conceptos de “persona”<sup>4</sup> y “residente” serán analizados con especial énfasis. Se observará que el alcance del artículo 58 es crucial para determinar si un EP puede ser considerado como residente a la luz de un CDI.

Se excluye de este trabajo la posibilidad que tiene el EP de ser beneficiario de un CDI en virtud de la cláusula de no discriminación, ya que el acceso a ese beneficio en particular no está determinado por la calificación del EP como residente de un Estado contratante, lo que constituye el principal énfasis de estos comentarios.

## 1. Acceso a beneficios de un CDI

Lo que suele denominarse beneficios de un CDI corresponde a aquellas disposiciones que materializan sus objetivos fundamentales. Los objetivos de un CDI, desde la perspectiva de los contribuyentes<sup>5</sup>, pueden resumirse en cuatro grupos,

---

3 A menos que expresamente se indique lo contrario, cuando se hace referencia a un CDI en este artículo nos referimos a un CDI bilateral basado en los Modelos de Convenio (MC) de la OCDE y de la ONU. Paralelamente, se harán las referencias necesarias a la Decisión 578 de 2004 de la CAN, como otra forma de CDI, esta multilateral, con requisitos de acceso diferentes, como se indicará.

4 En este documento se hace referencia a la expresión “persona”, usada en el sentido que le otorgan los CDI, por lo que, salvo aclaración en contrario, “persona” no será sinónimo de individuo.

5 Se omite intencionalmente el objetivo de prevenir la evasión y la elusión, ya que las normas que materializan este objetivo no se traducen en un beneficio directo para el contribuyente.

cada uno con sus propias reglas dentro del convenio, a saber: i) eliminar la doble imposición jurídica<sup>6</sup>, ii) eliminar la discriminación contra extranjeros y no residentes<sup>7</sup>, iii) facilitar el intercambio de información entre los Estados contratantes<sup>8</sup> y (iv) proporcionar mecanismos eficaces para resolver controversias en materia tributaria con respecto al tratado o a otros temas tributarios, como las dificultades surgidas en aplicación de ajustes por precios de transferencia<sup>9-10</sup>.

Acceder a la aplicación de las reglas que materializan estos objetivos (beneficios del CDI) y, particularmente, a aquellas que permiten evitar la doble imposición, requiere que el contribuyente interesado cumpla ciertos requisitos que los CDI incluyen expresamente y que deben ser interpretados de manera sistémica.

Los MC OCDE 2010 y 2014, así como ONU 2011, establecían en su artículo 1º que el CDI se aplicaría a las personas que fueran residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos, lo que se mantuvo en el MC OCDE 2017 y ONU 2018. Este postulado se repite en el artículo 1º de los CDI suscritos por Colombia<sup>11</sup>. Adicionalmente, como resultado del Plan de Acción BEPS<sup>12</sup>, se espera que algunos CDI suscritos por Colombia incluyan dos incisos adicionales en el artículo 1º<sup>13</sup>.

Para propósitos de este artículo, los términos “persona” y “residente” son de especial interés<sup>14</sup>. Ambos términos se encuentran definidos en los CDI. El término

---

6 Este fue el objetivo que históricamente motivó la celebración de los CDI, como se puede leer en el título de los MC OCDE de 1963 y 1977. Actualmente, los Estados contratantes destinan la mayoría de los artículos de un CDI a su materialización. En el MC OCDE 2017, los artículos 4(2) y 4(3) sirven para resolver conflictos residencia-residencia, mientras que los artículos 6º a 23 se ocupan de los conflictos fuente-residencia.

7 Artículo 24 del MC OCDE 2017.

8 Artículo 26 del MC OCDE 2017.

9 Artículo 25 del MC OCDE 2017.

10 Arnold, Brian J. Objectives of Tax Treaties. En: Arnold, Brian, J., *International Tax Primer*. Países Bajos, Wolters Kluwer, 2016, pp. 144-147.

11 A la fecha de publicación de este artículo, Colombia ha celebrado CDI con España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea del Sur, India, República Checa, Portugal, Francia, Reino Unido, Emiratos Árabes Unidos (EAU), Italia y Japón. Se ha anunciado el inicio de negociaciones de un CDI de similares características con Argentina. El artículo 1º de estos CDI sigue la regla mencionada.

12 Nos referimos especialmente a las acciones 6 y 15 del Plan de Acción BEPS. Ver Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final*. 2015 y OCDE. *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final*. 2015.

13 Estos incisos adicionales están relacionados con la no aplicación de un CDI a los ingresos recibidos por entidades transparentes, a menos que dichos ingresos sean considerados como rentas de un residente de un Estado contratante, y con la aclaración de que un CDI no debe interpretarse en un sentido que limite la capacidad del Estado de gravar a sus propios residentes (*saving clause*). Ver Sánchez Neira, Luis Orlando; Vargas Cifuentes, Jaime y Parra Ramírez, Andrés. *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia: teoría y práctica*. Bogotá, Legis, 2019.

14 Vale la pena aclarar que la importancia de estos términos no surge exclusivamente de su mención en el artículo 1º de los MC OCDE y ONU, sino del contenido sustantivo de las reglas de distribución, por lo que su relevancia subsiste, incluso, para aquel sector de la doctrina que entiende que el artículo 1º de un CDI

“persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas<sup>15</sup>. El término “sociedad” se encuentra igualmente definido como cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos<sup>16</sup>. El término “residente” de un Estado contratante, por su parte, está definido para efectos del CDI como una persona que está sujeta a imposición en ese Estado “por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”<sup>17</sup>.

De esta manera, el requisito fundamental de acceso a la mayoría de los beneficios de un CDI consiste en que el interesado sea persona y sea residente de uno o de ambos Estados contratantes, a efectos del convenio. Dado que los beneficios de un CDI se predicen mayoritariamente de aquel contribuyente que está llamado a soportar la carga tributaria sobre la que podría evidenciarse una situación adversa a sus objetivos (por ejemplo, doble tributación, discriminación, etc.), se entiende que quien debe acreditar los requisitos de acceso a tales beneficios es ese contribuyente, que en la mayoría de los casos es el beneficiario del pago o abono<sup>18</sup>.

### **1.1. Residente para efectos de un CDI**

En cuanto a los beneficios del CDI relacionados con la doble tributación jurídica, el interesado debe ser persona y, en su mayoría, debe ser residente de un Estado contratante. Una persona se considera residente de uno o ambos Estados contratantes si reúne todos los elementos que este concepto requiere a la luz de cada CDI<sup>19</sup>. A continuación, se realiza una nota aclaratoria sobre la interpretación de

---

no determina en nada su alcance subjetivo y tiende a ser irrelevante. Ver Sanghavi, Dhruv. *Structural Issues in the Income Tax Treaty Network: Towards a Coherent Treaty Framework*. Maastricht, Países Bajos, 2018, trabajo no publicado, p. 12 y Dourado, Ana Paula; Kofler, Georg; Riemer, Katharina y Rust, Alexander. General definitions. En: Reimer, Ekkehart y Rust, Alexander (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Países Bajos, Kluwer Law International, 2015, p. 131.

- 15 Esta definición es tomada del CDI suscrito con España (artículo 3(1)(d)) y coincide con la definición dada en los MC OCDE 2010, 2014 y 2017. Igualmente, es replicada en la mayoría de los CDI celebrados por Colombia, con excepción de Canadá (incluye fideicomisos (trust) y sociedades de personas) e India (incluye cualquier otra entidad que sea tratada como una entidad gravable conforme a la legislación fiscal vigente en los Estados contratantes).
- 16 Redacción tomada del CDI suscrito con España (artículo 3(1)(e)) y coincide con la definición dada en los MC OCDE 2010, 2014 y 2017, y en todos los CDI celebrados por Colombia.
- 17 La mayoría de los CDI suscritos por Colombia han adoptado la redacción del MC ONU e incluyeron como criterio adicional a esta lista no taxativa el lugar de constitución o lugar de incorporación (Chile, Canadá, México, India, Corea, Portugal, República Checa, Francia, Reino Unido, Italia, EAU y Japón). Los CDI suscrito con Corea y Japón añaden la oficina central u oficina principal. El CDI suscrito con EAU sigue esta definición para Colombia, pero difiere para los EAU con una definición propia.
- 18 Algunas reglas de distribución exigen expresamente que el pagador también sea residente del otro Estado contratante (por ejemplo, el MC OCDE 2017, artículos 10, 11 y 12), e incluso otras están dirigidas a personas que no requieren ser residentes de ningún Estado contratante (por ejemplo, el MC OCDE 2017, artículos 17(2) y 20).
- 19 Como hemos señalado antes, la mayoría de los CDI suscritos por Colombia han seguido la estructura de la definición de “residente” indicada en el MC ONU, por lo que tomaremos esta definición como base de nuestro análisis.

los CDI y, posteriormente, se analiza cada uno de los cuatro elementos que integran dicha definición.

i. Nota aclaratoria sobre la interpretación de los CDI

Una de las reglas fundamentales al momento de aplicar un CDI consiste en interpretar sus términos y expresiones de una manera autónoma, es decir, siguiendo las reglas que el mismo convenio establece para ello. Debe hacerse este procedimiento, incluso si el resultado es distinto de aquel que se obtendría si se interpreta el mismo término o expresión a la luz de la normativa interna de los Estados contratantes<sup>20</sup>.

Las reglas de interpretación de un CDI se encuentran contenidas en su artículo 3º, aunque no se deben perder de vista las reglas generales de interpretación aplicables a los tratados internacionales contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscrita en 1969 (CVDT).

En el artículo 3(1) de los CDI se proporcionan definiciones de algunos términos incluidos en su texto que son de obligatoria observancia por parte del Estado que los aplica, a menos que su contexto exija una interpretación diferente<sup>21</sup>. El artículo 3(2) *ibidem*, por su parte, proporciona tres reglas de interpretación para aquellos términos que no hayan sido expresamente definidos en el CDI, a saber: i) cuando un Estado contratante interprete un término no definido en el CDI, deberá darle el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del CDI; ii) cuando el Estado que interpreta el CDI observe que su legislación define un término específico en diferentes áreas del derecho, deberá darle prevalencia al significado dado por la legislación tributaria, y iii) el significado dado a una expresión según la legislación de ese Estado, sin embargo, no será aplicable cuando de su contexto se infiera una interpretación diferente<sup>22</sup>.

El artículo 4º de los CDI suscritos por Colombia, en todos los casos, está dividido en dos partes (aunque el número de párrafos que compone cada parte

---

20 Raad, Kees van. Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties. En: Hinnekens, Luc (ed.), *Liber Amicorum*. Bruselas, Bruylant, 2002, pp. 587-597.

21 La estructura del artículo 3º es esencialmente igual en todos los CDI suscritos por Colombia, ya que en todos los casos consta de dos partes, una para definiciones generales, otra concerniente a la interpretación de términos no definidos en el CDI. Sin embargo, las definiciones incluidas en el artículo 3(1) de todos ellos son diferentes en casi todos los casos.

22 El artículo 3(2) se replica de manera uniforme en todos los CDI suscritos por Colombia, salvo el CDI con Japón, en donde se agrega la siguiente aclaración: "a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente o las autoridades competentes acuerden un significado diferente de conformidad con las disposiciones del artículo 24" (destacado fuera de texto). Esta adición, sin embargo, no representa un cambio en el método de interpretación del CDI, ya que las definiciones acordadas separadamente por los Estados contratantes son en todo caso parte de su contexto, por lo que deben ser siempre observadas por el Estado que lo aplica. Ver Dourado, Kofler, Riemer y Rust, *op. cit.*

puede variar). La primera parte del artículo define la expresión “residente de un Estado contratante”. La segunda parte incluye las reglas de desempate, es decir, las reglas que permiten que una persona que sea considerada residente de ambos Estados contratantes lo sea solo de uno para que sea posible la aplicación de las reglas de distribución.

Por lo tanto, la expresión “residente de un Estado contratante” se encuentra expresamente definida dentro de los CDI. No obstante, los elementos que componen este término carecen en su mayoría de definición y deben ser interpretados conforme las reglas del artículo 3(2) y las reglas generales de interpretación de tratados internacionales.

En esta sección se analizan cuatro expresiones que determinan los elementos estructurales de la definición del término “residente” en los CDI suscritos por Colombia, a saber: 1) “a efectos de la presente convención”, 2) “en virtud de la legislación de ese Estado”, 3) “esté sujeta a impuestos [...] por razón de [...] o cualquier otro criterio análogo” y 4) la segunda frase del artículo 4(1).

#### ii. “A efectos de la presente convención”

La definición del término “residente de un Estado contratante” que prevé un CDI está dirigida, en principio, únicamente a la interpretación que de ese CDI hagan los Estados contratantes. De esta manera, una persona puede ser no residente de un Estado contratante a la luz de un CDI, pero puede seguir siéndolo respecto de la legislación interna de ese Estado<sup>23</sup>.

#### iii. “En virtud de la legislación de ese Estado”

Tal como lo establece el comentario 4 al artículo 4º del MC OCDE (2014, 2017) y al MC ONU (2011, 2018),

*[los CDI] no se ocupan normalmente de las legislaciones internas de los Estados contratantes (sic) que establecen los requisitos para que una persona sea considerada fiscalmente como “residente” y, en consecuencia, sea plenamente responsable fiscalmente en ese Estado. No establecen los criterios que deben seguir las disposiciones de las legislaciones internas sobre “residencia” a fin de que las pretensiones de plena responsabilidad fiscal puedan ser aceptadas entre los Estados contratantes (sic). A*

23 Determinar si una persona es residente de un Estado contratante a la luz de un CDI no debería afectar el análisis que se haga bajo otros CDI, ya que la expresión “a efectos de la presente convención” parece indicarlo de esa manera. No obstante, la OCDE (Com. 8.2 del MC 2014 y 2017) considera lo contrario. Ver Raad, Kees van. 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary. En: *Bulletin for International Taxation*, 2009, vol. 63, n.º 5, pp. 187-190..

*este respecto, los Estados adoptan su posición basándose totalmente en las legislaciones internas*<sup>24</sup>.

Lo anterior no debe leerse como una asimilación de la definición del término “residente de un Estado contratante” a efectos del CDI, con la definición del término “residente” que pueda tener la legislación de un Estado a efectos tributarios. Lo que verdaderamente establece el artículo 4º del CDI es que un “residente de un Estado contratante” es aquella persona que esté sujeta a imposición de ese Estado, de acuerdo con los criterios que allí se mencionan, u otro de naturaleza análoga. Así, cada Estado debe verificar si, según su legislación interna, tal tipo de sujeción tributaria está presente respecto de una persona en particular. Si la respuesta es afirmativa, ese Estado debe considerar a esa persona como su residente para efectos del CDI.

Sin embargo, si una persona no es sujeta a imposición en un Estado contratante de acuerdo con los criterios que menciona el artículo 4º, no podrá ser considerada como residente de ese Estado<sup>25</sup>. Esta distinción se hará más evidente al interpretar las siguientes dos expresiones.

iv. “Esté sujeta a impuestos [...] por razón de [...] o cualquier otro criterio análogo”

La doctrina internacional usualmente divide la interpretación de esta expresión en dos partes, ya que así lo permite su acepción inglesa: “*any person who (...) [1] is liable to tax therein [2] by reason of (...) or any other criterion of a similar nature*”<sup>26</sup>.

La expresión “esté sujeto a impuestos”, en el artículo 4(1) de los CDI, es representada en inglés con la expresión “*liable to tax*”, y se interpreta para determinar su distanciamiento semántico de la expresión “*subject to tax*”, y otorgarle a cada una un significado distinto<sup>27</sup>. Esta distinción es relevante considerando que,

---

24 Traducción tomada del MC ONU 2011, versión en español.

25 Esta distinción es relevante, ya que hay casos en los que la legislación interna de un Estado contratante indica que una persona es residente para efectos fiscales, aun cuando el criterio para afirmarlo puede ser de menor representatividad que los que menciona el artículo 4(1) del MC OCDE y ONU, como sucede con algunas jurisdicciones que contemplan regímenes preferenciales que consideran residentes fiscales a ciertas entidades extranjeras con algún vínculo menor (representante, oficina de negocios, etc.) y les proporcionan exenciones tributarias objetivas sobre la mayoría de sus rentas de fuente mundial. No obstante, si una persona es considerada residente fiscal de acuerdo con los criterios del artículo 4(1), los expresamente mencionados o una de similar naturaleza, podrá ser residente para efectos del CDI, incluso si goza de exenciones tributarias subjetivas. Ver Reilingh, Daniel de Vries. Switzerland: Tax Treaty Residence and Tax Liability. En: Kemmeren, Eric *et al.* (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2012*. Amsterdam, IBFD, 2013.

26 Riemer, Katharina e Ismer, Roland. Resident. En: Reimer, Ekkehart y Rust, Alexander (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4a ed., vol. 1. Países Bajos, Kluwer Law International, 2013, p. 241.

27 Graaf, Arnaud de y Pötgens, Frank. Worryin Interpretation of “Liable to Tax”: OECD Clarification Would be Welcome. En: *Intertax*, 2011, vol. 39, n.º 4, pp. 169-177



en el contexto internacional, es común encontrar entidades que, aunque conservan un vínculo sustantivamente relevante que tiene la potencialidad de generar sujeción tributaria plena en un Estado, pueden ser entidades que no son efectivamente obligadas a sufragar total o parcialmente sus cargas tributarias. El test que requiere la aplicación del artículo 4º de los CDI se basa en la potencialidad de aplicación del gravamen (*liable to tax*), independientemente del pago efectivo de la obligación tributaria (*subject to tax*), a menos que el CDI indique lo contrario (*subject-to-tax clause*)<sup>28</sup>.

Aunque no es posible delimitar esta misma distinción lingüística en idioma español, ya que no es propio de nuestro idioma tener dos expresiones que se refieran a esta situación con una composición semántica distinta<sup>29</sup>, el significado internacional que ha adquirido esta distinción es relevante para efectos de los CDI suscritos por Colombia, por dos razones:

**i. Interpretación en diferentes idiomas:** al aplicar los CDI suscritos por Colombia, no suelen llamarnos la atención los idiomas en los que se han suscrito de manera oficial. Tal como lo menciona la CVDT en su artículo 33, “[c]uando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos” y “[s]e presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido”.

En el caso de los CDI suscritos por Colombia con países no hispanoparlantes, es común encontrar el acuerdo expreso de los Estados contratantes en torno a la suscripción del CDI en los idiomas propios de ambos Estados. También es frecuente la autenticación de una versión adicional en inglés que prevalece sobre las otras dos en caso de cualquier divergencia. En el caso del CDI suscrito con Canadá, se puede leer en su último párrafo lo siguiente: “Hecho en duplicado en Lima, a los 21 días del mes de noviembre de 2008, en inglés, francés y español, siendo todos los textos igualmente auténticos”. Al consultar la versión auténtica en inglés, se lee en su artículo 4º la siguiente expresión: “*the term ‘resident of a Contracting State’ means: (...) any person who (...) is liable to tax therein*”<sup>30</sup>.

Esta aproximación cobra aún más relevancia en el caso de otros CDI, como el celebrado con India, en el cual se estableció que serían suscritos tres

28 Reilingh, *op. cit.*

29 De hecho, se puede leer en los CDI suscritos por Colombia el uso indistinto de las expresiones “sujeto a imposición” y “sometido a imposición”, sin que pueda señalarse una clara diferencia entre ambas.

30 Idéntica situación se presenta en el CDI suscrito con Reino Unido, en cuyo caso se firmaron los duplicados en español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos, incluyendo la expresión “*liable to tax*” en su artículo 4º.

ejemplares, en inglés, español e hindi, siendo los tres igualmente auténticos, pero aclarando que, en caso de divergencia en su interpretación, prevalecería el texto en inglés. Acá, al consultar la versión en inglés, se puede leer en el artículo 4(1) la siguiente expresión: “*the term ‘resident of a Contracting State’ means any person who (...) is liable to tax therein*”<sup>31</sup>.

De esta manera, los CDI suscritos por Colombia, y especialmente aquellos que cuentan con una versión en inglés, deben ser interpretados entendiendo que la expresión “esté sujeta a impuestos” hace referencia a lo que internacionalmente se reconoce como “*liable to tax*”.

**ii. Significado internacional del término:** independientemente de que nuestros CDI puedan ser interpretados en diferentes idiomas, los términos y expresiones incorporados en sus textos deben ser leídos desde el lente de la interpretación contextual, tal como lo requiere el artículo 3(2) de todos ellos, como se ha comentado antes.

Por este motivo, no es acertada una lectura desprevenida de las expresiones de un CDI cuando estas han sido ampliamente discutidas por la doctrina internacional, e incluso de manera oficial por las altas cortes de otros países, al punto que su significado no debe ser dado a la luz de la normativa local, sino de lo que podría llamarse como un lenguaje fiscal internacional<sup>32</sup>. Solo de esta manera se podría aplicar correctamente un CDI, acudiendo a sus reglas internas de interpretación, así como a las reglas de interpretación generales contenidas en la CVDT<sup>33</sup>.

Para efectos de este artículo, se da preponderancia a la lectura conjunta de las dos expresiones como una sola, para darle un significado autónomo, apropiado en el contexto de la tributación internacional.

Tal como lo recuerda el comentario 3 al artículo 4º del MC OCDE (2010, 2014, 2017), como regla general, los Estados establecen en sus legislaciones tributarias aquello que se denomina la sujeción integral o sujeción plena a aquellos

---

31 Esta misma situación se presenta en los CDI suscritos con Corea, Portugal, República Checa, Italia, EAU y Japón, con los cuales se firmaron tres ejemplares, uno para cada país en su idioma nativo, y otro en inglés, cuyo texto prevalece en caso de divergencia, y cuyo artículo 4º incluye la expresión “*liable to tax*” (a la fecha de publicación de este artículo, el autor no pudo tener acceso a la versión oficial en inglés del CDI suscrito con Japón).

32 Sobre la existencia de un lenguaje fiscal internacional como una referencia a los términos definidos ampliamente en la doctrina como fuente de interpretación contextual, ver Vogel, Klaus y Prokisch, Rainer. General report. En: *Interpretation of Double Tax Conventions*. Vol. 78a. Deventer, Países Bajos, Kluwer Law International, 1993, pp. 55-85.

33 Artículo 31 de la CVDT: Regla general de interpretación. I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

impuestos que son materia de un CDI (impuesto sobre la renta e impuesto sobre el patrimonio, según el caso), basándose en la existencia de un vínculo individual suficientemente relevante entre ese Estado y el contribuyente. Esta sujeción plena hace referencia a aquellas personas —en el sentido dado por el CDI<sup>34</sup>— sujetas a imposición de la manera más comprehensiva que suela establecer dicho Estado respecto de los impuestos comprendidos en el CDI (comentario 8.3 al artículo 4º *ibidem*).

Dicha sujeción plena puede ser real o potencial<sup>35</sup>, pero debe tener origen en un criterio de una naturaleza de tal relevancia tributaria que su evidencia derive en la tributación más comprehensiva posible para la persona (comentario 5 al artículo 4º del MC ONU, 2018). El artículo 4º de los CDI suscritos por Colombia, como se ha mencionado, incluye diferentes criterios, entre ellos el lugar de incorporación de las personas jurídicas en la mayoría de los casos. No obstante, el listado en sí mismo no es relevante, ya que solo consta de ejemplos, como sí lo es lo que este representa.

Como lo ha reconocido la doctrina, el listado de criterios acompañado de la expresión “o cualquier otro criterio análogo” requiere una interpretación semiautónoma que debe estar basada en el contexto de la expresión<sup>36</sup>. En otras palabras, para entender que un determinado criterio es válido a los efectos del artículo 4º de un CDI, debe ser de una identidad tal que permita concluir que representa un vínculo suficientemente relevante entre el Estado y el contribuyente como para provocar una sujeción tributaria plena, para lo cual será necesario acudir al ordenamiento interno como prueba.

Debe notarse que la relación entre la sujeción tributaria plena y el criterio que se use para determinar que una persona es residente a efectos de un CDI debe ser una relación causal, es decir, la persona debe ser sujeta a impuestos

---

34 Debe observarse que la definición de la expresión “residente de un Estado contratante” se predica, en todo caso, del individuo o la entidad que es considerada como persona para efectos del CDI, por lo que la expresión “sujeta a impuestos” se predica de la persona y no del ingreso. Una persona será residente de un Estado contratante si reúne los requisitos que acá se discuten, aunque no podrá asignarse la calificación de residente a quien no tenga el estatus de persona. Ver Sanghavi, *op. cit.*, p. 113.

35 La doctrina internacional reconoce la existencia de personas (principalmente personas jurídicas) que pueden ser consideradas como no sujetas a impuestos directos, siempre que cumplan ciertos requisitos establecidos en la legislación del Estado correspondiente. Estas personas, no obstante, pueden ser consideradas residentes de un Estado contratante, ya que la no sujeción está dada por el cumplimiento de dichos requisitos, y no como un atributo inherente dado normativamente a dichas personas, de forma tal que podrían quedar sometidas a tales impuestos si no cumplen los requisitos mencionados. Dado que un CDI protege a las personas residentes de los Estados contratantes contra la doble tributación jurídica real o potencial, las personas que cumplan con tales requisitos podrán ser residentes de un Estado contratante a efectos de la aplicación de un CDI. Ver Riemer e Ismer, *op. cit.*, pp. 249-251.

36 *Ibid.*, p. 256.

de manera plena en razón a un criterio determinado de la naturaleza que se ha comentado.

Para ejemplificar la importancia de esta relación causal, la doctrina internacional suele referirse al caso *Queen vs. Crown Forest Industries*<sup>37</sup>, en el cual la Corte Suprema de Canadá, entre otros aspectos, decidió que *Norsk Pacific Steamship Co. Ltd.*, una sociedad incorporada en Bahamas que desarrollaba actividades de negocios en EE. UU., con una oficina y lugar de administración en ese país, que intentó ser considerada como residente a efectos del CDI EE. UU. - Canadá con el objetivo de acceder a los beneficios de dicho convenio (reducción de retención en la fuente sobre cánones de arrendamiento de barcasas ubicadas en Canadá pagados por la sociedad canadiense *Crown Forest Industries*), no podía ser residente a efectos de ese CDI, puesto que su tributación en EE. UU. no se daba en razón a su vinculación con ese país, dada por los criterios mencionados, sino de manera circunstancial y únicamente sobre los pagos recibidos. Por tanto, la sujeción tributaria no era plena ni se derivaba de la ubicación de la sede de administración de la compañía<sup>38</sup>.

Como puede observarse, la suma de los elementos descritos, esto es, i) la necesidad de verificar la sujeción tributaria más comprehensiva de la que disponga un Estado, ii) que dicha tributación –real o potencial– se origine en uno de los criterios mencionados en el artículo 4(1) de los MC OCDE y ONU, y iii) que tales criterios sean de suficiente relevancia como para lograr una sujeción tributaria plena del contribuyente, puede interpretarse como la asignación de una definición internacional al término “residente”, ya que son elementos preponderantes en su contexto internacional, que deben prevalecer sobre lo que cada Estado contratante pueda considerar como residencia para efectos fiscales.

En Colombia, por ejemplo, las personas naturales pueden ser consideradas como residentes, a efectos de un CDI, si prueban ser residentes conforme los requisitos mencionados en el artículo 10 del ET. Esto no se debe a que se equiparen ambos términos, sino a que las personas que son calificadas como residentes colombianas para efectos tributarios de acuerdo con dicha norma están sometidas plenamente al impuesto sobre la renta, en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país (art. 9º, ET), lo que representa la máxima sujeción tributaria (sujeción plena) que puede tener una persona natural en Colombia. No obstante, la nacionalidad de una persona natural, por su parte, no es criterio suficiente para quedar sometida al impuesto sobre la renta, ya que

37 The Queen v. Crown Forest Industries Limited et al., 95 DTC 5389 (SCC).

38 Ward, David A. et al. A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries. En: *Canadian Tax Journal*, 1996, vol. 44, n.º 2, pp. 408-424.

esta requiere estar acompañada de algunos aspectos adicionales para determinar la calificación de residente de dicha persona (num. 3º, art. 10, ET).

En el caso de las sociedades y otras entidades respecto de las cuales no se predica la residencia, sino la nacionalidad, para efectos tributarios en Colombia, son criterios preponderantes la ubicación de la sede efectiva de administración en el país, la localización del domicilio principal en este o haberse constituido en Colombia de acuerdo con las leyes vigentes (art. 12-1, ET). Estos criterios determinan que una sociedad o entidad sea nacional para efectos tributarios y, por lo tanto, esté sometida al impuesto sobre la renta tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia (art. 12, ET<sup>39</sup>).

La nacionalidad de las sociedades y entidades en Colombia también determina que su patrimonio bruto, relevante para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, esté compuesto por la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o periodo gravable, incluyendo los bienes poseídos en el exterior. Esta situación no se predica respecto de las sociedades o entidades no nacionales, así como de sus establecimientos permanentes en Colombia, puesto que estos determinan su patrimonio bruto sin incluir los bienes poseídos en el exterior, incluso después de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018.

De esta manera, al momento de interpretar los CDI suscritos por Colombia, tanto la residencia de las personas naturales como la nacionalidad de las sociedades y otras entidades, y por extensión los tres criterios mencionados para determinar esta nacionalidad en Colombia, son válidos como criterios análogos a efectos de considerar que dicha persona, sociedad o entidad es residente en el contexto de un CDI, tal como lo requiere el artículo 4(1) de los CDI.

#### v. Segunda frase del artículo 4º

El artículo 4(1) de los MC OCDE (2010, 2014, 2017) y ONU (2011, 2018) tiene una segunda frase, que aclara que la expresión “residente de un Estado contratante” no incluye a las personas que solo están sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuente de ese Estado o de capitales situados en él<sup>40</sup>.

---

39 Este artículo es claro en señalar que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, situación que no se vio modificada por la Ley 1943 de 2018.

40 La segunda frase del artículo 4(1) se replica en todos los CDI suscritos por Colombia. Aquellos CDI que solo incluyen en su alcance el impuesto sobre la renta omiten la mención al capital o patrimonio poseído en el Estado de residencia.

La aplicación de esta frase permite diferentes interpretaciones. Por un lado, la OCDE menciona que debe ser interpretada para excluir del concepto de residente a efectos de un CDI a ciertas personas que pueden llegar a ser consideradas residentes a efectos de la normativa doméstica de un Estado (por ejemplo, por tener allí su domicilio), pero que solo están sujetos a imposición limitada sobre rentas de fuente dentro de ese Estado o capital situado en él, como ha sucedido históricamente con los funcionarios diplomáticos y consulares<sup>41</sup>. Igualmente, indica que debe observarse el espíritu y la redacción de esta frase para excluir de la interpretación de dicha expresión a aquellas sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de sus rentas extranjeras, cuando esta situación proviene de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales (*conduit companies*)<sup>42</sup>.

Algunas interpretaciones sugeridas por la OCDE son controversiales. Por ejemplo, el comentario 8.2 del MC OCDE sugiere excluir de la definición de “residente de un Estado contratante” a aquellas personas que, debido a la aplicación de algún otro CDI, pudieron ser consideradas residentes de otro Estado, puesto que, en opinión de la OCDE, estas personas ya no se encuentran cubiertas por una sujeción tributaria plena en su Estado de residencia. Esta interpretación ignora un elemento esencial del artículo 4(1) y es la delimitación “a efectos de la presente convención”, como se definió anteriormente, por lo que la aplicación de un CDI no debería tener consecuencias directas en la aplicación de otro CDI, sin mencionar las dificultades interpretativas adicionales que pueden surgir si se considera que el término “fuente” es usado pocas veces en el texto de los CDI y no está expresamente definido<sup>43</sup>.

Si se acude a una interpretación amplia y literal de la segunda frase del artículo 4(1) de los CDI suscritos por Colombia, podría entenderse que las personas naturales no residentes y las sociedades y entidades no nacionales no pueden ser consideradas como residentes en Colombia a efectos de estos CDI, puesto que solo estarían sujetas al impuesto sobre la renta y a imposición sobre su patrimonio respecto de las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, así como de su patrimonio poseído en el país.

Nótese que, como se desarrolla más adelante, la segunda frase del artículo 4(1) de los CDI suscritos por Colombia puede igualmente llevar a la conclusión de que un EP no puede ser considerado como residente por estar sometido

---

41 Históricamente, se ha demostrado que esta fue la única razón por la que se introdujo esta segunda frase al artículo 4(1) del MC OCDE 1977, acogiendo la propuesta realizada en 1971 por el Grupo de Trabajo 28 (WG28). Ver Sanghavi, *op. cit.*, pp. 179, 180 y 188.

42 Ver comentarios 8.1 y 8.2 al artículo 4º del MC OCDE (2010, 2014, 2017).

43 Raad, Kees van. 2008 OECD Model..., pp. 187-190.

a los impuestos comprendidos en ellos, únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional<sup>44</sup> y su patrimonio ubicado en el país.

## 1.2. Establecimiento permanente: generalidades

Un establecimiento permanente (EP) sirve para determinar cuándo y bajo qué circunstancias la presencia de un contribuyente extranjero en el Estado de la fuente es lo suficientemente relevante como para permitirle a ese Estado tener un derecho legítimo de gravar las rentas originadas en él para dicho contribuyente<sup>45</sup>. No obstante, el EP es solo uno de los criterios que pueden ser utilizados para lograr este objetivo, aunque es el más reconocido a nivel internacional<sup>46</sup>.

Para analizar el concepto de EP, es necesario diferenciar las circunstancias que pueden dar origen a uno y las consecuencias de determinar su existencia. Desde una perspectiva netamente doméstica, un EP no es relevante en sí mismo, sino por la posibilidad de atribuirle rentas que pueden ser gravadas de acuerdo con las normas tributarias del Estado en que se localiza.

En el contexto de los CDI, la determinación de la existencia de un EP tiene una connotación distinta. La regla general contenida en el artículo 7(1) de los CDI suscritos por Colombia establece que los beneficios o utilidades de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en él, y tales beneficios o utilidades le sean atribuibles al EP. Visto de esta manera, si el Estado de la fuente había contemplado en su legislación un criterio de determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta distinto a la atribución de rentas a un EP, el EP representa una limitación a la posibilidad autónoma y soberana de gravar tales beneficios empresariales de la manera que el Estado lo había contemplado localmente<sup>47</sup>.

En cuanto a las circunstancias que pueden dar lugar al nacimiento de un EP, Colombia ha adoptado dos fórmulas en su legislación interna (art. 20-1, ET), a saber: i) EP material, definido como el lugar fijo a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad, o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural

44 Como se sostiene en este artículo, un EP que tributa sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente mundial que le sean atribuibles, en esencia, sigue estando gravado únicamente respecto de sus rentas de fuente nacional determinadas de una manera especial.

45 Sánchez Neira, Luis Orlando; Vargas Cifuentes, Jaime y Parra Ramírez, Andrés. *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia: teoría y práctica*. Bogotá, Legis, 2019, p. 31.

46 En el caso del MC ONU (2011, 2018), se conserva el uso de la expresión “centro fijo” (*fixed base*) como un test similar al de EP.

47 Debe recordarse que la primera y más importante regla para aplicar un CDI consiste en que este no crea o amplía el poder tributario de un Estado contratante, sino que lo limita. Ver Raad, Kees van. *Five Fundamental...*, pp. 587-597.

sin residencia en Colombia, según el caso, realiza todo o parte de su actividad, y ii) EP personal, definido como una persona, distinta de un agente independiente, que actúa por cuenta de una empresa extranjera y tiene o ejerce habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa<sup>48</sup>.

En los CDI suscritos por Colombia se han adoptado estas mismas fórmulas, aunque se han pactado adicionalmente formas especiales de EP material conocidas internacionalmente como EP de servicios y EP de proyectos de construcción<sup>49</sup>.

En cuanto a la determinación de la sujeción pasiva al impuesto sobre la renta, el artículo 20-2 del ET establece que las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un EP o una sucursal en el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que les sean atribuibles al EP o a la sucursal, según el caso. El artículo 58 de la Ley 1943 de 2018 aclaró que, para efectos de lo establecido en este artículo del ET, el impuesto sobre la renta y complementarios es aplicable sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y *extranjera* que le sean atribuibles al EP o a la sucursal, según el caso<sup>50</sup>.

De acuerdo con el artículo 20-2 del ET, la determinación de las rentas y ganancias ocasionales atribuibles se realiza con criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrado en su obtención. Para poder realizar esta atribución, los establecimientos permanentes y las sucursales deben llevar contabilidad separada para identificar claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles.

El modelo de atribución de rentas y ganancias ocasionales a un EP en Colombia está basado en el denominado Authorized OECD Approach (AOA), y se fundamenta en la idea de determinar la suma de rentas y ganancias ocasionales que el EP o la sucursal habrían podido obtener, de acuerdo con el principio de

---

48 Sánchez, Vargas y Parra, *op. cit.*, pp. 33-42.

49 Mientras el EP de proyectos de construcción se ha adoptado en todos los CDI suscritos por Colombia, aunque con diferentes elementos en cada caso, el EP de servicios se ha incluido únicamente en los CDI suscritos con Chile, Canadá, México, India, Portugal, República Checa, Francia, Reino Unido, Italia, EAU y Japón.

50 Este tratamiento no es novedoso desde una perspectiva de derecho comparado. Por ejemplo, las rentas de un EP ubicado en India están gravadas según las tarifas regulares aplicables a los extranjeros, siempre que sean recibidas o se causen o devenguen en el país, independientemente del país en el que se realizaron las actividades que generaron tal ingreso. Similar trato reciben las rentas de los EP en Holanda y Reino Unido, donde se tienen en cuenta los ingresos atribuibles al EP de fuente mundial, con reglas similares a las personas residentes (PwC Global, 2019).



plena competencia, si fueran una empresa separada e independiente de aquella empresa de la que forman parte. Esto sin importar que dichas rentas y ganancias ocasionales provengan de hechos, actos u operaciones entre el establecimiento permanente o sucursal en Colombia con otra empresa, persona natural, sociedad o entidad, o de sus operaciones internas con otras partes de la misma empresa de la que es establecimiento permanente o sucursal, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente o sucursal, así como por otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte (art. 1.2.1.14.1, Decreto 1625/2016).

Ahora bien, el enfoque desde la perspectiva de los CDI suscritos por Colombia ha sido cambiante a lo largo del tiempo. Los CDI suscritos con España, Chile, Suiza, Canadá, México, India, Corea, Portugal, República Checa y Francia siguen el MC ONU (2011) en la redacción del artículo 7º, incorporando todos ellos un inciso relativo a la posibilidad de solicitar la deducción de los gastos incurridos para los fines del EP. Allí se incluyen los gastos de dirección y los gastos generales de administración así incurridos, de acuerdo con la legislación nacional, ya sea en el Estado donde esté situado el EP o en otro lugar, lo que revela su distanciamiento del actual AOA, incorporado en el MC OCDE a partir de 2010, como se evidencia en los comentarios al MC ONU (2011, 2018)<sup>51</sup>. Lo anterior fue corregido en los CDI suscritos con Reino Unido, Italia, EAU y Japón, en los cuales se adoptó el esquema pleno del MC OCDE (2010, 2014, 2017), y con ello el AOA.

### **1.3. Evaluación de los requisitos para acceder a los beneficios de un CDI para un EP**

A continuación, se confrontan los requisitos previamente discutidos para acceder a los beneficios de un CDI con las características propias de la forma de tributación de un EP en Colombia, a fin de determinar si los satisface o si, por el contrario, no reúne las condiciones mencionadas.

#### **1.3.1. Persona**

Dado que los requisitos fundamentales de acceso a los beneficios de un CDI, especialmente aquellos relacionados con evitar la doble tributación jurídica,

---

51 En la mayoría de los casos se incluyen menciones al denominado método de reparto de las utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes, como un mecanismo aceptado por los Estados contratantes cuando sea usual para uno de ellos utilizarlo, que se distancia del principio de plena competencia.

requieren que el contribuyente sea persona y sea residente, aunque no puede ser lo segundo sin satisfacer lo primero, será requisito fundamental acreditar la calidad de persona.

Lo primero que debe afirmarse es que un EP no puede ser, por definición, una persona física. Si bien una persona física puede tener un EP, o una persona física puede actuar como agente distinto de un agente independiente y dar lugar a la constitución de un EP, la persona física en sí misma no es un EP. El EP es una ficción legal, como ya se ha comentado, y no puede ser representada por una persona física.

No obstante, podría interpretarse que un EP satisface los requisitos de ser sociedad y ser “cualquier otra agrupación de personas”.

Por un lado, es claro que un EP no tiene personería jurídica, ya que, por definición, es una extensión de la personería jurídica de la empresa de la que es parte. No obstante, la definición de persona en los CDI suscritos por Colombia, siguiendo los MC OCDE y ONU es tan escueta que no menciona exigencia alguna acerca del lugar en el que la sociedad deba ser considerada como tal. Así pues, una sociedad constituida conforme las leyes mexicanas podría tener un EP en Colombia y argumentar que el EP satisface los requisitos para ser persona a la luz del CDI celebrado con Chile, para reclamar sus beneficios, puesto que el EP es la extensión de la personalidad jurídica de una sociedad que es reconocida como tal para efectos impositivos por el Estado colombiano, independientemente de su lugar de constitución.

Nótese que una interpretación integral del término “sociedad” conlleva explorar su definición, compuesta de dos elementos, a saber: i) cualquier persona jurídica o ii) cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos. Al ser elementos no definidos en los CDI, la interpretación sería aquella que requiera la ley interna, a menos que se requiera otro significado por el contexto de la expresión. Los comentarios del MC OCDE y ONU no agotan satisfactoriamente el tema, por lo que la interpretación doméstica podría arrojar como resultado que un EP recibe el trato, en la práctica, de una sociedad comercial para efectos impositivos, por lo que podría satisfacer el significado de sociedad para efectos del CDI.

Por otro lado, el EP podría argumentar que, incluso si no es considerado como sociedad, cumple los requisitos para ser calificado como “cualquier otra agrupación de personas”. Este término no se encuentra definido en el cuerpo del CDI, por lo que debe acudir a la regla de interpretación del artículo 3(2), es decir, a una definición con base en la legislación interna del Estado contratante que aplica el CDI, a menos que de su contexto se infiera un significado distinto. La doctrina internacional no es consistente con respecto al contenido conceptual que debe tener esta expresión. Así, mientras algunos tribunales internacionales

entienden el término en un sentido amplio y corriente según el significado de las palabras (como para incluir a las sociedades de personas o *partnerships*), otros sectores le otorgan un sentido autónomo que excluye diferentes categorías de asociaciones<sup>52</sup>. De hecho, podría afirmarse que “cualquier otra agrupación de personas” reúne a cualquier individuo o persona jurídica que carece de capacidad legal autónoma en un Estado, pero que está sometido a imposición, interpretación finalista que tendría como objetivo eliminar escenarios potenciales de doble tributación<sup>53</sup>.

En opinión del autor, si este aspecto es sometido a consideración de las autoridades tributarias colombianas, podría válidamente argumentarse la clasificación de un EP en las categorías de compañía o cualquier otra agrupación de personas.

### 1.3.2. Residente

Incluso si un EP pudiera ser considerado persona a efectos de un CDI, debe satisfacer los requisitos normativos del convenio para obtener el estatus de residente de un Estado contratante. Esos requisitos se discuten a continuación.

#### 1.3.2.1. Residente en virtud de la legislación de Colombia como Estado contratante

Como se detalló anteriormente, el Estado que aplica e interpreta el CDI debe verificar cuál es el vínculo que su legislación dispone como desencadenante de la sujeción tributaria. En el caso particular de los EP en Colombia, el vínculo que desencadena su sujeción tributaria obedece exclusivamente al desarrollo de actividades en territorio nacional, ya sea a través de un lugar fijo de negocios, de un agente, de un lugar de construcción o de la prestación de servicios (estos dos últimos exclusivamente surgidos de los CDI que los contemplan).

Nótese que estos criterios son independientes de la forma de determinación de la base gravable de los EP. Por ejemplo, si se identifica la existencia de un lugar fijo de negocios a través del cual una sociedad extranjera desarrolla todo o parte de su actividad en Colombia, y dicha actividad no es auxiliar ni preparatoria, habrá surgido un vínculo de suficiente envergadura como para legitimar al Estado colombiano a suponer la existencia de una ficción jurídica llamada “EP” e imponer tributos sobre las rentas y ganancias ocasionales que le sean atribuibles, tal como lo ha reconocido la práctica internacional. Que las rentas atribuibles

52 Dourado, Kofler, Riemer y Rust, *op. cit.*, p. 177.

53 Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Rust, Alexander; Schuch, Josef y Staringer, Claus. *Tax Treaty Entitlement*. Amsterdam, IBFD, 2019.

sean de fuente nacional y extranjera es algo apenas circunstancial que deriva de la potestad de configuración normativa en materia tributaria con que cuenta el Estado.

### 1.3.2.2. *EP sujeto a impuestos por razón de uno de los criterios mencionados o uno de naturaleza análoga*

Dado que el EP se desencadena a partir de la ocurrencia de ciertas situaciones que deben tener lugar exclusivamente en Colombia, se puede afirmar que un EP es la ficción legal que permite cuantificar el monto de rentas, ganancias ocasionales y patrimonio que puede ser gravado en el país, dada la relevancia del vínculo territorial que la persona del exterior ha adquirido con Colombia<sup>54</sup>.

Para determinar si este vínculo puede derivar en la calificación de un EP como residente a efectos de un CDI, debe evaluarse, en primer término, si su sujeción pasiva potencial (*liable to tax*) es de igual o semejante magnitud y naturaleza que la de las personas naturales residentes y las sociedades y entidades nacionales. En segundo lugar, debe analizarse si dicho vínculo es de una naturaleza análoga a aquellos que se mencionan en el artículo 4(1) de los CDI, bajo la interpretación que se desarrolló anteriormente.

Con respecto al primer aspecto, debe recordarse que una persona natural residente o una sociedad o entidad nacional está sometida a impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera, así como sobre su patrimonio poseído dentro y fuera de Colombia. Dado que la sujeción tributaria que se evalúa puede ser real o potencial, no es relevante la posibilidad que tienen las personas residentes y las entidades nacionales de acceder a regímenes preferenciales en los que puedan aplicar tarifas de renta inferiores a la generalidad, o restar factores de la depuración de su base gravable, que no podrían ser consideradas por personas y entidades no residentes ni nacionales colombianas.

Esta forma de tributación es de un nivel superior a aquella establecida para los EP, por dos razones fundamentales que se desarrollan en las siguientes líneas:

#### i. Tributación sobre diferentes componentes del patrimonio

Como se comentó anteriormente, la normativa tributaria prevé que las personas naturales residentes y las sociedades y entidades nacionales tengan una

---

54 Esta interpretación está en línea con lo previsto por el MC OCDE 2017 (comentario 1 al artículo 5º) y ONU 2018 (comentario 2 al artículo 5º)

sujeción tributaria potencial respecto de todos los elementos de su patrimonio, es decir, tanto aquellos poseídos en Colombia como aquellos poseídos en el exterior.

No obstante, la misma disposición aclara que los EP tienen una sujeción tributaria limitada a los componentes del patrimonio bruto poseídos en el país, sin que la Ley 1943 de 2018 hubiera modificado tal situación, de tal suerte que la sujeción tributaria de los EP se ve disminuida frente a las personas naturales residentes y las sociedades y entidades nacionales.

## ii. Sujeción plena vs. atribución de rentas

El criterio de conexión territorial que exige el concepto de EP entre la persona del exterior y el Estado colombiano es de menor identidad que aquellos que vinculan a las personas naturales residentes y a las sociedades y entidades nacionales al país. Para explicar esta situación, es menester comparar la sujeción tributaria plena de una persona natural residente o una sociedad o entidad nacional con la sujeción tributaria de un EP.

Cuando los CDI suscritos por Colombia definen el término “residente de un Estado contratante” en función de ciertos criterios expresamente mencionados (domicilio, residencia, lugar de incorporación, etc.) u otro de naturaleza análoga, lo hacen con el objetivo de garantizar que la persona que se califique como residente esté sujeta a un nivel de imposición que corresponde al más comprehensivo que se determine de acuerdo con la normativa local del Estado que aplica el CDI (sujeción plena).

Lo anterior no ocurre en el caso de los EP, puesto que el criterio de sujeción está dado por las situaciones que puede originar un EP, es decir, por criterios de vinculación exclusivamente territorial (por ejemplo, lugar fijo de negocios, proyecto de construcción, etc.). Por otro lado, la magnitud de la sujeción tributaria está dada por el estudio de atribución respectivo, que en todo caso corresponderá a una evaluación de hechos económicos con posterioridad a su ocurrencia. Para ilustrar esta distinción, se propone la comparación de los siguientes casos hipotéticos:

**Caso 1:** RCo, una sociedad con domicilio principal en el Estado R, constituyó una subsidiaria XCo en el Estado X. Un equipo de empleados de XCo es enviado por instrucción de la casa matriz al Estado S a suscribir un contrato y prestar servicios a nombre propio a la compañía SCo, una sociedad incorporada según las leyes del Estado S. En la prestación de los servicios también participan trabajadores de RCo. SCo paga la remuneración de los servicios directamente a XCo.

Entre el Estado S y el Estado X, y entre el Estado R y el Estado X hay CDI vigente que sigue el MC OCDE 2010. No lo hay entre el Estado R y el Estado S. Los pagos realizados de SCo a XCo se califican como beneficios empresariales.

**Caso 2:** RCo, una sociedad con domicilio principal en el Estado R, tiene un EP material en el Estado EP. Un equipo de empleados del EP es enviado por instrucción de la casa principal al Estado S a suscribir un contrato y prestar servicios a la compañía SCo, una sociedad incorporada según las leyes del Estado S. En la prestación de los servicios también participan trabajadores de RCo. SCo paga la remuneración de los servicios directamente a las cuentas del EP en el Estado EP.

Entre el Estado S y el Estado EP, y entre el estado R y el Estado EP hay un CDI vigente que sigue el MC OCDE 2010. No lo hay entre el Estado R y el Estado S. Los pagos realizados de SCo a EP se califican como beneficios empresariales.

En el caso 1, XCo recibió la totalidad del ingreso derivado de la prestación de servicios a SCo. Asumiendo que el Estado X tuviera un régimen del impuesto sobre la renta similar a Colombia, la totalidad del ingreso percibido por XCo estaría gravado en su cabeza.

En el caso 2, el EP recibió la totalidad del ingreso en sus cuentas. Asumiendo que el Estado EP tiene un sistema tributario similar al colombiano, la cuantificación del impuesto sobre la renta debe basarse en un estudio de atribución para la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos atribuibles. De acuerdo con esta metodología (AOA), es posible que se identifique la existencia de operaciones internas entre el EP y RCo, considerando las funciones significativas desempeñadas por el personal de RCo para la asunción de riesgos relacionados con el contrato celebrado entre EP y SCo.

Como consecuencia de la identificación de tales operaciones, el estudio de atribución podría conducir a la reducción de la base gravable del EP, en la medida en que se denote que parte de las rentas eran atribuibles a RCo, sin mencionar rentas que pueden no ser atribuibles por corresponder a actividades preparatorias como las de negociación y suscripción del contrato. Dado que estas rentas no serían atribuibles a EP, en virtud del CDI EP-R, RCo podría percibir estas rentas de manera directa, como no gravadas en el Estado EP ni en el Estado S.

De esta manera, se evidencia que la cuantificación de la carga tributaria del EP varía en función de factores propios del estudio de atribución, que hacen que la sujeción tributaria del EP no sea plena y comparable a la de XCo en el caso 1.

Por otro lado, si se aceptara la aplicación de los CDI vigentes en estos ejemplos, siendo el EP un residente del Estado EP, RCo se beneficiaría irregularmente del CDI EP-S. El Estado EP se vería imposibilitado a gravar la totalidad del

ingreso percibido por el EP, ya que solo una parte sería atribuible y, por lo tanto, sometida a impuestos en ese Estado, en virtud del CDI EP-R. Esto, sumado a la posibilidad de que el EP desaparezca en cualquier momento por la cesación de las circunstancias que originaron su reconocimiento (por ejemplo, se deja de utilizar un lugar fijo de negocios), colocaría en una posición injustamente desventajosa al Estado EP, que no estaría dispuesto a aceptar el otorgamiento de beneficios de sus CDI al EP.

### 1.3.2.3. EP a la luz de la segunda frase del artículo 4(1)

La segunda frase del artículo 4(1) de los CDI suscritos por Colombia excluye del significado de la expresión “residente de un Estado contratante” a aquellas personas que, por diferentes circunstancias, quedan sujetas a imposición en un Estado únicamente sobre las rentas de fuente dentro del país. Sin perjuicio de las complejidades interpretativas que pueden surgir, según se ha comentado, un EP podría ser excluido de la categoría de residente en aplicación de esta frase, por las siguientes razones:

**i. Sujeción limitada de patrimonio:** como se ha expuesto suficientemente, los EP conforman su patrimonio bruto para efectos tributarios en Colombia únicamente con los bienes que poseen en el país, puesto que los bienes poseídos en el exterior son excluidos de este cómputo.

**ii. Un EP está sujeto a impuestos sobre las rentas atribuibles a un vínculo territorial que la compañía extranjera tiene con el territorio colombiano:** uno de los aspectos más interesantes desde una perspectiva interpretativa de la expresión “residente de un Estado contratante” en los CDI suscritos por Colombia radica en la interacción de las normas que regulan la tributación de los EP a partir de la expedición de la Ley 1943 de 2018.

No se puede pasar por alto la voluntad del legislador al crear el artículo 58 *ibidem* sin modificar los artículos 20, 20-1 y 20-2 del ET, y especialmente el artículo 12 del ET que no fue mencionado en esta disposición. En opinión del autor, esto se debe a que el vínculo jurídico que debe existir entre la persona o entidad extranjera y el territorio colombiano para constituir un EP no fue modificado, es decir, aún se basa en una conexión circunstancial que se circunscribe a eventos sucedidos en Colombia, independientemente de que cambie la forma de cuantificar la carga tributaria generada a través del EP.

Dicho de otra forma, si bien la reforma tributaria aclaró que las rentas y ganancias ocasionales atribuibles al EP serían la base gravable de su impuesto sobre la renta y complementarios, sin importar el lugar de ubicación de su fuente, lo relevante del artículo 58, además de incluir las rentas de fuente extranjera en la

ecuación, fue el hecho reiterar que solo tributaría sobre aquellas rentas y ganancias ocasionales que le fueran atribuibles.

El cambio introducido por la Ley 1943 de 2018 debería entenderse dirigido, por tanto, a la cuantificación de la sujeción tributaria limitada de la persona o entidad extranjera (gravada únicamente sobre sus rentas de fuente nacional colombiana), determinada conforme el análisis individual de los ingresos, costos y gastos que le sean atribuibles al EP (independientemente de que parte de los ingresos, costos o gastos tenga su fuente generadora en el exterior).

Por lo tanto, al no modificar el artículo 12 del ET y aclarar la forma de aplicación de los artículos 20, 20-1 y 20-2 *ibidem*, el legislador tan solo reiteró que en Colombia una persona o entidad extranjera está sujeta al impuesto sobre la renta y complementarios únicamente por sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, así como sobre su patrimonio poseído en el país, y que, cuando esta persona o entidad tenga un vínculo suficientemente relevante con Colombia como para constituir un EP, dichas rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional también incluirán todas las que le sean atribuibles a un EP, independientemente del lugar donde se localice su fuente específica.

Así como el legislador ha previsto ciertos eventos ocurridos fuera de Colombia como constitutivos de rentas de fuente nacional (por ejemplo, servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el exterior), tener un EP en Colombia hace que otros eventos ocurridos fuera del país puedan ser parte de las rentas de fuente nacional que serán gravadas en cabeza de la persona o entidad extranjera, siempre que correspondan a los elementos que le sean atribuibles, de conformidad con el correspondiente estudio de atribución.

En conclusión, al ser un EP la expresión de un vínculo territorial entre la persona no residente o la entidad no nacional y el Estado colombiano, las rentas y ganancias ocasionales que le sean atribuibles (sin importar su fuente) constituyen una forma de determinación de las rentas que se consideran de fuente nacional para esa persona o entidad y que conforman así la base de su carga tributaria en Colombia. Por esta razón, la persona no residente y la entidad no nacional se encuentran sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios únicamente sobre sus rentas de fuente nacional, incluso aquellas obtenidas a través de su EP en Colombia (determinadas por un estudio de atribución), por lo que se encuentran en el escenario al que se refiere la segunda frase de los CDI suscritos por Colombia, excluyendo a esta persona o entidad, así como a su EP, de la categoría de “residente de un Estado contratante” al momento de ser aplicados desde la perspectiva colombiana.



## 2. EP y Decisión 578 de la CAN

La Decisión 578 de la CAN no es propiamente un tratado, es un instrumento normativo comunitario que emana del Acuerdo de Cartagena y que establece el régimen para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en el ámbito de los países miembros, en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

A diferencia de los MC OCDE y ONU, el régimen consagrado en la Decisión 578 no toma como Estado de sujeción tributaria preeminente al Estado de residencia, sino al Estado de la fuente, más exactamente al estado de la fuente productora de renta, como se denomina el principio orientador de este cuerpo normativo. De acuerdo con este principio, las actividades empresariales se gravan donde se efectúen<sup>55</sup>, salvo que opere alguna de las excepciones que expresamente se desarrollan en su texto. Adicionalmente, el vínculo que se exige entre el país miembro y el contribuyente para hacer aplicable la decisión no es ser “residente de un Estado contratante”, sino tener su domicilio en un país miembro. Finalmente, se establece que el contribuyente debe ser “persona”.

De esta manera, puede afirmarse que la Decisión 578 de la CAN tiene dos requisitos fundamentales respecto del contribuyente (ser persona y estar domiciliada en un país miembro) y uno respecto de la renta (tener su fuente productora<sup>56</sup> en un país miembro, salvo que aplique una regla especial).

El término “persona”, tal como lo señala el artículo 2º de la Decisión 578, sirve para designar a las personas físicas o naturales, personas morales o jurídicas y “[c]ualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria”. Por su parte, la misma disposición establece que una persona natural es considerada domiciliada en un país miembro cuando tenga su residencia habitual en él<sup>57</sup>.

Con respecto a las personas jurídicas, no se señala nada sobre su domicilio, puesto que se da preponderancia al término “empresa” para establecer que una empresa se considerará domiciliada en un país miembro cuando se haya constituido en ese país o, en caso de no existir instrumento de constitución o de que este no señale su domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el país miembro

---

55 Para efectos de este trabajo, es particularmente clara la reflexión hecha por el Tribunal de Justicia de la CAN en la interpretación prejudicial solicitada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito (Ecuador) (Interpretación prejudicial del artículo 7º de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, 2006), útil en este contexto a pesar de basarse en la Decisión 40 (cuerpo normativo antecesor de la Decisión 578).

56 El artículo 2º de la Decisión 578 define la “fuente productora” como la actividad, el derecho o el bien que genere o pueda generar una renta.

57 La expresión “residencia habitual” no está definida en el término de la Decisión 578.

en el que se encuentre su administración efectiva. El término “administración efectiva” no es un término definido, pero sí lo es “empresa”, que significa “una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa”.

En este punto es importante aclarar que la interpretación de la Decisión 578 de la CAN se basa tanto en sus normas internas de interpretación<sup>58</sup> como en las normas de interpretación de tratados de la CVDT<sup>59</sup> y las reglas y principios propios de la CAN. En esta última categoría se destaca el principio de “Autonomía del Ordenamiento Jurídico Andino”, según el cual el ordenamiento jurídico de la CAN es un sistema jurídico que se describe como coherente, dotado de unidad, con principios y reglas estructurales que derivan de él mismo, sin que reciban su legitimidad o significado de los sistemas jurídicos de los países miembros. Esto lleva a que aquellos términos o expresiones que deban ser interpretados para aplicar la Decisión 578 solo puedan recibir un significado que se derive del mismo ordenamiento jurídico andino, salvo que sea estrictamente necesario acudir a la legislación interna de un país miembro para hacer posible la aplicación de este cuerpo normativo, en lo que se denomina como el principio de complemento indispensable<sup>60</sup>.

Advertido lo anterior, es preciso señalar que la Decisión 578 de la CAN no se refiere al concepto de EP, puesto que este actúa como una limitación al derecho del Estado de la fuente de gravar las rentas que considere que tienen origen en su territorio, y por lo tanto su concepto es opuesto al principio de fuente productora de renta. Por lo tanto, para efectos de determinar si la Decisión 578 aplica a un EP, se debe partir de la definición establecida en la legislación interna de los Estados miembros para establecer si este cumple los requisitos de “persona” y “domicilio”.

---

58 La Decisión 578 de la CAN tiene una regla de interpretación residual, tal como el artículo 3(2) de los MC OCDE y ONU. En cambio, señala diferentes elementos que deben ser leídos conjuntamente, a saber: 1) Artículo 1º, inciso 7. Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario; 2) Artículo 2º. Definiciones específicas, aplicables a menos que el texto de cada disposición indique otra cosa; 3) Artículo 18. Cláusula de Trato Nacional (Concepto 80610, 2005); 4) Artículo 20. Cláusula general de interpretación y aplicación, de acuerdo con la cual la interpretación y aplicación de la Decisión debe tener en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario, sin que sean válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos, de acuerdo con la legislación de los países miembros.

59 Si bien la Decisión 578 no es un tratado, sino ley supranacional, el Consejo de Estado ha aplicado las normas de interpretación de tratados de la CVDT a casos relacionados con el ordenamiento jurídico comunitario, señalando que estas son relevantes al ser derivadas en un tratado internacional, como es el Acuerdo de Cartagena Ver Consejo de Estado. Sentencia 18745 de 2015.

60 Sobre este punto, ver Comisión de la Comunidad Andina. *Interpretación prejudicial de los artículos 1º, 3º, 4º y 17 de la Decisión 578*, 2014.

## 2.1. Persona

Como se ha mencionado con anterioridad, el EP en Colombia no es otra cosa que un vínculo territorial cualificado que la ley exige demostrar entre una persona no residente o una sociedad o entidad no nacional y Colombia, a efectos de considerar a dicha persona o entidad como sujeta a imposición limitada sobre las rentas y ganancias ocasionales que le sean atribuibles, así como sobre su patrimonio poseído en el país.

De esta manera, el EP no es una persona natural ni una persona jurídica. Es la proyección de una persona o entidad en Colombia. No obstante, podría argumentarse que el EP representa una persona natural o jurídica, solo que esta se encuentra en un tercer país. O bien sería válido considerar al EP como cualquier otra entidad o grupo de personas sujetas a responsabilidad tributaria.

El aspecto fundamental en este caso consiste determinar la existencia de un escenario de doble tributación, sea este real o potencial, existente entre los países miembros, ya que el Consejo de Estado ha aceptado el otorgamiento de beneficios a la luz de la Decisión 578 cuando el contribuyente ha demostrado, al menos sumariamente, que un determinado ítem de ingreso o patrimonio podría haber sido susceptible de ser gravado en más de un país miembro, con independencia de si el gravamen efectivamente se pagó. Lo anterior con base en el artículo 20 de la Decisión 578 que prohíbe cualquier interpretación que pueda llevar a un escenario de evasión (Sent. 18953, 2014).

En ese sentido, el artículo 58 de la Ley 1943 de 2018 hace que los EP colombianos sean relevantes en el contexto de la CAN, ya que otro país miembro podría entender que la atribución de rentas y ganancias ocasionales derivadas de actividades llevada a cabo en su territorio es una forma de someter a imposición en Colombia rentas que tuvieron su fuente generadora en ese otro país miembro<sup>61</sup>.

## 2.2. Domicilio

En reiteradas oportunidades, el Tribunal de Justicia de la CAN, sin mayores consideraciones, ha señalado que la Decisión 578 es aplicable, en cuanto al ámbito subjetivo, sobre las personas naturales o jurídicas domiciliadas en los países miembros, y en cuanto al ámbito objetivo, sobre el impuesto sobre la renta y

---

61 Lo mismo podría suceder en aplicación de cualquier regla especial de la Decisión 578, como por ejemplo al incluir en el estudio de atribución algunas rentas que se deriven de la prestación de servicios técnicos cuyo beneficio se genera en otro país miembro (art. 14, Decisión 578).

sobre el patrimonio, lo cual es relevante porque se debe asegurar que la Decisión 578 solo sea aplicable para evitar la doble tributación y no para crear escenarios de evasión, lo que solo se logra si se verifica la identidad de sujetos, objeto (elementos del ingresos o del patrimonio), periodo gravable e impuestos<sup>62</sup>.

Un EP en Colombia, por lo tanto, solo podría ser beneficiario de la Decisión 578 de la CAN si demuestra ser “persona” y además estar domiciliado en un país miembro. Como se expuso, habría argumentos razonables para determinar que un EP podría cumplir con el requisito de ser persona. Con respecto al domicilio, se proponen de modo ilustrativo los siguientes escenarios:

- a. Escenario 1: XCo es una sociedad no domiciliada en un país miembro. XCo tiene un EP en Colombia. Personal vinculado al EP presta servicios generales no profesionales a EcuCo, una sociedad domiciliada en Ecuador. EcuCo paga los servicios al EP en Colombia.
- b. Escenario 2: PerúCo es una sociedad domiciliada en Perú. PerúCo tiene un EP en Colombia. Personal vinculado al EP presta servicios generales no profesionales a EcuCo, una sociedad domiciliada en Ecuador. EcuCo paga los servicios al EP en Colombia.

Lo primero que se debe señalar es que el artículo 3° de la Decisión 578, que prevé la regla general de distribución de la potestad tributaria entre los países miembros, señala que las rentas de cualquier naturaleza que las personas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora (actividad, derecho o bien que las generó), salvo los casos de excepción previstos en la misma decisión, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas. De aplicarse únicamente esta regla, el EP podría válidamente señalar que las rentas obtenidas por la prestación de servicios en Ecuador estarían gravadas únicamente en ese país, puesto que allí se realizó la actividad que las generó<sup>63</sup>.

No obstante, es altamente probable que las rentas obtenidas por el EP sean rentas o beneficios de la empresa, puesto que son fruto de una actividad lucrativa realizada por un organización<sup>64</sup>. Así, tales rentas estarían en el ámbito sustantivo del artículo 6°, según el cual serían gravadas en el país miembro en el que se hubieran efectuado las actividades empresariales, es decir, en Ecuador.

---

62 Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Interpretación prejudicial en Proceso 158-IP-2015 (14 de julio de 2016).

63 Esto sería posible siempre y cuando se acepte la hipótesis de que el EP puede ser considerado como persona en el marco de la Decisión 578.

64 El término “organización” no se encuentra definido en la Decisión 578, aunque es posible suponer que, si un EP es considerado como persona, también sería válidamente considerado como organización.

Al aplicar esta disposición, debe resaltarse que no existe ninguna mención al domicilio de la persona, como sí sucede con el artículo 3º, por lo que se puede considerar que la aplicación del artículo 6º<sup>65</sup> está condicionada al cumplimiento de los requisitos de aplicación del artículo 1º, es decir que Colombia solo debería renunciar a la potestad tributaria sobre las rentas mencionadas si la empresa está domiciliada en un país miembro.

En opinión del autor, el lugar de incorporación de una empresa es un atributo que solo se predica de una persona jurídica, ya que al ser un EP la extensión de una persona jurídica del exterior, el lugar de incorporación se predicaría respecto de esa casa principal. Podría interpretarse lo mismo respecto de la sede de administración efectiva, ya que se asumiría que las decisiones de administración de la empresa radican en cabeza de la casa principal, y no en el mismo EP<sup>66</sup>.

Por este motivo, la interpretación sistemática de los artículos de la Decisión 578 permitirían concluir que el EP de XCo en el escenario 1, si bien puede cumplir con el requisito de ser persona, no podría ser considerado como domiciliado en un país miembro, ya que los atributos que determinan el domicilio de la empresa se predicarían respecto de una persona jurídica que los tiene localizados (tanto el lugar de incorporación como la sede de administración efectiva) en un país distinto de los países miembros de la CAN. En el escenario 2 podría afirmarse válidamente que el EP cumple los requisitos para ser domiciliado en un país miembro, puesto que los atributos requeridos para ello se pueden verificar en un país miembro, que en este caso hipotético sería Perú.

Por lo anterior, en el escenario 2, Ecuador tendría la facultad de gravar las rentas generadas por la prestación de servicios por parte de personal vinculado al EP de PerúCo en Colombia, con base en el artículo 6º de la Decisión 578, y Colombia debería permitir que tales rentas fueran excluidas del estudio de atribución del EP. A su turno, Perú debería respetar la potestad tributaria de Ecuador sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios, así como la potestad de Colombia sobre las demás rentas percibidas por el EP en Colombia por actividades empresariales desarrolladas en su territorio.

---

65 Esta reflexión es igualmente aplicable respecto de otras reglas de la Decisión 578 que no se refieren al domicilio de las personas.

66 En este punto se excluye del análisis del domicilio de la persona natural, ya que, si XCo o PerúCo, en los escenarios planteados, no fueran sociedades sino personas naturales, al actuar como "empresas", esto es, como organización realizando actividades lucrativas, su domicilio se determina igualmente por el lugar de incorporación o la sede de administración efectiva de la empresa.

## Conclusiones

La incorporación de las rentas de fuente extranjera a la ecuación de la atribución de rentas y ganancias ocasionales de los EP, por parte del artículo 58 de la Ley 1943 de 2018, no debería concederle a esa figura el estatus de residente de un Estado contratante, en el marco de los CDI celebrados por Colombia que siguen la estructura de los MC OCDE y ONU, ya que no reúne los elementos suficientes para ello.

No existen, por tanto, elementos jurídicos en las definiciones de los CDI suscritos por Colombia que permitan considerar a un EP como destinatario directo de sus beneficios. Si bien podría ser considerado como “persona” o como “cualquier otra agrupación de personas”, un EP no reúne sustancialmente los elementos para ser considerado “residente de un Estado contratante”, en los términos del artículo 4(1) de dichos CDI.

En cuanto a la aplicación de la Decisión 578 de la CAN, el artículo 58 de la Ley 1943 de 2018 cobra relevancia al abrir la puerta para que otros países miembros consideren que habría doble tributación potencial, si parte de los ítems de ingreso debería ser gravada en esos otros países en virtud de la Decisión 578. Esto permitiría que Colombia, como país miembro en el que se localiza un EP de una empresa domiciliada en otro país miembro, deba renunciar a la potestad tributaria que tiene sobre las rentas de fuente extranjera que eventualmente se atribuyan al EP y que correspondan a actividades realizadas en otros países miembros.

Por lo tanto, si bien un EP no reuniría los requisitos para ser considerado “residente de un Estado contratante” conforme los preceptos del MC OCDE y ONU, podría acceder a los beneficios de la Decisión 578 de la CAN, siempre que haga parte de una empresa domiciliada en un país miembro.

## Bibliografía

- Arnold, Brian J. Objectives of Tax Treaties. En: Arnold, Brian J., *International Tax Primer*. Países Bajos, Wolters Kluwer, 2016, pp. 144-147.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Concepto 80610 de 2005 (1 de noviembre de 2005).
- Dourado, Ana Paula; Kofler, Georg; Riemer, Katharina y Rust, Alexander. General Definitions. En: Reimer, Ekkehart y Rust, Alexander (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Países Bajos, Kluwer Law International, 2015.
- Graaf, Arnaud de y Pötgens, Frank. Worryin Interpretation of “Liable to Tax”: OECD Clarification Would be Welcome. En: *Intertax*, 2011, vol. 39, n.º 4, pp. 169-177.
- Lang, Michael; Pistone, Pasquale; Rust, Alexander; Schuch, Josef y Staringer, Claus. *Tax Treaty Entitlement*. Amsterdam, IBFD, 2019.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final*. 2015. Disponible en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/desarrollar-un-instrumento-multilateral-que-modifique-los-convenios-fiscales-bilaterales-accion-15-informe-final-2015\\_9789264267435-es#page63](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/desarrollar-un-instrumento-multilateral-que-modifique-los-convenios-fiscales-bilaterales-accion-15-informe-final-2015_9789264267435-es#page63)
- OCDE. *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final*. 2015. Disponible en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015\\_9789264257085-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015_9789264257085-es#page1)
- PwC Global. *Worldwide Tax Summaries Online*, agosto de 2019. Disponible en <http://taxsummaries.pwc.com>.
- Raad, Kees van. Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties. En: Hinnekens, Luc (ed.), *Liber Amicorum*. Bruselas, Bruylant, 2002, pp. 587-597.
- Raad, Kees van. 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary. En: *Bulletin for International Taxation*, 2009, vol. 63, n.º 5, pp. 187-190.
- Reilingh, Daniel de Vries. Switzerland: Tax Treaty Residence and Tax Liability. En: Kemmeren, Eric; Smit, Daniël; Essers, Peter; De Broe, Luc; Vanistendael, Frans; Lang, Michael; Pasquale Pistone, Jean-Monnet; Schuch, Josef; Staringer, Claus y Storck, Alfred (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2012*. Amsterdam, IBFD, 2013.
- Riemer, Katharina e Ismer, Roland. Resident. En: Reimer, Ekkehart y Rust, Alexander (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4ª ed., vol. 1. Países Bajos, Kluwer Law International, 2013, pp. 249-251.
- Sánchez Neira, Luis Orlando; Vargas Cifuentes, Jaime y Parra Ramírez, Andrés. *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia: teoría y práctica*. Bogotá, Legis, 2019.
- Sanghavi, Dhruv. *Structural Issues in the Income Tax Treaty Network: Towards a Coherent Treaty Framework*. Maastricht, Países Bajos, 2018, trabajo no publicado.
- Consejo de Estado. Sentencia 18745, 250002327000200900202 01 (19 de febrero de 2015), CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- Consejo de Estado. Sentencia 18953, 25000-23-27-000-2010-00137-01 (12 de agosto de 2014), CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Interpretación prejudicial del artículo 7º de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, Proceso 190-IP-2006 (8 de marzo de 2007).
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Interpretación prejudicial de los artículos 1º, 3º, 4º y 17 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, Proceso 15-IP-2014 (30 de abril de 2014).

Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Interpretación prejudicial en Proceso 158-IP-2015 (14 de julio de 2016).

Vogel, Klaus y Prokisch, Rainer. General report. En: *Interpretation of Double Tax Conventions*. Vol. 78a. Deventer, Países Bajos, Kluwer Law International, 1993, pp. 55-85.

Ward, David A.; Avery Jones, John F.; De Broe, Luc; Wiele, Micheline van de; Ellis, Maarten J.; Raad, Kees van; Lenz, Raoul; Torrión, Henri; Miyatake, Toshio; Roberts, Sidney I.; Goldberg, Sanford; Strobl, Jakob; Killius, Jürgen; Uckmar, Victor; Giuliani, Federico y Maisto, Guglielmo. A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries. En: *Canadian Tax Journal*, 1996, vol. 44, n.º 2, pp. 408-424.