

# Compatibilidad y aplicación de las cláusulas antiabuso del derecho tributario colombiano y las contenidas en los convenios de doble imposición\*

Compatibility and application of the anti-abuse clauses of colombian tax law and those contained in double taxation convention

Compatibilidade e aplicação das cláusulas antiabuso do direito tributário colombiano e as contidas nos convênios de dupla imposição

JOSÉ GILBERTO PINILLA IBAÑEZ<sup>1</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

José Gilberto Pinilla Ibañez. Compatibilidad y aplicación de las cláusulas antiabuso del derecho tributario colombiano y las contenidas en los convenios de doble imposición. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 307.

Página inicial: 307

Página final: 342

## Resumen

El artículo trata la aplicación de las normas antiabuso locales y convencionales sobre aquellos acuerdos o transacciones que tienen la consideración de abuso en materia tributaria. Adicionalmente, se hace un análisis de los convenios de doble imposición vigentes en Colombia y aquellos que están en trámite legislativo para su ratificación, sobre qué tipo de normas antiabuso contiene el texto del convenio, analizada bajo las nuevas modificaciones a los Comentarios al Modelo de Convenio del 2017, especialmente las correspondientes a los artículos 1 y 29, modificaciones que surgen a partir de las recomendaciones que se establecieron

---

\* Artículo presentado en la tercera edición del concurso Héctor Julio Becerra Becerra.

1 Contador Público de la Universidad de Pamplona, especialista en Planeación Tributaria de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, magíster en Tributación Universidad Carlos III de Madrid (en formación), consultor sénior I de la firma Jiménez Higuera Rodríguez & Asociados. Ha participado como conferencista del Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP), Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Colegio de Contadores Públicos de Colombia (CONPUCOL).

dentro de la Acción 6 del proyecto BEPS, generando como resultado el Instrumento Multilateral para la modificación de los Convenios.

**Palabras claves:** autoridades competentes, beneficios del convenio, convenios de doble imposición, Estados contratantes, derecho a beneficios, normas antiabuso, propósito principal.

## Abstract

This article deals with the application of local and conventional anti-abuse rules on those agreements or transactions that are considered to be tax abuse, the interaction of these clauses when they are applied; In addition, an analysis is made of the Double Taxation Convention in force in Colombia and those that are in legislative process for ratification, on what type of anti-abuse rules are found within the text of the Convention, analyzed under the new modifications to the Comments on Model Tax Convention of the year 2017, especially those corresponding to Articles 1 and 29, modifications that arise from the recommendations established within action 6 of the BEPS project, generating as a result the Multilateral Instrument ratified by Colombia.

**Keywords:** competent authorities, benefits of the convention, double taxation conventions, contracting states, entitlement to benefits, anti-abuse rules, main purpose.

## RESUMO

O artigo trata a aplicação das normas antiabuso locais e convencionais sobre aqueles acordos ou transações que têm a consideração de abuso em matéria tributária; adicionalmente, se faz uma análise dos Convênios de Dupla Imposição vigentes na Colômbia e aqueles que estão em trâmite legislativo para sua ratificação, sobre que tipo de normas antiabuso contém o texto do convênio, analisada sob as novas modificações aos Comentários ao Modelo de Convênio do ano 2017, especialmente as correspondentes aos Artigos 1 e 29, modificações que surgem a partir das recomendações que se estabeleceram dentro da Ação 6 do projeto BEPS, gerando como resultado o instrumento Multilateral para a modificação dos Convênios.

**Palavras-chave:** Autoridades competentes, benefícios do convênio, convênios de dupla imposição, estados contratantes, direito a benefícios, normas antiabuso, propósito principal.

## Sumario

Introducción; 1. Compatibilidad y aplicación de las cláusulas antiabuso del derecho tributario colombiano y las contenidas en los convenios de doble imposición; 2. Acción 6 del proyecto beps; 2.1. Treaty Shopping; 2.2. Rule shopping; 3. Aplicación de las normas internas contra el abuso de los convenios; 3.1. Análisis de las cláusulas antiabuso en los CDI de Colombia; 3.2. Cláusula de limitación de beneficios; 3.3. Cláusula del propósito principal 'PPT rule' ; 4. Análisis de los CDI en Colombia; 4.1. Convenios que tienen cláusulas de limitación de beneficios y propósito principal 'PPT rule'; 4.1.1. CDI Colombia - Japón; 4.1.1.1. Instrumento multilateral; 4.1.2. CDI Colombia - Emiratos Árabes; 4.1.2.1. Instrumento Multilateral; 4.1.3. CDI Colombia - India; 4.1.3.1. Instrumento Multilateral; 4.1.4. CDI Colombia - Suiza; 4.1.4.1. Instrumento multilateral; 4.1.5. CDI Colombia - Corea; 4.1.5.1. Instrumento Multilateral; 4.1.6. CDI Colombia - Canadá; 4.1.6.1. Instrumento Multilateral; 4.2. Convenios que contienen únicamente cláusulas de limitación de beneficios; 4.2.1. CDI Colombia- México; 4.2.1.1. Instrumento Multilateral; 4.3. Cláusula del propósito principal PPT rule; 4.3.1. CDI Colombia - Reino Unido; 4.3.1.1. Instrumento Multilateral; 4.3.2. CDI Colombia - Portugal; 4.3.2.1. Instrumento Multilateral; 4.3.3. CDI Colombia- Chile; 4.3.3.1. Instrumento Multilateral; 4.3.4. CDI Colombia - República Checa; 4.3.4.1. Instrumento Multilateral; 4.3.5. CDI Colombia - Francia; 4.3.5.1. Instrumento Multilateral; 4.3.6. CDI Colombia - Italia; 4.3.6.1. Instrumento Multilateral; 4.4. Convenios que no tienen cláusulas de limitación de beneficios; 4.4.1. CDI Colombia - España; 4.4.1.1. Instrumento Multilateral; Conclusiones; Bibliografía

## Introducción

El informe de la Acción 6 estudia cómo asegurar que los tratados no impidan la forma de aplicación de las cláusulas antiabuso de la normativa interna. Las normas antiabuso podrán ser incluidas dentro del texto de los convenios o en las disposiciones domésticas de los Estados contratantes, presentándose interacción y compatibilidad de las disposiciones convencionales y locales en materia de abuso tributario. Las cláusulas antiabuso serán aplicables a aquellos actos u acuerdos que contienen una realidad formal distinta a su contexto económico (principio de sustancia económica), pretendiendo estar bajo el ámbito de aplicación del convenio, mostrando aparentemente razones empresariales, motivos económicos válidos o un vínculo permanente con alguno de los Estados.

El objetivo de los Convenios de Doble Imposición (en adelante CDI) está encaminado a promover el intercambio de bienes, servicios, movimiento de capitales y de personas, eliminando la doble imposición, sin crear oportunidades de

elusión y evasión fiscal y de no imposición. El principio rector que se establece en los comentarios del Modelo de Convenio se centra en que los beneficios del convenio no estarán disponibles cuando se clasifiquen los acuerdos o transacciones como operaciones abusivas, operaciones que consiguen una baja o nula tributación, erosionando la deuda tributaria en los Estados contratantes.

Desde un punto de vista práctico, no estamos tratando un tema pacífico al momento de su aplicación, en la medida en que las disposiciones locales denieguen a determinados tipos de renta los beneficios del convenio. No nos encontramos frente a una regla específica para determinar si se deben aplicar las normas antiabuso, cuáles serían los parámetros para darles la clasificación de operaciones abusivas o el alcance que pueda tener su aplicación, sino por el contrario, se debe analizar el contexto del acuerdo o transacción para determinar si su propósito o uno de estos se encuentra dentro la esfera fiscal y, si es así, determinar si está acorde o no con las disposiciones del convenio.

En cuanto a la aplicación dinámica del Modelo de Convenio, tal como se establecen en sus párrafos introductorios 9 y 33, el comité de asuntos fiscales considera que los cambios en los comentarios deben tenerse en cuenta al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción. Como resultado de la aplicación dinámica del Modelo de Convenio, estamos frente ante un proceso en el cual se le estaría quitando valor legislativo al texto convenido que inicialmente fue ratificado por cada uno de los Estados, vulnerando el principio de seguridad jurídica.

## **1. Compatibilidad y aplicación de las cláusulas antiabuso del derecho tributario colombiano y las contenidas en los convenios de doble imposición**

Los CDI que han sido suscritos por Colombia<sup>2</sup> y los que están pendiente de ratificar por medio de la ley que permita su entrada en vigencia<sup>3</sup> tienen por objeto evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio, donde se muestra el interés de los Estados contratantes en identificar el uso abusivo de los convenios y mitigar sus efectos, los cuales están encaminados con el interés general de la comunidad internacional en lo pertinente a la lucha contra la evasión y elusión fiscal, la erosión de la base y el traslado de beneficios (en adelante, proyecto BEPS). El objetivo principal de los convenios de doble imposi-

---

2 CAN (Bolivia, Ecuador, Perú), España, Chile, Suiza, Canadá, México, Portugal, República Checa, India, Corea, Reino Unido.

3 Francia, Italia, Emiratos Árabes Unidos y Japón.

ción es promover el intercambio de bienes, servicios y el movimiento de capitales y de personas, por medio de la eliminación de la doble imposición internacional.

Los Estados con un importante flujo de transacciones transfronterizas tienen una red de convenios bastante amplia, ya que la existencia de doble imposición internacional presenta un obstáculo a los flujos de los factores de producción.

La importancia de la red de CDI que tenga un Estado para los inversionistas radica en que estos desean obtener los beneficios del convenio para que el Estado de la fuente tenga una mayor limitación en su imposición, ya que esto generaría una menor carga tributaria; la búsqueda de menores niveles de tributación en los Estados de la fuente se ha configurado fundamentalmente por la llamada compra de tratados (*treaty shopping*) o la compra de reglas (*rule shopping*).

Para el caso de Colombia nos remitimos a la Ley 1607 de 2012<sup>4</sup>, con la que se introdujo en el ordenamiento fiscal una cláusula general antiabuso y que mostró un avance importante en el control de la evasión fiscal, en concordancia con las tendencias del derecho tributario internacional<sup>5</sup>. En relación con las normas antiabuso, esta propuesta de reforma incluye diversos mecanismos de control del abuso destinados a aumentar el recaudo y fortalecer la cultura del cumplimiento tributario. Para que el sistema tributario realmente tenga posibilidades efectivas de combatir las prácticas abusivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas, se requiere que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de las transacciones que no tienen propósitos de negocio distintos a la reducción de impuestos. Con esto en mente, se introdujo dentro del Estatuto Tributario una cláusula general antiabuso (*general anti-avoidance rule, GAAR*)<sup>6</sup>.

Para combatir la evasión fiscal internacionalmente<sup>7</sup>, el intercambio de información es uno de los pilares fundamentales para el desarrollo de las funciones de fiscalización por parte de las administraciones tributarias, funciones que se basan en clasificar, analizar y utilizar la información para llevar a cabo tareas en pro de prevenir el abuso de los convenios por medio de la no imposición, elusión y evasión fiscal. El intercambio de información entre los Estados contratantes constituye un instrumento imprescindible para el desarrollo eficaz de control y

---

4 Artículos 122, 123 y 124.

5 Para Xavier, el derecho tributario internacional "es aquel que tiene por objeto situaciones internacionales (*cross border situations*), o sea, situaciones de la vida que tienen contacto, por cualquiera de sus elementos, con más de un orden jurídico dotado del poder de tributar". Xavier Alberto. Derecho tributario internacional. Buenos Aires, 2005, p. 54.

6 Ramírez Pardo, Héctor Gustavo. Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016. Pag 90.

7 Briceño de Valencia, Martha Theresa. La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación.

prevención del riesgo del abuso en materia tributaria, en un escenario internacional como el actual que se caracteriza por una creciente globalización.

La suscripción de convenios fiscales no elimina *per se* la evasión, pero en la medida en que los países suscriban convenio y se elaboren normas antiabuso tanto convencionales como locales que sean compatibles en su aplicación, generan mayores mecanismos que permiten a los Estados combatir las prácticas abusivas y permitiendo a las autoridades tributarias tener mayores herramientas fiscalizadoras para categorizar las operaciones y acuerdos sobre su realidad económica, pretendiendo de alguna forma, que los acuerdos u operaciones formalmente ajustadas a derecho, que carecen de motivos empresariales y cuyo principal propósito es la no causación, reducción o diferimiento del pago de un tributo, puedan ser cuestionadas por las Administraciones Tributarias.

El análisis de la aplicación de normas antiabuso, desde mi punto de vista, se debe realizar tal como se establece en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE<sup>8</sup>: adoptando un modelo de convenio dinámico que aplique las actualizaciones que se realicen a su contenido y las nuevas recomendaciones que se establezcan y se consideren oportunas en la búsqueda de prevenir la evasión y elusión fiscal, así como los casos de no imposición.

La inclusión dentro de los convenios cláusulas antiabuso acorde con la práctica internacional crea herramientas fiscalizadoras contra el fraude y la evasión fiscal, estas establecen que en los casos de configurarse conductas abusivas de los convenios, sus disposiciones no beneficiarán a quien incurra en tales conductas que no están acorde con el objetivo y el propósito del convenio<sup>9</sup>.

Con el fin de tener control sobre las estrategias con las que una persona que no es residente de un Estado trata de obtener los beneficios que se establecen dentro de un convenio suscrito por dicho Estado y son concedidos a sus residentes mediante la constitución de una sociedad pantalla (*letterbox company*), el proyecto BEPS establece en su Acción 6 los mecanismos que pueden ser utilizados por los Estados que ven menoscabada su soberanía fiscal. A continuación se detallan dichas recomendaciones, que en la mayoría de casos se encuentran dentro de los convenios que ha suscrito Colombia.

---

8 Las referencias que se hagan al modelo de convenio deben entenderse hechas a la versión del 2017, a no ser que se diga lo contrario.

9 Comentarios modelo de convenio OCDE, art 29, párrafo 61.

## 2. Acción 6 del proyecto beps

El proyecto BEPS se centra en dotar de coherencia las normas de derecho interno que afectan las actividades transfronterizas, reforzar el criterio de actividad sustancial y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica.

La Acción 6, que contiene las formas de impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, plasma tres recomendaciones para abordar estos temas: la primera corresponde a la propuesta de introducir dentro del preámbulo de los CDI una declaración donde se mencione que el objetivo de los convenios es eliminar la doble imposición internacional sin crear oportunidades para la no tributación o la reducción de esta por medio de conductas elusión y evasión fiscal. La segunda recomendación es la integración dentro del modelo de convenio de la OCDE de una norma antiabuso específica, denominada la cláusula de limitación de beneficios, con la que se pretende garantizar que los beneficios del convenio se concedan a aquellas entidades que reúnan una serie de condiciones tales como naturaleza jurídica, propietarios y actividad que desarrolla, buscando garantizar que los beneficios se concedan a aquellas entidades que tengan un vínculo suficiente con alguno de los Estado contratantes. El tercer requisito es la inclusión en el modelo de convenio de una norma antiabuso general que se centra en el propósito principal de cada operación (*PPT rule*). De acuerdo con esta norma, si uno de los propósitos principales de una operación es la obtención de los beneficios establecidos en el convenio, se denegarían la concesión de tales beneficios, a no ser que se pueda establecer que la obtención de los beneficios se encuentra bajo el objetivo y propósito del convenio.

Las tres recomendaciones se han desarrollado con el propósito de contrarrestar las operaciones de *treaty shipping*, no obstante, se debe hacer referencia a que una de las primeras medidas que utilizaron los Estados para denegar los beneficios de los CDI se sustenta en la aplicación de las normas antiabuso locales contra el fraude a la ley tributaria<sup>10</sup>, tratamiento que no cumple con lo establecido en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el cual establece que las partes no podrán invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación al incumplimiento de un tratado. No obstante, tal como se muestra por parte de la doctrina y de los tribunales, hay una posición<sup>11</sup> creciente de permitir que las normas locales antiabuso denieguen los beneficios de los CDI, tratamiento que se encuentra encaminado con la postura que tiene la OCDE al respecto<sup>12</sup>.

---

10 Valera, Pablo Sergio. Los convenios para evitar la doble imposición: los problemas de las fuentes. ICDT, Memorias XXXIII, 2008, p. 449.

11 Vogel, Klaus. Derecho tributario internacional, Bogotá, 2001, p. 220.

12 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 1 párrafo 58.

Las normas de limitación de beneficios (cláusulas LOB) y las del propósito principal (*PPT rule*), en ocasiones y según el entorno fiscal de los Estados contratantes, no se deben negociar dentro de los convenios separadamente, por lo que es necesaria su aplicación conjuntamente debido a que, por ejemplo, algunas de las disposiciones de cláusula LOB se centran en criterios objetivos que proporcionan mayor seguridad jurídica que los que facilita la *PPT rule*, la cual se centra en el análisis caso por caso de los cuestiones de hecho.

A continuación, el análisis se centrará en las cláusulas antiabuso que se encuentran establecidas dentro de la Acción 6 y las que se tienen dentro de los CDI vigentes en Colombia, normas que están encaminadas a contrarrestar los casos de *treaty shopping* y *rule shopping*, las cuales actualmente se encuentran dentro del artículo 29 del Modelo de Convenio.

## 2.1. *Treaty Shopping*

Con la utilización de prácticas abusivas (*treaty shopping*) se acceden a los beneficios del convenio en situaciones en que la concesión de estos no está previsto, se erosiona la base imponible del Estado, disminuye su nivel de recaudación tributaria, crea estructuras de planificación fiscal artificiosas y entra en el ámbito de aplicación del CDI que no serían aplicables, en la medida en que no tienen la condición de residentes de ninguno de los Estados contratantes<sup>13</sup>. Por tal razón y como se menciona en apartados posteriores, con la inclusión de las cláusulas de limitación de beneficios para acceder a los beneficios contenidos en los convenios no basta ser residente de los Estados contratantes, sino que debe cumplir con los requisitos para ser considerado un residente calificado. Con el fin de contrarrestar estas prácticas perniciosas se han creado normas antiabuso tanto en disposiciones de los convenios como por la incorporación dentro de su normativa local.

Esta práctica abusiva trae consigo la estructuración de entidades que intermedian en una operación y permiten a las partes el acceso a la aplicación de un tratado, buscando con ello beneficiarse de sus reglas de distribución de la potestad tributaria, aunque no se tengan en principio derecho a estas<sup>14</sup>.

El *treaty shopping* trae consigo un riesgo para la recaudación de los países, por lo cual estos se han comprometido a implementar un nivel mínimo de

---

13 Félix Alberto Vega Borrego. Las medidas contra el *treaty shopping*. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición. Universidad Autónoma de Madrid. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

14 Rosenbloom, David. Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy. (1994), 22, Intertax 83. En: AVI-YO-NAH, Reuven S. y PANAYI, Christina HJI. Rethinking Treaty-Shopping Lessons for the European Union. Michigan Law. University of Michigan Law School, 2010, pág. 2.



protección e incluir dentro de sus convenios una declaración expresa que manifieste su interés común de eliminar la doble imposición, sin que ello origine oportunidades para la no imposición o una menor imposición a través de la elusión, la evasión fiscal o las estrategias de *treaty shopping*.<sup>15</sup>

Para el caso de la red de convenios de Colombia se puede ver con el siguiente ejemplo:

Ejemplo 1:

Una sociedad residente en Holanda –país con el que Colombia no tiene CDI– tiene una participación del 25 % en una sociedad residente en Colombia. Los dividendos que distribuya esta última a favor de sociedad holandesa tendrían un gravamen que puede ser del 7,5 % o del 38 %, dependiendo de si los dividendos o participaciones corresponden a utilidades gravadas o no en la sociedad que paga los dividendos. Si se obtienen los dividendos desde España, por la aplicación del convenio los mismos dividendos tendrían un gravamen del 0 % en Colombia, por lo cual la interposición de una sociedad en España (*letterbox company*) generaría un ahorro tributario importante corporativamente, erosionando la base imponible en Colombia. Tal como se establece en el convenio, estos casos de compra de tratados se pueden contrarrestar con la utilización de las cláusulas antiabuso que contiene el artículo 10, para la determinación del beneficiario efectivo o, en su defecto, la cláusula antiabuso general de los convenios.

En el caso de estructuras de compra de tratados (*treaty shopping*), se consideran eficientes cuando la disminución de la carga impositiva en el Estado de la fuente se mantiene en el Estado intermedio al momento de su obtención y su posterior transmisión a la sociedad matriz, por lo que si a nivel de la sociedad intermedia se soporta un gravamen significativo, el beneficio obtenido por la reducción del impuesto en el Estado de la fuente se vería disminuido por la tributación en este Estado, volviendo la estructura ineficiente económicamente.

Las cuestiones relacionadas con el *treaty shopping* se empezaron a contrarrestar por la OCDE a partir de los comentarios al modelo de convenio del 2003, cuyo párrafo 7, artículo 1, establece que además de eliminar la doble imposición

---

15 Convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal con respecto al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

internacional, el objetivo de los CDI sería evitar la elusión y evasión fiscal<sup>16</sup>, mencionando la interacción de las normas internas antiabuso locales y convencionales.

## 2.2. *Rule shopping*

Otro tipo de operación que pretende reducir los niveles de tributación en el Estado de la fuente, al igual que el *treaty shopping*, corresponde a las denominadas compras de reglas (*rule shopping*), que a diferencia del *treaty shopping* no es acceder a los beneficios de un convenio<sup>17</sup>, si con la utilización del que es aplicable se pueda generar una recharacterización a un tipo de renta que tiene un tipo de gravamen inferior, buscando que una determinada regla distributiva de un tratado sea aplicable en lugar de otra, donde tiene una menor carga fiscal, erosionando la base del Estado de la fuente.

El siguiente ejemplo muestra cómo se puede obtener una menor tributación en el Estado de la fuente utilizando *rule shopping*, donde se hace la conversión de una renta que estaría bajo el ámbito de aplicación del artículo 10 del convenio correspondiente a Dividendos, a una renta que correspondería a una ganancia de capital que se rige por las disposiciones establecidas dentro del artículo 13.

### Ejemplo 2:

Una sociedad residente en Portugal tiene una participación del 15 % en una sociedad residente en Colombia, por lo que, bajo el convenio vigente entre estos dos Estados, el nivel de tributación en el Estado donde se paguen los dividendos sería el 10 % de su importe bruto, estando bajo el ámbito de aplicación del artículo 10 del convenio. Por otro lado, en la enajenación de la participación que están generando los dividendos no tendría que soportar tributación en Colombia por la ganancia de capital, por lo que sería eficiente realizar la reclasificación del tipo de renta que se genera. Se puede realizar este cambio donde la operación consiste en la venta de la participación, con pactos de recompra a una tercera sociedad antes de la distribución del dividendo, una vez la sociedad colombiana distribuya el dividendo al nuevo accionista, la sociedad portuguesa ejerce la opción de recompra de la participación, consiguiendo anular la tributación en Colombia por la operación que se configuró.

16 Comentarios Modelo de Convenio OCDE, Art 1, párrafo 54, versión 2017.

17 Félix Alberto Vega Borrego. Las medidas contra el *treaty shopping*. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición. Universidad Autónoma de Madrid. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

Con la utilización de esta operación se eluden las normas de calificación de la renta como dividendo, que tendría una retención del 10 % en Colombia, para así beneficiarse de una calificación que a efectos del convenio no tendría ningún tipo de retención si se tratará como una ganancia de capital, erosionando la base e impidiendo el gravamen en fuente.

Con los dos ejemplos anteriores se evidencia que el propósito de las figuras de *treaty shopping* y *rule shopping* es disminuir los niveles de tributación en el Estado de la fuente; por tal motivo, el creciente número de estructuras que persiguen el mismo propósito han producido una serie de debates sobre cómo se deben afrontar estas conductas abusivas presentadas en el ámbito internacional, ya sea por medio de la aplicación de las cláusulas antiabuso que establecen los propios convenios o por las disposiciones locales.

### **3. Aplicación de las normas internas contra el abuso de los convenios**

Dentro de la Acción 6 de BEPS se establece que la incorporación de las normas antiabuso dentro de los convenios en ocasiones no son suficientes para cubrir todas las oportunidades de evasión y elusión fiscal, por tal razón, para hacer frente a estas estrategias se deben utilizar normas antiabuso que se encuentran dentro de disposiciones locales. Con los cambios y la aplicación dinámica de los modelos de convenio se pretende evitar que estos se conviertan en un obstáculo para la aplicación de las normas antiabuso locales. Las reglas domésticas contra el abuso y las doctrinas judiciales también pueden usarse para abordar transacciones y acuerdos celebrados, con el fin de obtener beneficios del tratado en cuestiones inapropiadas. Estas reglas también abordan situaciones donde se realizan transacciones o acuerdos para abusar de leyes nacionales y convenios fiscales,<sup>18</sup> denegando de esta manera los beneficios del convenio en este tipo de operaciones.

Para la aplicación de las normas antiabuso en Colombia, tal como se establece en el artículo 869 del Estatuto Tributario, la Dirección de Impuestos y Aduanas (en adelante, DIAN) podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyen abuso en materia tributaria y, consecuentemente desconocer sus efectos, artículo que se encuentra en sintonía con lo establecido dentro del párrafo 79 de los comentarios al artículo 1 del modelo de convenio, donde se menciona que, por regla general, no habrá conflicto entre las convencionales fiscales y las doctrinas judiciales contra el abuso si, por ejemplo,

---

18 Comentarios Modelo de Convenio OCDE, Art 1, párrafo 66.

en la aplicación de una regla doméstica contra el abuso o una doctrina judicial como *sustancia sobre la forma*<sup>19</sup> o *sustancia económica* da lugar a una recharacterización de los ingresos o a una redeterminación del contribuyente que se considera para obtener dichos ingresos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico o comercial aparente<sup>20</sup>, con el único fin de obtener provecho tributario. Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, la aplicación de la cláusula antiabuso que se encuentra dentro del Estatuto Tributario o la doctrina jurisprudencial antiabuso<sup>21</sup> no tendría ningún conflicto con las normas antiabuso convencionales, ya que esta se encuentra en línea con el principio rector que se encuentra dentro de los comentarios al modelo de convenio<sup>22</sup>.

Dentro del procedimiento especial para la aplicación, por parte de la administración tributaria, de las normas antiabuso en materia tributaria, el funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación puede llegar a constituir abuso, deberá emitir un emplazamiento especial que contenga las razones en que se basó para la clasificación de la operación como abusiva. Como se puede observar, estamos ante una norma antiabuso que se encuentra sujeta a la discrecionalidad que tenga el funcionario para catalogar como abusivo el acuerdo o la operación. Si se cataloga como tal, el funcionario podrá así mismo reclasificar, recharacterizar o recalificar el acuerdo según la naturaleza que corresponda, si no se hubiera configurado el abuso, teniendo como sustento para llevar a cabo esta tarea el propósito de negocios que tenga cada operación y/o acuerdo (*sustancia sobre la forma*)<sup>23</sup>.

Es una posición generalizada entre los estudiosos que las reglas nacionales y las doctrinas judiciales contra la evasión son principios interpretativos, según los cuales la ley tributaria se aplica solo a las transacciones con *sustancia económica* o comercial. Por lo tanto, la legislación tributaria se interpreta como no aplicable a las transacciones que carecen de *sustancia* o propósito de negocio<sup>24</sup>. Con carácter general, en los eventos en que se presenten conflictos entre las disposiciones

19 Comentarios Modelo de Convenio OCDE, Art 1, párrafo 78.

20 Artículo 228 Constitución Política de Colombia.

21 Corte Suprema de Justicia. Sentencia del 24 de marzo de 1939, sentencia 4909 de 27 de noviembre de 1998, sentencia de 24 de marzo 1983.

22 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 29 párrafo 61.

23 Sentencias del Consejo de Estado del 2 de marzo de 1990, Ref. Expediente N°. 1957, del 3 de julio de 2003, Ref. Expediente N°. 11650. Sentencia Corte Constitucional C-556 DE 1992 y C-015 de 1993. Doctrina de la DIAN concepto 093128 de 2011.

24 Zornoza, Juan y Báez, Andrés. Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics. IBDF. 2010

fiscales internas y las disposiciones convencionales prevalecerán estas últimas, ya que la aplicación del principio *pacta sunt servanda*, que se encuentra en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados<sup>25</sup>, conllevaría a la aplicación de una disposición antiabuso interna que genere un gravamen que contradiga las disposiciones del convenio, ocasionando un conflicto de normas. Conforme con el derecho internacional público, prevalecen las estipuladas en los convenios.

### **3.1. Análisis de las cláusulas antiabuso en los CDI de Colombia**

Con el proceso irreversible de la globalización cada vez se presenta mayor injerencia de diferentes legislaciones sobre las transacciones internacionales, donde los CDI tienen un papel importante, porque la mayor parte de las veces su finalidad consiste en evitar un conflicto de atribución de poder tributario entre los Estados contratantes sobre una misma operación, que se crea con las reglas de distribución de potestades tributarias, mostrando en todo caso limitaciones de imposición sobre el Estado de Fuente, tal como se encuentra elaborado el Modelo de Convenio de la OCDE.

Dentro del ámbito del derecho internacional, las fuentes de derecho se componen de la costumbre, los principios generales del derecho, la jurisprudencia, la doctrina<sup>26</sup> y los tratados, los cuales son expresión de voluntad por parte de los Estados para establecer normas que deben ajustarse al ejercicio de sus derecho y obligaciones<sup>27</sup>.

El contexto colombiano resulta particular porque los convenios solo rigen a partir de que la Corte Constitucional concluya que no vulneran el ordenamiento constitucional<sup>28</sup>. Frente a la posible confrontación entre el convenio y el derecho interno colombiano, la Corte ha tomado partido por una visión de monismo constitucionalmente matizado, según el cual, en caso de conflicto entre el derecho internacional y el derecho interno, prima este último, pero la responsabilidad internacional del Estado puede verse comprometida<sup>29</sup>. La Corte Constitucional ha señalado que, por aplicación del principio de especialidad, las disposiciones de los CDI son preferentes frente a la normativa interna, sin que ello signifique que

---

25 Ley 32 de 1985.

26 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 1 párrafo 66.

27 Briceño de Valencia, Martha Theresa, "La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación".

28 Ramírez Pardo, Héctor Gustavo. Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016. Pág 15.

29 Lewin Figueroa, Alfredo. Los convenios para evitar la doble imposición: los problemas de las fuentes, ICDT, Memorias XXXIII, 2008, p. 468.

tienen una mayor jerarquía,<sup>30</sup> por tal razón, en los casos de conflicto de las disposiciones convencionales y locales, se aplicarán preferentemente las primeras por tratarse de una norma especial.

Dentro de la red de convenios que tiene Colombia, se puede observar que la mayoría de estos contienen reglas antiabuso dentro del mismo texto del convenio o en ocasiones se encuentra una remisión de estos a la normatividad local para la aplicación de las disposiciones fiscales de los Estados contratantes<sup>31</sup>. Adicionalmente, se tienen CDI que presentan reglas antiabuso en cada uno de los artículos del convenio (normas antiabuso específicas) o, como es normal, la estipulación de un artículo que se aplique para todas las disposiciones del convenio (norma antiabuso general) o ciertos artículos del mismo.

La cláusula antiabuso colombiana determinó que se constituye abuso tributario los actos tendientes a obtener un provecho fiscal, por la modificación artificial de los efectos tributarios de la conducta, esta redacción nos lleva a afirmar que el legislador nacional estableció que el dolo es un elemento configurativo del abuso.<sup>32</sup>

A continuación se detallan los dos tipos de norma antiabuso de carácter general que encuentran dentro los convenios vigentes en Colombia, los cuales tienen similitudes a la contenida en el artículo 29 del modelo de convenio, que puede ser una cláusula *LOB* o una *PPT rule*. Como se detalla en los apartados siguientes, los convenios tienen una norma de limitación de beneficios que, en la mayoría de casos, se aplica de una forma segregada, es decir, no se aplica la cláusula en su conjunto como se encuentra en el artículo 29 del modelo de convenio, sino se aplican apartados específicos en cada convenio, excepto el texto del CDI con Japón, el cual sí tiene una cláusula *LOB* en su contenido íntegro. Adicionalmente, se tiene el segundo tipo de cláusulas correspondiente al propósito principal (*PPT rule*), como se detalla en el párrafo 9 del artículo 29 del modelo de convenio.

### **3.2. Cláusula de limitación de beneficios**

Con la introducción de una norma de limitación de beneficios dentro del modelo de convenio de la OCDE, cuya redacción es similar a la establecida en el artículo 22 del modelo estadounidense denominadas cláusulas *LOB*, se incrementan los requisitos para acceder a los beneficios del CDI, ya que por ejemplo se presentan

---

30 Corte Constitucional, sentencias C-460 de 2010 y C-221 de 2013.

31 Disposición que se encontraba en el Art. 1 párrafo 7 antes de la modificación a los Comentarios del Modelo de Convenio del 2003.

32 Ramírez Pardo, Héctor Gustavo. Cláusula general anti-abuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016. Pág 113.

un cambio al ámbito subjetivo de los convenios, debido a que con esta norma ya no solo se debe cumplir el requisito de residencia en alguno de los Estados contratantes, sino además tener un vínculo suficiente con ese Estado, demostrar motivos económicos válidos, desarrollar una actividad económica y tener la condición de persona calificada<sup>33</sup>, ya sea porque cotice en una bolsa de valores reconocida o porque las participaciones son de propiedad de residentes en ese Estado.

El artículo 29 del modelo del convenio establece una serie de requisitos que deben cumplir para acceder a los beneficios, el requerimiento de cotización en bolsa presenta un alto grado de vinculación con ese Estado, ya que es poco probable que sociedades que coticen en mercado regulado se constituyan con el propósito de realizar *treaty shopping*, esto teniendo en cuenta las regulaciones que existen en el ámbito mercantil para acceder al mercado de valores.

El requisito de propiedad y erosión de la base, llamado también *test* de propiedad, consiste en que al menos el 50 % de las acciones o participaciones debe ser de propiedad directa o indirecta y al menos durante la mitad de los días del período impositivo de personas residentes en el mismo Estado. En cuanto a la erosión de la base, se establece que la entidad no debe destinar un porcentaje de sus ingresos para hacer frente a pagos a beneficiarios que tengan la condición de residentes en terceros Estados que no se encuentren dentro del ámbito de aplicación del CDI.

En el requisito de actividad tendrán derecho a los beneficios del convenio aquellas entidades que no cumplen con ninguno de los requisitos mencionados anteriormente, pero realicen en ese Estado una actividad económica<sup>34</sup> y los ingresos obtenidos por la entidad estén estrechamente relacionados con desarrollo de esa actividad. Requisito de buena fe, donde las entidades que no cumplen con ninguno de los anteriores requisitos pueden solicitar a la administración tributaria el acceso a los beneficios del convenio y esta resolverá si deniega o concede, en función de si tiene o no como único propósito obtener una posición fiscal más favorable que no esté conforme con las disposiciones del convenio.

El siguiente ejemplo muestra el tratamiento para conceder los beneficios del convenio a una persona no calificada, pero que cumple con los requisitos establecidos en el párrafo 3 del artículo correspondiente al desarrollo activo de una actividad económica.

---

33 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 29 apartado 2.

34 OCDE (2016). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 -Informe final, Proyecto de la OCDE y G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

### Ejemplo 3:

La sociedad A es residente en Colombia y ejerce una actividad de manufactura en ese Estado; esta sociedad es titular del 100 % de las acciones de la sociedad B, que es residente en Chile. La sociedad chilena distribuye los productos de la sociedad colombiana en Chile. Al analizar los comentarios del modelo de Convenio OCDE y las recomendaciones que se establecen dentro de la Acción 6 de BEPS, si la sociedad chilena no cumple con los requisitos establecidos en los párrafos 1 y 2, puede acceder a los beneficios del convenio, porque se entiende que la actividad de distribución que desarrolla la sociedad chilena forma parte de la actividad de manufactura que desarrolla la sociedad colombiana.

Respecto al anterior ejemplo, se debe hacer una referencia importante en cuanto a que la actividad económica que se desarrolle en el Estado de fuente sea sustancial en relación con la que se desarrolle en el Estado de la residencia, esto con el fin de evitar los casos de *treaty shopping* por el desarrollo de actividades que no tienen un costo económico y su nivel de generación de renta es mínimo. Por el simple hecho de realizar una actividad insignificante para la operación en su conjunto, se pretende acceder a los beneficios del convenio, por lo que se deben analizar todos los hechos y circunstancias que rodean la operación, teniendo en cuenta el volumen comparativo de negocios que se genera en cada uno de los Estados, la naturaleza de las actividades llevadas a cabo y la contribución que aporten a la actividad económica en general.

Con las disposiciones de las cláusulas de limitación de beneficios se busca denegar los beneficios del convenio a estructuras que en la práctica conllevan a la concesión de estos a personas que no tienen derecho. Con la utilización de esta norma antiabuso, se les confiere a las autoridades competentes de los dos Estados contratantes la potestad de conceder los beneficios del convenio en los casos en que se determine que la estructura no tenía dentro de sus propósitos la obtención de los beneficios convencionales.

### **3.3. Cláusula del propósito principal ‘PPT rule’**

El artículo 29 del modelo de convenio en su apartado 9 y las normas específicas contra el abuso de los tratados están dirigidas a transacciones y acuerdos celebrados por los contribuyentes, donde el propósito es la obtención de los beneficios que establecen los convenios sin tener derecho a ellos. Con las modificaciones que se presentaron al modelo de convenio en el 2017, el párrafo 9.5 del artículo 1 de las versiones anteriores, que actualmente se encuentra dentro



del párrafo 61 del mismo artículo, contiene el principio guía para la aplicación de las cláusulas antiabuso de los convenios y locales<sup>35</sup>.

En la aplicación de esta cláusula, a diferencia de la anterior que se basa en el análisis de los criterios objetivos de cada obligado tributario, la literalidad de la PPT parece requerir la concurrencia de un elemento esencialmente subjetivo como primer requisito para concluir que está ante un abuso del convenio. En efecto, el uso del término del propósito (*purpose*) remite más a la intención subjetiva del contribuyente que a los efectos subjetivos del negocio<sup>36</sup>.

La cláusula de limitación de beneficios es una norma que se concentra principalmente en la naturaleza jurídica del residente del Estado contratante, sus propietarios y su actividad económica. Esta cláusula de propósito principal (*PPT rule*) supone hacer un análisis subjetivo del acuerdo, determinando el motivo de la operación en su conjunto, y su aplicación debe hacerse por cada elemento de renta o de patrimonio, no denegando los beneficios al obligado tributario en su conjunto, sino únicamente al tipo de renta que se considere abusiva. La determinación de los propósitos de una operación o acuerdo es una cuestión de hechos a la que solo se puede llegar a una respuesta analizando, caso por caso, todas las circunstancias que rodean la operación<sup>37</sup>. Esta disposición pretende garantizar que los convenios se utilicen de acuerdo con su propósito, proporcionando beneficios respecto del intercambio de los factores de producción, realizados de buena fe y no por el mero hecho de configurar operaciones o acuerdos cuyo propósito principal es la obtención de la posición fiscal más favorable<sup>38</sup>.

Para generar un mayor detalle de esta cláusula antiabuso, se debe mencionar que esta norma tiene dos partes: la primera de estas, como se mencionó anteriormente, es que el propósito o uno de los propósitos de la transacción fuese la obtención del beneficio fiscal, y la segunda parte se centra en que la obtención de dicho beneficio no esté de acuerdo con el objetivo y el propósito del convenio.

El siguiente ejemplo permite aclarar con mayor precisión lo anteriormente dicho.

Ejemplo 4:

Una compañía residente en España, que produce dispositivos electrónicos y se expande rápidamente, está considerando establecer una

---

35 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 29 párrafo 169.

36 Báez, Andrés. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF) Núm 404 (noviembre 2016).

37 OCDE (2016). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 -Informe final, Proyecto de la OCDE y G.20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, apartado de accesos a los beneficios párrafo 10

38 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 29 párrafo 169.

planta de producción en un país en desarrollo para beneficiarse de los menores costes de fabricación. Después de una revisión preliminar, se identifican posibles ubicaciones en Colombia o Perú. Después de considerar el hecho de que Colombia es, entre los dos Estados, el único que tiene vigente un CDI, la sociedad española toma la decisión de construir allí su planta de producción<sup>39</sup>.

Analizando este ejemplo, uno de los motivos para decidir realizar la inversión en Colombia serían fiscales, ya que los beneficios a los que se pueden acceder están dentro del CDI, que permite a la compañía española recibir los dividendos en ocasiones sin ningún tipo de retención en el Estado de la fuente. Otro motivo corresponde a la expansión y los menores costes de fabricación, no obstante, dado que el objetivo general de los convenios tributarios es fomentar la inversión transfronteriza. Obtener los beneficios del convenio en este caso estaría de acuerdo con su propósito y objetivo; por tal motivo, se considera razonable que la obtención de los beneficios, al igual que la expansión de la producción de la compañía, sean los principales motivos para realizar la inversión, por lo cual para este caso no es aplicable la cláusula del propósito principal.

La expresión *propósito principal* significa que la obtención de los beneficios del convenio no tiene por qué ser único o el más importante de los propósitos de un acuerdo u operación en particular, será suficiente que sea al menos uno de los propósitos principales<sup>40</sup>.

## 4. Análisis de los CDI en Colombia

Este apartado presenta la clasificación de los convenios en cuatro grupos, según el tipo de cláusula antiabuso.

El primero de estos es si el Convenio tiene una cláusula de limitación de beneficios en su versión completa o segregada y también contiene una cláusula del propósito principal<sup>41</sup>: Japón (2018, artículo 28), Emiratos Árabes (2017, apartado 8 artículo 10, apartado 8 artículo 11, apartado 7, artículo 12, artículo 22, apartado 8 protocolo), India (2013, artículo 28, apartado 4, protocolo y exposición de motivos<sup>42</sup>), Suiza (2009, apartado 3 artículo 9, artículo 21, apartado 1, artículo

39 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 29 párrafo 182.

40 OCDE (2016). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 -Informe final, Proyecto de la OCDE y G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, apartado de accesos a los beneficios, párrafo 12.

41 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 29 párrafo 1.

42 ART. 30. C.C. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

26, apartado 7 protocolo), Corea (2013, artículo 26 y exposición de motivos) y Canadá (2011, apartado 4 artículo 9, apartado 3 artículo 24, artículo 26, apartado 1 artículo 28, apartado J del protocolo y exposición de motivos).

El segundo grupo corresponde aquellos convenios que tienen una cláusula de limitación de beneficios, pero no en su versión completa como se establece en el artículo 29 del Modelo, México (2012, artículo 26 y apartado 6 protocolo).

El tercer grupo es cuando la cláusula que se encuentra dentro del convenio corresponde a la norma del propósito principal (*PPT rule*). Reino Unido (2018, Artículo 22, apartado 1 Protocolo), Portugal (2013, artículo 26 y exposición de motivos), Chile (2008, artículo 27), República Checa (2013, apartado 3 artículo 9, artículo 25 y exposición de motivos), Francia (2015, apartado 8 artículo 10, apartado 8 artículo 11, apartado 7 artículo 12, apartado 4 artículo 20, artículo 26, artículo 29 y apartado 4 protocolo), Italia (2018, artículo 29 y apartado 5 protocolo). En el cuarto grupo están aquellos convenios que no tienen ninguna cláusula antiabuso, España (2006).

Antes de analizar las cláusulas antiabuso negociadas por Colombia en los CDI, es importante mencionar que con la ratificación del Instrumento Multilateral (en adelante MLI), la postura de Colombia fue notificar la intención de aplicar la cláusula (*PPT rule*), complementada por la versión simplificada de Limitación de Beneficios (*LOB*) vía negociaciones bilaterales, cumpliendo con el estándar mínimo para impedir el uso abusivo de los convenios. Para el caso colombiano, el instrumento de ratificación se encuentra en su trámite legislativo, por lo cual los convenios no han sido modificados. A la fecha de elaborar este escrito, los siguientes son los Estados que han ratificado el Instrumento: Canadá, Francia, India y Suiza.

#### **4.1. Convenios que tienen cláusulas de limitación de beneficios y propósito principal ‘PPT rule’**

##### **4.1.1. CDI Colombia - Japón**

En el artículo 28 del CDI, cuya fecha de elaboración se encuentra en trámite legislativo, contiene la cláusula de limitación de beneficios, su apartado 1 contempla el requisito adicional que se establece para los residentes de tener la condición de una persona calificada accediendo a los beneficios del apartado 5 del artículo 7 o de los Artículos 10, 11, 12 o 13 del convenio. El apartado 2 contempla cuando una persona tiene la condición de persona calificada accediendo a los beneficios

---

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.

de los artículos anteriormente mencionados. El apartado 3 contiene los requisitos que deben cumplir en la medida en que no se tenga la condición de persona calificada, pero por el desarrollo de una actividad empresarial activa pueda acceder a los beneficios del convenio, este apartado trae consigo una clasificación de actividades que se entiende que no corresponden a un negocio empresarial, como por ejemplo la operación de una empresa tenedora (*holding company*), supervisión general o administración para un grupo de empresas, financiación grupal, centro de inversiones, mantenimiento o administración de intangibles.

El apartado 4 contempla el requisito de propiedad para los fondos de pensiones, al comienzo del año fiscal, cuando reclaman los beneficios, las personas que son beneficiarias equivalentes poseen directa o indirectamente al menos el 75 % de sus acciones. El apartado 5 contiene la posibilidad en la medida en que un residente no es una persona calificada ni tiene derecho a acceder por las disposiciones de los párrafos 3 o 4 a solicitar los beneficios, demostrando que su establecimiento, adquisición, mantenimiento y realización de las operaciones no tuvieron como principal propósito la obtención de dicho beneficio. El apartado 6 son definiciones y en el apartado 7 erosión de la base por medio de la atribución de rentas a establecimientos permanentes ubicados en jurisdicciones de reducida tributación.

La cláusula de propósito principal se encuentra en el apartado 8 artículo 22 del convenio, y establece que no se otorgará un beneficio con respecto a una partida de renta si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y las circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio fue uno de los principales propósitos de cualquier arreglo o transacción que resulte directa o indirectamente en ese beneficio, a menos que se establezca que otorgar ese beneficio en esas circunstancias estaría de acuerdo con el objeto y el propósito de las disposiciones del convenio.

#### **4.1.1.1. Instrumento multilateral**

CDI que no se encuentra cubierto por ninguno de los Estados contratantes, ya que son convenios que se han negociado en fechas posteriores a la publicación de la Acción 6, por lo cual, tal como se detalla en el apartado anterior, se cumple con estándar mínimo con las disposiciones que se contienen dentro del artículo 28.

#### **4.1.2. CDI Colombia - Emiratos Árabes**

Su artículo 22 contiene apartes de la cláusula *LOB*, la primera de ella es el *test* de propiedad, donde se debe probar que más del 51 % de las participaciones son de propiedad de los Emiratos Árabes o de personas residentes en ese Estado y

que la sociedad es controlado por estos. En su segundo párrafo contiene el requisito de erosión de la base, donde la sociedad debe demostrar que más del 50 % de sus ingresos brutos no se destinaron a cubrir obligaciones con terceros que no tienen derecho a los beneficios. Adicionalmente, el párrafo 3 habilita la posibilidad de aplicar por parte de Colombia la normativa interna contra el abuso<sup>43</sup>, tratamiento que también se ratifica en el párrafo 5, por medio del intercambio de información necesaria para aplicar las disposiciones convencionales y locales contra la evasión y elusión fiscal.

Este CDI contiene una cláusula *PPT rule* en cada uno de los artículos de rentas pasivas y una general en el apartado 6 del artículo 22, donde se menciona que los beneficios del convenio no se otorgarán respecto a un elemento de renta, sino atendiendo todos los hechos y circunstancias; se entiende que obtener dichos beneficios corresponde a uno de los propósitos principales del acuerdo o transacción y que su obtención es contraria al propósito del convenio.

#### 4.1.2.1. *Instrumento Multilateral*

Para este CDI se presenta un caso particular a diferencia de los demás, debido a que Colombia, a diferencia de Emiratos Árabes, no lo incluyó como convenio cubierto en su notificación, por lo cual sus disposiciones no se verán modificadas por el MLI, en el entendido de que el artículo 22 cumple con el estándar mínimo.

#### 4.1.3. **CDI Colombia - India<sup>44</sup>**

El artículo 28 contiene la norma antiabuso, su primer apartado menciona la habilitación para aplicar las disposiciones de la legislación interna y las medidas relacionadas contra la elusión y evasión fiscal en el ámbito de los convenios; adicionalmente, se tiene la cláusula de propósito principal, donde no se tendrá derecho a los beneficios del convenio si el principal propósito de la creación de dicha empresa fue la obtención de los beneficios del acuerdo que de otra forma no estarían disponibles.

En su tercer apartado se menciona que, en el caso de personas jurídicas que no realicen actividades o negocios buena fe, se tendrá en cuenta para efectos de las disposiciones de este artículo, expresión que establece el requisito de actividad económica mostrando un vínculo con alguno de los Estados

---

43 Apartado 8 del protocolo.

44 Ley 1668 de julio 2013, por medio de la cual se aprueba el acuerdo entre el gobierno de la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y su protocolo.

contratantes, por el desarrollo de una actividad empresarial que permita acceder a los beneficios. Esta referencia también es conocida como cláusula de buena fe, en la medida en que la sociedad pruebe que su objeto principal, la realización de su actividad empresarial y la adquisición o tenencia de las acciones u otros bienes de los que se deriven las rentas de que se trate están motivadas por razones empresariales y que su propósito no es acceder a los beneficios que se establecen en el convenio.

#### 4.1.3.1. *Instrumento Multilateral*

Los Estados contratantes incluyeron este convenio dentro del ámbito de aplicación del MLI, notificando la cláusula *PPT rule* como instrumento de defensa para controlar los acuerdos o transacciones que, atendiendo a todos los hechos y circunstancias, se cataloguen como abusivas. Adicionalmente, también se incluye la cláusula simplificada de Limitación de Beneficios, con aplicación en el evento en que se presente incompatibilidad con las disposiciones del CDI, teniendo esta última la condición de norma antiabuso complementaria a la *PPT rule*<sup>45</sup>. Esta cláusula reemplaza la aplicación de los apartados 2 y 3 del artículo 28 del CDI.

#### 4.1.4. **CDI Colombia - Suiza**<sup>46</sup>

El artículo 21 contiene las normas antiabuso, en su primera parte menciona los requisitos de erosión de la base, en la medida en que la renta que reciba un residente de un Estado contratante proveniente de otro Estado contratante y el residente mencionado en primer lugar transfiera directa o indirecta, en cualquier momento y bajo cualquier forma, al menos la mitad de esta renta a una persona que no es residente del otro Estado contratante, este elemento de renta no tendrá acceso a los beneficios del convenio.

El apartado segundo contiene la cláusula de propósito principal, ya que se estipula que las consideraciones contenidas en el primer apartado no son aplicables cuando la sociedad que procura los beneficios convencionales demuestre que las operaciones no tienen como propósito principal la obtención de dichos beneficios, este mismo apartado menciona que se cumplirá esta condición cuando un elemento de renta es transmitido a partes que no son vinculadas o beneficia con un tratamiento convencional más favorable si esta se hubiese recibida directamente por la persona a la que se transmite.

---

45 Comentarios párrafo 22 Acción 6 BEPS.

46 Ley 1344 de 31 de julio de 2009, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza sobre el patrimonio y su protocolo.

#### 4.1.4.1. *Instrumento multilateral*

De la red de convenios que tiene vigente Colombia, este CDI, al igual que el de Emiratos Árabes, no se actualizarán por medio del MLI debido a que Suiza no lo notificó como cubierto, con lo cual, la cláusula antiabuso que se encuentra dentro del convenio seguirá siendo de aplicación para evitar el uso abusivo de los tratados fiscales.

#### 4.1.5. **CDI Colombia - Corea<sup>47</sup>**

En este convenio<sup>48</sup>, la cláusula de limitación de beneficios y la cláusula del propósito principal se encuentran dentro del artículo 26, el cual hace referencia a la aplicación de estas normas respecto a los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (regalías) y 21 (otras rentas), donde un residente de un Estado contratante no tendrá derechos a los beneficios que de otra manera se acordaran para los residentes de un Estado contratante, si el residente es controlado directa o indirectamente por una o más personas que no son residentes de ese Estado contratante, referencia que garantiza que los beneficios del convenio se concedan a aquellos contribuyentes que tienen un vínculo con ese Estado, en la medida en que los partícipes de la entidad, si ellos mismos hubieran realizado la inversión, tuvieran derecho a los mismos ventajas del convenio. Dentro de la norma de limitación esta requisito se conoce como cláusula de propiedad y de erosión de la base.

La norma del propósito principal hace referencia a que el propósito o uno de los propósitos de cualquier persona relacionada con la creación de una acción, crédito o derecho, en relación con los cuales las rentas se paguen, fuera obtener los beneficios de estos artículos mediante la creación o atribución.

Del contenido del artículo se evidencia que estamos ante una cláusula antiabuso, que solo contiene uno de los requisitos para tener la condición de residente calificado<sup>49</sup>, el cual corresponde al de propiedad y erosión de la base, teniendo una norma de limitación de beneficios parcial y norma de antiabuso del propósito principal que solo hace referencia a los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses),

---

47 Ley 1667 de 16 de julio de 2013, por medio de la cual se aprueba el convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto de renta y su protocolo.

48 En la exposición de motivos del convenio se contempla que la cláusula antiabuso sirve como instrumento en materia de lucha contra el fraude o evasión fiscal, estableciendo en el caso de configurarse conductas abusivas, las disposiciones del tratado no beneficiarán a quien las incurra, disposición que resultan importante para el ejercicio de las facultades de fiscalización de la administración tributaria.

49 Artículo 29 del Modelo de Convenio OCDE.

12 (regalías) y 21 (otras rentas), limitando su aplicación a estos, mas no al convenio en su conjunto.

Tal como se establece en los comentarios al modelo de convenio OCDE<sup>50</sup>, los convenios no deben servir para crear oportunidades de no imposición, evasión y elusión fiscal, por esto, el apartado 2 del artículo 26 del convenio contiene la obligación que tienen los Estados contratantes en el evento en que uno o más de las disposiciones deriven de resultados no pretendidos o contemplados por él, de consultarse entre ellos con el objetivo de alcanzar una solución mutuamente aceptable, incluyendo la posibilidad de modificar el convenio.

#### 4.1.5.1. *Instrumento Multilateral*

Convenio que se encuentra ratificado por los dos Estados, donde la norma antiabuso que aplica es la *PPT rule*, la cual, a diferencia de la contenida en el CDI, se aplica a todas las disposiciones del convenio. La versión simplificada de limitación de beneficios no aplicará. Los artículos del CDI remplazados corresponden al 26 en su apartado 1.a y 1.b.

#### 4.1.6. **CDI Colombia - Canadá<sup>51</sup>**

El artículo 26 contiene la cláusula antiabuso, en el evento en que una o más de las disposiciones del convenio deriven resultados no pretendidos o contemplados por él, los Estados contratantes deberán consultarse entre ellos con el objetivo de alcanzar una solución mutuamente aceptable. Este artículo contempla una combinación de la norma propósito principal y de limitación de beneficios, su primer apartado contiene la aplicación de esta primera norma para los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías).

El contenido de la cláusula de limitación de beneficios corresponde a una de las exigencias que trae el artículo 29 del modelo de convenio, el cual corresponde al requisito de propiedad y erosión de la base, donde los beneficios del convenio no se concederán a una sociedad, fideicomiso u otra entidad de un Estado contratante y que efectivamente pertenezca a una o varias personas no residentes de ese Estado o si es controlado directa e indirectamente por ellas.

---

50 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 1 párrafo 54 versión 2017.

51 Ley 1459 de 29 de julio de 2011, por medio de la cual se aprueba el convenio entre Canadá y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo.



#### 4.1.6.1. *Instrumento Multilateral*

Este CDI fue definido como cubierto por los Estados contratantes en el Instrumento Multilateral, ratificando la intención de aplicar la cláusula *PPT rule*<sup>52</sup> como estándar mínimo en la prevención del abuso del convenio; adicionalmente Colombia, a diferencia de Canadá, notificó la intención de aplicar la cláusula simplificada de limitación de beneficios<sup>53</sup>, no tendrá aplicación debido a que esta disposición se usará a un convenio fiscal en la medida en que todas las jurisdicciones contratantes hayan optado por aplicarla. La *PPT rule* reemplaza el apartado 1 del artículo 26 del CDI.

### 4.2. **Convenios que contienen únicamente cláusulas de limitación de beneficios**

#### 4.2.1. **CDI Colombia- México**<sup>54</sup>

La cláusula de limitación de beneficios se encuentra en el artículo 26, que en su apartado 1 contiene la aplicación de los beneficios del convenio para los residentes de cualquiera de los Estados contratantes, donde si el residente es una entidad para acceder a los beneficios, debe cumplir con alguna de las dos siguientes condiciones: la primera de estas de propiedad y erosión de la base, donde tendrán derecho a los beneficios cuando más del 50 % de las participaciones de dicha persona esté detentada, directa e indirectamente, por personas que son residentes en uno o ambos Estados contratantes y en el caso de los beneficios de los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías), cuando no más del 50 por ciento del ingreso bruto de dicha persona sea utilizado para efectuar pagos, directa o indirectamente a terceras personas. La segunda condición corresponde al requisito de cotización sustancial y regular en un mercado de valores.

El apartado 2 contiene el requisito de actividad empresarial para acceder a los beneficios del convenio, cuando no se cumplan los requisitos mencionados el párrafo 1, demostrando que la constitución, adquisición y mantenimiento de esta persona y el desarrollo de las operaciones<sup>55</sup> no tuvieron como principal objeto el obtener el beneficio de este. Los apartados 4 y 5 contienen las disposiciones para realizar consultas entre los Estados contratantes antes de negar los beneficios a

---

52 Artículo 7 (17) (a) Instrumento Multilateral.

53 Artículo 7 (17) (c) Instrumento Multilateral.

54 Ley 1568 del 2 de agosto de 2012, convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos.

55 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 1 párrafo 60 versión 2017.

un residente que inicialmente no cumple con ninguno de los requisitos para acceder a los beneficios del convenio.

Este convenio dentro de su protocolo contiene una remisión a que las disposiciones de este no se deben entender como impedimento de aplicar en el ámbito del convenio las normas internas relacionadas con la evasión y elusión fiscal, para este la administración tributaria colombiana puede aplicar el artículo 869 del Estatuto Tributario, en la medida en que las operaciones se clasifiquen como abusivas en materia tributaria (GAAR)<sup>56</sup>.

#### 4.2.1.1. *Instrumento Multilateral*

Para este CDI, el estándar mínimo que se aplicará corresponde a la *PPT rule*, no obstante, los Estados notificaron la intención de aplicar la versión simplificada de Limitación de Beneficios, sin embargo, no es de aplicación debido a que México realizó la reserva para su implementación incluyendo el convenio con Colombia<sup>57</sup>.

### 4.3. *Cláusula del propósito principal PPT rule*

#### 4.3.1. **CDI Colombia - Reino Unido**<sup>58</sup>

El artículo 22 contiene la norma antiabuso del propósito principal, donde no se otorgarán los beneficios consagrados en el convenio con respecto a una partida de renta o una ganancia de capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que obtener dicho beneficio era uno de los principales propósitos de cualquier acuerdo o transacción que resultó directa o indirectamente en dicho beneficio, a menos que se establezca que otorgar el beneficio en esas circunstancias habría estado de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes de este del convenio.

Este artículo también contiene la disposición que se encuentra dentro del párrafo 26 de la Acción 6 del proyecto BEPS, la cual menciona que cuando un beneficio consagrado en este convenio se niegue a una persona, la autoridad competente del Estado contratante que de otra forma habría otorgado dicho beneficio

---

56 Disposición que se encontraba en el Art. 1 párrafo 7 antes de la modificación a los Comentarios del Modelo de Convenio del 2003.

57 Artículo 7 (15) (c) Instrumento Multilateral (Argentina, Barbados, China, Colombia, Costa Rica, Guatemala, India, Israel, Jamaica, Kuwait, Panamá, Sudáfrica, Ucrania, Emiratos Árabes Unidos, Estados Unidos).

58 Ley 1939 de 4 de octubre de 2018, por medio de la cual se aprueba el convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias y su protocolo.

tratará de todas maneras a esa persona como si tuviera derecho a tal beneficio, o a distintos beneficios con respecto a una partida de renta o a una ganancia de capital específica, si dicha autoridad competente, a solicitud de esa persona y después de haber considerado todos los hechos y las circunstancias relevantes, determina que dichos beneficios habrían sido otorgados a esa persona en ausencia de las transacciones o arreglo configurados. La autoridad competente del Estado contratante a la cual le es hecha la solicitud consultará con la autoridad competente del otro Estado antes de rechazar una solicitud del residente de ese otro Estado. Con esta cláusula de salvaguarda se pretenden garantizar los beneficios del convenio a aquellas personas que, aun configurando la operación con propósitos fiscales, tengan derecho a los beneficios conformes con el objetivo del convenio.

Los apartados 3 y 4 contienen normas antiabuso para las rentas o las ganancias de capital que se exoneren de impuestos en un Estado contratante, y de acuerdo con la normativa local del otro Estado contratante se sometan a imposición, la exoneración está dada únicamente para la parte sometida a tributación en el otro Estado y no en su conjunto.

Este convenio tiene una particularidad y es que dentro del texto del protocolo se menciona que ambos Estados contratantes interpretarán el convenio a la luz de los comentarios del convenio tributario de la OCDE, teniendo en cuenta las observaciones que hayan expresado en relación con los mismos, por lo cual al no existir una referencia a la posibilidad de los Estados contratantes de aplicar las normas antiabuso internas, pero por la remisión anteriormente expuesta y por la aplicación del párrafo 66 del artículo al Modelo de Convenio, donde se menciona la posibilidad de aplicar las reglas domésticas contra el abuso y las doctrinas judiciales en el ámbito convencional a los acuerdos y transacciones celebrados con el único propósito de obtener el beneficio fiscal, las disposiciones locales antiabuso son de aplicación en el ámbito de los convenios.

#### **4.3.1.1. Instrumento Multilateral**

Este CDI no fue incluido por ninguno de los Estados contratantes debido a que es un convenio negociado recientemente y contiene dentro de su texto la cláusula del propósito principal, tal como se menciona en el aparte anterior, cumpliendo con el estándar mínimo.

### 4.3.2. CDI Colombia - Portugal<sup>59</sup>

El artículo 26 contiene la cláusula *PPT rule*, dentro de este apartado del artículo no se menciona que la obtención de esas ventajas no estén conformes con el propósito y el objetivo del convenio<sup>60</sup>, no obstante, haciendo un análisis del convenio en su conjunto e interpretando su objetivo y propósito atendiendo al principio de buena fe que se encuentra en el artículo 31 de la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados<sup>61</sup>, se debe entender que la obtención de los beneficios debe ser acorde con el propósito del CDI.

Este convenio, al igual que el celebrado con México, contiene una remisión a que las disposiciones de este no deberán interpretarse para impedir la aplicación por un Estado contratante de sus propias disposiciones contra la evasión fiscal.

#### 4.3.2.1. Instrumento Multilateral

Para el CDI Colombia-Portugal, el estándar mínimo que se aplica a las operaciones que pueden llegar a tener la condición de abusivas bajo el convenio corresponde únicamente a la *PPT rule*, sin ser de aplicación de la versión simplificada de Limitación de Beneficios, reemplazando el párrafo 3 del Artículo 23 del CDI.

### 4.3.3. CDI Colombia- Chile<sup>62</sup>

El artículo 27 contiene la norma antiabuso y hace referencia a que la disposición precedente será aplicable cuando la sociedad pruebe que su propósito principal, la realización de actividad empresarial y la adquisición o tenencia de las acciones u otros bienes de los que se deriven las rentas de que se trate, están motivadas por razones empresariales válidas y no tienen como propósito o uno de sus principales propósitos la obtención de beneficios de acuerdo con este convenio.

Adicionalmente, este mismo artículo establece que las autoridades competentes de los Estados contratantes, de conformidad con el procedimiento de

---

59 Ley 1692 de 17 de diciembre de 2013, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y su protocolo.

60 La exposición de motivos de la ley hace referencia al capítulo cuarto del convenio, donde el artículo 26 contiene la cláusula de limitación de beneficios, la cual es instrumento para la lucha contra el fraude o la evasión fiscal que impide el abuso de los convenios y propende por la colaboración entre las autoridades administrativas mediante el mecanismo de consultas, cuyo objetivo es negar los beneficios del convenio a cualquier persona o con respecto a cualquier transacción que se considere abusiva.

61 Comentarios Modelo de Convenio OCDE Art 1 párrafo 59 versión 2017.

62 Ley 1261 de 23 de diciembre de 2008, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio y su protocolo.

acuerdo mutuo que se encuentra dentro del artículo 25 del convenio, recomendarán las modificaciones específicas en el evento en que las disposiciones estén siendo usadas de una forma que se accedan a los beneficios no contemplados ni pretendidos en este.

#### 4.3.3.1. *Instrumento Multilateral*

El Instrumento de ratificación de los Estados contratantes define este CDI como convenio cubierto, mostrando la intención de los Estados de aplicar en pro de la prevención del uso abusivo de los convenios la cláusula *PPT rule*<sup>63</sup>, complementada con la cláusula simplificada de limitación de beneficios que puede llegar a ser aplicada en la medida que Chile hizo reservas sobre cinco tratados<sup>64</sup>, pero no incluyó el convenio con Colombia y su aplicación dependerá si las disposiciones del CDI no son compatibles con las cláusulas de limitación de beneficios, prevaleciendo está última. La *PPT rule* reemplaza la aplicación del párrafo 3 del artículo 27 del CDI.

#### 4.3.4. **CDI Colombia - República Checa**<sup>65</sup>.

El artículo 25 establece que los beneficios de este convenio no serán otorgados a sociedades de cualquier Estado contratante si el propósito de dichas sociedades es obtener los beneficios en virtud de este acuerdo que de otra manera no estarían disponibles. El apartado 3 del artículo hace referencia a que la autoridad competente de un Estado contratante podrá, después de consultar con la autoridad competente del otro Estado contratante, denegar los beneficios del convenio a cualquier persona o con respecto a cualquier transacción, si en su opinión otorgar esos beneficios constituyen un abuso del acuerdo, por lo cual con esta disposición se pueden presentar casos en que para un Estado contratante una transacción se considere abuso en materia tributaria y aplique la norma antiabuso del convenio y para que el otro Estado contratante no tenga la condición el acuerdo u operación de abuso.

#### 4.3.4.1. *Instrumento Multilateral*

El CDI se encuentra cubierto por el Instrumento Multilateral de cada uno de los Estados contratantes, para este convenio se aplicará la norma antiabuso *PPT rule*, sin ser de aplicación de la norma de limitación de beneficios. Para este

63 Artículos 7 (15) (b) (Argentina, China, Italia, Japón y Uruguay) y 7 (17) (a) Instrumento Multilateral.

64 Artículo 7 (15) (c) Instrumento Multilateral (Argentina, China, Estados Unidos y Uruguay).

65 Ley 1690 de 17 de diciembre de 2013, por medio de la cual se aprueba el acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta.

caso, estamos ante la aplicación solamente de la *PPT rule*, tal como establece el párrafo 22 de la Acción 6. Los párrafos que remplazarían el estándar mínimo corresponden al 1 y 3 del artículo 25 del convenio.

#### 4.3.5. CDI Colombia - Francia<sup>66</sup>

Para este CDI<sup>67</sup>, al igual que del de Italia, Emiratos Árabes Unidos y Japón, se conoce el texto del convenio, mas no la ley, ya que a la fecha se encuentra en su trámite legislativo, su preámbulo establece que la intención de celebrar el convenio es eliminar la doble imposición, sin crear oportunidades para la no imposición o para la reducción de impuestos a través de la evasión fiscal o de elusión fiscal, incluyendo los arreglos de búsqueda de tratados más favorables (*treaty shopping*) orientadas a la obtención de las desgravaciones previstas en el convenio para el beneficio indirecto de los residentes de los terceros Estados<sup>68</sup>. Este convenio, al igual que el celebrado con Reino Unido, contiene dentro de su texto la remisión a que debe ser interpretado bajo los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, lo que conlleva a la posibilidad de aplicar las cláusulas antiabuso locales, en el contexto del convenio, como se establece en el comentario al modelo de convenio OCDE sobre el artículo 1 en su párrafo 66.

El convenio tiene en su artículo 26 la cláusula *PPT rule*, donde un residente de un Estado contratante no podrá beneficiarse en el otro Estado contratante de ninguna reducción o no sometimiento a imposición en virtud del convenio, si el objetivo o uno de los objetivos principales de realización de la operación por parte de dicho residente o de una persona vinculada con ese residente es obtener los beneficios previstos en ese convenio. De la red de convenios que tiene Colombia, este es el único que hace referencia dentro de su texto a combatir los casos de no imposición mediante la aplicación de las normas antiabuso, al hacer referencia al no sometimiento a imposición de cualquier partida de renta o patrimonio.

Este artículo contiene un párrafo de salvaguarda para que las autoridades competentes se consulten mutuamente, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de cada caso, si no parece apropiado negar los beneficios del convenio al contribuyente, se pueden conceder los beneficios del convenio, atendiendo en principio que el propósito de la transacción no es meramente fiscal y, si lo es, que este cubierto por el objetivo que tiene el convenio.

---

66 Convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el de la República de Francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y la elusión con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

67 Comentarios Modelo de Convenio OCDE, Art 1, párrafo 54, versión 2017.

68 Artículo 6 Instrumento Multilateral, reserva realizada por Colombia.

Los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (regalías) y 20 (otras rentas) contienen una remisión expresa a la norma antiabuso del propósito principal, no obstante, tal como se mencionó en el aparte anterior, esta cláusula no aplica únicamente a este tipo de rentas, sino a la totalidad de rentas que se encuentran dentro del convenio; adicionalmente, el artículo 29 del tratado contiene un requisito adicional para acceder a los beneficios de los artículos 10, 11 y 12 de un Estado contratante, los residentes del otro Estado contratante deberán, a menos que las autoridades competentes dispongan otra cosa, presentar un formulario de certificación de residencia que indique de manera particular la naturaleza y cantidad o valor de las rentas en cuestión, incluyendo la certificación expedida por la Administración fiscal de ese otro Estado, requisito que tiene parte de la norma de limitación de beneficios en la medida en que los beneficios solo serán concedidos a quien muestre el vínculo suficiente con el Estado de residencia para acceder a sus beneficios.

#### 4.3.5.1. *Instrumento Multilateral*

CDI de Colombia y Francia, se notificó como estándar mínimo de la *PPT rule*, sin estar complementada con la cláusula de Limitación de Beneficios que se establece en el artículo 7(17)(c) del MLI. Los siguientes son los párrafos que serán reemplazados en la norma antiabuso del CDI, párrafo 8 artículo 10, párrafo 8 artículo 11, párrafo 7 artículo 12, párrafo 4 artículo 20, párrafo 1 artículo 26 y párrafo 7 del protocolo.

#### 4.3.6. **CDI Colombia - Italia**<sup>69</sup>

El artículo 29 contiene la cláusula *PPT rule*, adicionalmente, dentro del protocolo se encuentra una referencia que tiene características similares a los requisitos que establece la norma antiabuso de limitación de beneficios de propiedad y erosión de la base, pero únicamente correspondiente al artículo 11, párrafo 2, en su letra a), el cual contiene un tipo de retención en la fuente reducido del 5 % en el Estado de la fuente. Si el beneficiario efectivo es un organismo creado por la ley o una agencia de financiación de exportaciones, en la medida en que el capital de dicha entidad esté participando el Estado en un al menos el 80% o que el Estado participe indirectamente en su capital en un porcentaje de al menos el 60 %.

---

69 Convenio entre el gobierno de la República de Colombia y el gobierno de la República de Italia para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria.

#### 4.3.6.1. *Instrumento Multilateral*

Al igual que los convenios con el Reino Unido, Emiratos Árabes y Japón, este CDI no se encuentra cubierto por el Instrumento Multilateral, ya que la cláusula contenida es la *-PPT rule*, como lo establece la Acción 6, con lo cual estos convenios ya contienen el estándar mínimo.

### 4.4. *Convenios que no tienen cláusulas de limitación de beneficios*

#### 4.4.1. **CDI Colombia - España<sup>70</sup>**

Este convenio no contiene ningún tipo de cláusula de limitación de beneficios, no obstante, las administraciones tributarias de los Estados contratantes pueden, en el caso de establecer que los acuerdos u operaciones se realizaron con el único propósito de obtener los beneficios del convenio y en situaciones en que no es apropiado acceder a estos, aplicar las cláusulas antiabuso que se tienen en sus disposiciones locales. Para el caso de Colombia, por medio de la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario, y en España, el artículo 15 de la Ley General Tributaria, las cuales son de aplicación desde que no contradigan lo establecido dentro del propio convenio.

Para este convenio, la norma antiabuso local será de aplicación no para denegar los beneficios del convenio, como por ejemplo lo puede hacer la norma antiabuso del beneficiario efectivo que se establece en los artículos 10, 11 y 12, sino como una facultad de la administración tributaria de abordar los acuerdos o transacciones que se cataloguen como abuso en materia tributaria bajo la normativa interna, cuestionamiento a la realidad económica del acto jurídico artificioso, de manera que el acuerdo u operación se constituya bajo el derecho interno y se considere que dicha operación es abusiva.

El Estado tiene la potestad tributaria y podría aplicar la norma antiabuso local, ya que como establece la Corte Constitucional, las normas contenidas en los CDI no derogan la legislación interna cuando una misma materia es regulada por las dos disposiciones, ni son de superior jerarquía, teniendo preferencia, las normas convencionales cuando se presenten regulaciones dispares, tratamiento que se puede presentar hasta el momento en que los Estados contratantes ratifiquen el MLI, ya que a partir de esta fecha se aplicará en su caso el estándar mínimo del Instrumento Multilateral.

---

70 Ley 1082 de 31 de julio de 2006, por medio de la cual se firma el convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo.



No obstante, en el protocolo del convenio se menciona que lo establecido en este se entenderá aplicable independientemente de lo previsto en la legislación interna de los Estados contratantes, desde nuestro punto de vista lo que hace este apartado es darle el tratamiento de principio jerárquico normativo prevaleciendo las disposiciones convencionales, cuando se puedan presentar conflictos normativos, como por ejemplo el impuesto de igualación que se encuentra en el artículo 245 del Estatuto Tributario para los dividendos que califiquen dentro del artículo 10 del convenio, donde las utilidades que no hubieran sido gravadas en cabeza de la sociedad, a la hora de ser pagados a una sociedad no residente tendrían una retención igual al valor del impuesto que tenía que ser cancelado si las utilidades estuvieran gravadas en Colombia; sin embargo, a diferencia de los demás convenios, este no hace referencia a la posibilidad de aplicar el impuesto de igualación dentro del ámbito del convenio, por esto prevalecen las disposiciones convencionales<sup>71</sup>. Con la aplicación del impuesto de igualación, en Colombia resultaría para el obligado tributario una imposición más gravosa que la convenida.

#### 4.4.1.1. *Instrumento Multilateral*

El CDI que se encuentra cubierto por MLI, para el cual los Estados contratantes utilizarán la cláusula *PPT rule* como mecanismo para contrarrestar las prácticas abusivas, en este convenio se tiene la gran particularidad de que no entra a reemplazar ninguna disposición de limitación de beneficios, ya que de la red de convenios que tiene Colombia, es el único en donde su contenido no contempla una cláusula de este tipo. Para este convenio no se aplicará la versión simplificada de limitación de beneficios, debido a que España no notificó el interés por su aplicación.

## Conclusiones

- Con las modificaciones introducidas a los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, sus últimas versiones están encaminadas a garantizar que los mismos convenios no creen oportunidades de no imposición, la evasión y elusión fiscal, por tal motivo uno de los principios que se establecen corresponde a que las disposiciones de los Convenios no impidan la utilización de las disposiciones internas para abordar estas prácticas perniciosas, que afectan la soberanía fiscal de los Estados.
- Los comentarios del modelo de convenio de la OCDE reconocen como principio rector que no se deben conceder los beneficios del CDI cuando el principal o uno de los principales objetivos para realizar determinada operación

---

71 Furuseth, Eivind. The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs. IBFD. 2018.

o acuerdo es garantizar una posición fiscal más favorable, en condiciones que sean contrarias al objetivo y el propósito del convenio, denegando su aplicación de las disposiciones de este cuando se apliquen las cláusulas antiabuso, ya sean las que se encuentran dentro del propio convenio o las que se tengan en los estatutos fiscales de los Estados contratantes.

- La DIAN, dentro de sus facultades de fiscalización, catalogará la operación como abusiva, atendiendo todos los hechos y circunstancias, para lo cual es necesario que demuestre la verdadera naturaleza de la operación, el uso o implementación de los acuerdos, distorsión intencional de los efectos tributarios, el propósito fiscal como calificativo de la operación de abusiva, el carente propósito comercial o de negocio y la sustancia sobre la formada del acuerdo y/o de la operación.

## Bibliografía

Báez, Andrés. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF) Núm 404 (noviembre 2016).

BEPS MLI Position Colombia: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-colombia.pdf>

Furuseth, Eivind "The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs". IBFD. 2018.

OCDE (2016). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>

OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2015). Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados scales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de bene cios. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2019). Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Pro t Shifting. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2019). Proyecto OCDE/ G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. MLI Matching Database (beta). <https://www.oecd.org/tax/treaties/ml-matching-database.htm>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Prot Shifting. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

Ramírez Pardo, Héctor Gustavo. Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016.

Zornoza, Juan y Báez, Andrés. Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics. IBDF. 2010