



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2020-00029-00 (25411)  
**Demandante:** OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA  
**Demandado:** DIAN

**SALVAMENTO DE VOTO DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DE 4 DE ABRIL DE 2024, C.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Con el respeto debido a las decisiones de la Sala, me permito salvar en voto en la sentencia del asunto, que negó la nulidad del Concepto DIAN 0191 de 17 de febrero de 2020, que concluyó, en esencia, que la entrada en vigor del CDI con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, aprobado por la Ley 1939 de 2008, no activó las cláusulas de nación más favorecida incorporadas en convenios anteriores suscritos por Colombia para evitar la doble tributación, en relación con el tratamiento como regalías de los pagos por la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica o de consultoría.

El fallo del que me separo sostiene que la eliminación que hizo el CDI con el Reino Unido de la definición de regalías por los pagos por servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría para someterlos al tratamiento más benéfico de utilidades no es aplicable a los convenios de doble tributación preexistentes porque no implica “*un tipo impositivo inferior, sino un cambio de la calificación jurídica de «regalías» por «utilidades empresariales»*”. Lo anterior, porque “*el tipo impositivo inferior supone una reducción en la alícuota del mismo, que no altera su existencia continuada en el tiempo, [mientras que] el cambio de calificación jurídica dispuesta en el CDI con el Reino Unido implica la desaparición del concepto preexistente, a través de una nueva connotación asignada al mismo*”

En mi criterio, el haber considerado que los pagos por la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica o de consultoría son utilidades y no regalías, como se hizo en el CDI con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, es un tratamiento tributario más favorable frente al que se tenía en convenios suscritos con anterioridad pues es evidente que en aquél solo se tributa en el país de origen, mientras que en estos se preveía la posibilidad de tributar en los dos estados (En el residente y en el contratante).

El principio de nación más favorecida en el sistema multilateral de comercio ha sido entendido como el acuerdo entre dos naciones para que condiciones de acceso más favorables que se hayan concedido a un tercer país deban otorgarse, automáticamente, a los países que así lo pactan. Lo que permite que todos se beneficien sin necesidad de nuevas negociaciones.

No hay ninguna razón para que este principio tenga un alcance diferente, mucho menos restringirlo, cuando se trata de convenios para evitar la doble imposición.



En aquellos convenios suscritos por Colombia en los que se pactó que “*en caso de que Colombia (...) acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior (...) ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente convenio como si constara expresamente en el mismo (...)*” se refiere, en virtud del principio de nación más favorecida, que, en general, un **mejor tratamiento impositivo** o si se quiere, un **impuesto inferior**, se aplique automáticamente. No hay ninguna razón para inferir que el convenio se refería solamente a una “tarifa inferior”. Ni siquiera la supuesta literalidad de la norma, pues vale decir que no es lo mismo “tipo impositivo” que “alícuota”.

A la misma conclusión se llega en los convenios en que se indicó que “*Si Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado en el que se modifique la imposición en el país de la fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que se contemplan en el artículo 12 de este convenio, tales modificaciones se aplicarán al presente Convenio como se indica a continuación:*

*En el caso que se acuerde una exención o una alícuota menor en dicho convenio, tal exención o alícuota menor se aplicará automáticamente a este convenio. La exención o la reducción de la alícuota se aplicará a este Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio con el otro Estado, bajo las mismas condiciones como si esa exención o alícuota menor hubiera sido especificada en este Convenio.”*

La literalidad del convenio indica que el presupuesto para la aplicación del principio de nación más favorecida es que se modifique la imposición en el país de la fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría. Ello fue lo que ocurrió al suscribir Colombia el convenio con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por lo que la cláusula debe activarse.

La manera como el convenio señala que debe cumplirse este principio es que se aplique automáticamente, a partir de la fecha de entrada en vigor del convenio con el otro estado (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en este caso).

La mención a “exención” y “alícuota menor” debe entenderse como la enunciación de posibles tratamientos favorables, pero no como que sólo si hay este tipo de beneficios se activa la cláusula porque ello va en contra del principio de nación más favorecida que predica que **todas** las condiciones de acceso que se hayan concedido a un país deben otorgarse a los demás participantes del sistema.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones del salvamento de voto.

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>