



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., cuatro (4) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2020-00029-00 (25411)  
**Demandante:** OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA  
**Demandado:** DIAN  
**Tema:** Nulidad Concepto 0191 del 17 de febrero de 2020. Convenios para evitar la doble imposición. Cláusula de la Nación más favorecida. Activación en CDI con España, Suiza y Chile.

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019<sup>1</sup>, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra el Concepto 0191 del 17 de febrero de 2020<sup>2</sup>, que dispone:

*«De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008 y en concordancia con el artículo 7° de la Resolución número 204 de 2014, se avoca para conocimiento de los contribuyentes el presente concepto general.»*

**TÍTULO 1  
GENERALIDADES**

**1.1 Descriptor: Generalidades**

*Introducción*

*Calificación de la categoría otorgada a los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría y la relación de estos con la Cláusula de Nación Más Favorecida.*

*Los convenios o acuerdos internacionales adquieren la forma de un contrato vinculante entre dos Estados partes que negocian, aceptan y acuerdan determinados términos sobre una respectiva materia. A través de estos se busca la materialización del consentimiento de los Estados a obligarse a cumplir con los deberes plasmados en el acuerdo, soportados en el principio internacional del pacta sunt servanda previsto en la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.*

*Entre algunos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante, “CDI” o “Convenio”) suscritos por Colombia, se pactó que la contraprestación recibida por los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría se entendería calificada dentro del artículo 12 de Regalías.*

*En cuanto a la limitación de la facultad impositiva del Estado de la fuente sobre las contraprestaciones pagadas por dichos servicios, en alguno de estos Convenios se estipuló una cláusula de Nación Más Favorecida, entendida para estos efectos como un instrumento que busca adoptar, para un Convenio suscrito previamente, cualquier ventaja*

<sup>1</sup> Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápites Sección Cuarta.

<sup>2</sup> Samai, índice 00020, fls. 4-12.



o privilegio concedido a un tercer Estado, en relación con la calificación de los servicios ya pactados.

Que, mediante la Ley 1939 de 2018, el Congreso de la República aprobó 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 impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la Evasión y Elusión Tributaria” y la Corte Constitucional declaró exequible por revisión de control automático a través de Sentencia C-491 del 22 de octubre del 2019. Por último, el intercambio de notas se concretó el 13 de diciembre de 2019, cumpliendo así los requisitos establecidos para la entrada en vigencia del mencionado Convenio.

De acuerdo con este Convenio, las contraprestaciones recibidas por concepto de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría ya no se encuentran calificadas expresamente dentro del artículo 12 de Regalías y, por ende, podrían tener un tratamiento más beneficioso que aquellos convenios en los cuales dichos pagos califican como regalías. Lo anterior significa, que este tratamiento disímil podría activar alguna de las cláusulas de Nación Más Favorecida vigentes. Sin embargo, lo anterior dependerá de un análisis realizado caso a caso.

Así las cosas, se hace necesario realizar una interpretación oficial sobre la activación o no de la cláusula de Nación Más Favorecida en cada uno de los tratados vigentes, según su contenido y redacción, para efectos de su debida aplicación.

## **1.2. Descriptor:** Generalidades

¿Cuál es la entrada en vigor y la vigencia de las disposiciones del CDI de la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte?

El CDI suscrito entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cumplió los requisitos exigidos en el ordenamiento jurídico interno, mediante Nota Diplomática del Gobierno de la República de Colombia del 13 de diciembre del 2019, fecha a partir de la cual entró en vigor el Convenio.

Ahora, si bien el CDI de la referencia entró en vigor el 13 de diciembre del 2019, es importante mencionar que a la luz del literal a) del numeral 2 del artículo 28 del Convenio, se acordó expresamente para Colombia que: “con respecto a impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre cantidades pagadas o abonadas en cuenta, en, o después del primer día de enero del año calendario siguiente a aquel en el cual este Convenio entre en vigor”; motivo por el cual, los efectos aplicables a las retenciones en la fuente iniciaron a partir del 1° de enero del 2020.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta los presupuestos mencionados y la entrada en vigencia del Convenio de la referencia, la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en los Convenios suscritos por Colombia dependerá de cada una de las cláusulas, siempre teniendo en cuenta que la vigencia de las disposiciones, con respecto a retenciones en la fuente, inició a partir del 1° de enero del 2020.

## **TÍTULO 2 ACTIVACIÓN DE LA CLÁUSULA DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR COLOMBIA**

### **2.1. Descriptor:** Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y España

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y España (Ley 1082 de 2006), se estableció que se considerarían calificadas bajo el concepto de “regalías” las contraprestaciones pagadas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.



En cuanto a esto, el protocolo, que hace parte integral del Convenio, señaló en el numeral 3 de la enmienda octava "VIII" como adición al artículo 12, la siguiente redacción de la cláusula:

*"En el caso de que Colombia, después de firmado este presente convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente Convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del convenio firmado con ese tercer Estado."* (Subrayado fuera del texto).

**Sobre el particular, puede observarse que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida está supeditada a un único evento y es que Colombia pacte con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado en el Convenio con España. Con lo anterior, resulta necesario definir la acepción "tipo impositivo" prevista en el contenido de la cláusula para lo cual, la Real Academia Española (RAE) señala que, en economía, el contexto es un "tipo porcentual que se aplica a la base imponible para calcular el gravamen".**

**De lo anterior es dable inferir que, la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, solo se daría en aquellos eventos en que se fije o acuerde, directa y expresamente, un porcentaje inferior al previsto en la cláusula de regalías del CDI con España.**

**De tal suerte que, con la entrada en vigencia del CDI entre Colombia y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el tratamiento previsto en el artículo 12 del CDI con España no tiene ningún tipo de alteración o modificación por cuanto el CDI suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte no fija expresamente un tipo impositivo inferior. Por ende, bajo el Convenio con España, la contraprestación que se pague por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría seguirá siendo calificada como una regalía.**

**2.2. Descriptor:** Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y los Estados Unidos Mexicanos.

Mediante el numeral 3 del Artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y los Estados Unidos Mexicanos (Ley 1568 de 2012), se estableció que se considerarían como "regalías" las contraprestaciones pagadas por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo señaló en el literal a) del numeral 4, la siguiente redacción de la cláusula:

*"En el caso de que Colombia, después de firmado este Convenio, acordara con un tercer Estado una tasa impositiva sobre regalías aplicable a los pagos por asistencia técnica y servicios técnicos que sea inferior a la establecida en el artículo 12 del presente Convenio, o bien, considera dichos pagos con una naturaleza distinta a la de regalías, esa nueva tasa impositiva o naturaleza se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo y surtirá efectos desde la fecha en la que sean aplicables las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado"*. (Subrayado fuera del texto).

De la redacción expuesta, para que se presente la activación de la cláusula, debe existir uno de los siguientes eventos: i) que se acuerde un menor tipo impositivo con un tercer Estado de forma expresa en el contenido del artículo de regalías o ii) que se considere que los conceptos de servicio técnico y asistencia técnica tendrán una naturaleza distinta a la de regalías.

Con base en lo anterior, es dable interpretar que el CDI suscrito entre Colombia y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, al eliminar del concepto de regalías los pagos realizados por los mencionados tipos de servicios, conlleva a que exista una modificación en la calificación de los mismos y por consiguiente, que la cláusula de Nación Más Favorecida



suscrita en el CDI con México se active y que los pagos cubiertos por asistencia técnica y servicio técnico se interpreten a la luz de las reglas previstas para Beneficios Empresariales u Otras rentas. Lo anterior, sin perjuicio de que los pagos realizados puedan ser catalogados bajo otro artículo del Convenio. De igual manera, vale la pena mencionar que la contraprestación por servicios de consultoría no se encuentra cubierta por esta cláusula y, por ende, dicha contraprestación seguirá tratándose como una regalía bajo este CDI.

Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica y servicios técnicos serán aplicables en el CDI con México a partir del 1° de enero de 2020.

### **2.3. Descriptor:** Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Chile.

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del CDI entre Colombia y Chile (Ley 1261 de 2008), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “Regalías” los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo de este Convenio señaló, en adición al artículo 12, la siguiente redacción de la cláusula:

“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. (...)” (Subrayado y negrita fuera del texto).

**En aplicación del método de interpretación sistemática previsto en el ordenamiento jurídico, resulta claro que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en el Convenio con Chile se presenta a partir de una voluntad bilateral de Colombia y un tercer Estado contratante, en acordar expresamente la modificación en la imposición en el país de la fuente a través de: i) una exención o ii) una disminución de la tarifa aplicable a los pagos por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica o de consultoría.**

**Para este Despacho lo anterior significa que, al no existir un acuerdo expreso que cumpla con las características de una exención, es decir, la concreción de un tratamiento preferencial a un asunto en particular de forma taxativa, la simple exclusión de los conceptos -de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría- de la definición del artículo 12 de “Regalías” del CDI entre Colombia y Reino Unido Gran Bretaña e Irlanda del Norte no es per se una exención y, mucho menos, la estipulación de una tarifa o alícuota menor, con lo cual, la cláusula de Nación Más Favorecida como adición al artículo 12 “Regalías” para el CDI entre Colombia y Chile no se activaría.**

### **2.4. Descriptor:** Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y República Checa.

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del CDI entre Colombia y República Checa (Ley 1690 de 2013), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “Regalías” los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

Por otro lado, el numeral 7 del mismo artículo, señaló la siguiente redacción de la cláusula:



*“Si, después de la firma del presente Acuerdo, Colombia firma con un tercer Estado un Acuerdo, Convenio o un Protocolo que contenga disposiciones relacionadas con la imposición de rentas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el presente Acuerdo, con respecto a la tarifa o tratamiento tributario o ambos, dicho régimen será automáticamente aplicable para efectos del presente acuerdo, a partir de la fecha en la cual el Acuerdo, Convenio o Protocolo al mismo entre Colombia y ese tercer Estado produzca efectos”. (Subrayado fuera del texto).*

*Sobre el asunto, se vislumbran dos eventos para efectos de la activación de la cláusula, i) que se pacte una tarifa más favorable a la señalada en el artículo 12 del CDI o ii) que el CDI que suscriba Colombia con un tercer Estado contenga disposiciones que otorguen un tratamiento tributario más favorable.*

*De acuerdo con lo anterior, para este Despacho es dable interpretar que al otorgar un tratamiento tributario que deriva en la posible no imposición en el Estado de la fuente (“Colombia”), por remisión a las reglas de beneficios empresariales u otras rentas, la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida es inminente.*

*Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serán aplicables en el CDI con República Checa a partir del 1° de enero de 2020.*

**2.5. Descriptor:** *Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Canadá.*

*Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Canadá (Ley 1459 de 2011), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “regalías” los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.*

*El protocolo del Convenio señaló en el literal g) del numeral 1, la siguiente redacción de la cláusula:*

*“Si después de firmado el Convenio, Colombia suscribe con un Estado tercero un Convenio que estipule disposiciones respecto de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el artículo 12 del Convenio, dichas disposiciones aplicarán automáticamente al Convenio, bajo las mismas condiciones, como si dichas disposiciones se hubieren establecido en el Convenio. Dichas disposiciones aplicarán a este Convenio a partir de la entrada en vigor del Convenio con el Estado tercero. La autoridad colombiana competente le deberá informar a la autoridad canadiense competente, sin demora, que se han cumplido las condiciones de aplicación de este subpárrafo.”*

*Al respecto, no se puede perder de vista que el verbo rector principal para la activación de la cláusula es “estipular” con un tercer estado disposiciones que sean más favorables; este término es definido por la Real Academia Española (RAE) como “Convenir, concertar, acordar.” Bajo ese presupuesto, convenir, concertar o acordar implican que no debe ser un tratamiento expreso, ya que el tratamiento más favorable se puede dar por la omisión en la definición de regalías, como es del caso. Por ende, este Despacho considera que, al haber excluido de la definición de regalías la contraprestación por los mencionados servicios, esto se considera un tratamiento más favorable. Por lo anterior, consideramos que sí se activa la Cláusula de Nación Más Favorecida de este Convenio.*

*Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serán aplicables en el CDI con Canadá a partir del 1° de enero de 2020.*

**2.6. Descriptor:** *Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Portugal*



Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Portugal (Ley 1692 de 2013), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “regalías” los pagos realizados por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo de este Convenio señaló en el literal a) del numeral 5, la siguiente redacción de la cláusula:

“Si, después de la firma del Convenio, Colombia concluye con un tercer Estado un convenio que incluya disposiciones relativas a la asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que son más favorables que los previstos por el artículo 12 del Convenio, dichas disposiciones se aplicarán automáticamente al convenio, bajo las mismas condiciones como si ellas hubieran sido incluidas en el Convenio. Dichas disposiciones se aplicarán al Convenio desde la fecha de entrada en vigor del Convenio con el tercer Estado. La autoridad competente de Colombia informará sin demora a la autoridad competente de Portugal que las condiciones de aplicación del presente apartado se han cumplido.”

En este caso, la inclusión de un nuevo contenido del artículo de regalías que modifica la calificación de la renta, conforme a lo previsto en el artículo 12 del CDI entre Colombia y Reino Unido, para la imposición de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría, genera una disposición más favorable al momento de la interpretación del CDI entre Colombia y Portugal; con lo cual, este Despacho considera que la cláusula de Nación Más Favorecida se activa para el Convenio en particular.

Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serán aplicables en el CDI con Portugal a partir del 1° de enero de 2020.

#### **2.7. Descriptor:** Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Suiza

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Suiza (Ley 1344 de 2009), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “regalías” los pagos realizados con ocasión de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

A su turno, el protocolo de este Convenio señaló, en el literal numeral 4 como adición al artículo 12, la siguiente redacción de la cláusula:

“En el caso de que Colombia, después de firmado este presente convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del convenio firmado con ese tercer Estado.”

**Sobre el particular, puede observarse que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida está supeditada a un único evento y es que Colombia pacte con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado en el Convenio con Suiza. Con lo anterior, resulta indispensable definir la acepción “tipo impositivo” prevista en el contenido de la cláusula; para lo cual, la Real Academia Española (RAE) señala que, en economía, el contexto de dicha expresión corresponde a un “tipo porcentual que se aplica a la base imponible para calcular el gravamen”.**

**De lo anterior es dable inferir que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida solo ocurriría en aquellos eventos en que se fije o acuerde, directa y expresamente, un porcentaje de retención inferior al previsto en la cláusula de regalías del CDI con Suiza.**



***De tal suerte que, con la entrada en vigencia el CDI entre Colombia y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el tratamiento previsto en el artículo 12 del CDI con Suiza no genera ningún tipo de alteración o modificación». Se resalta.***

## DEMANDA

OMAR SEBASTIAN CABRERA CABRERA, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del CPACA, demandó la nulidad del Concepto 0191 del 17 de febrero de 2020, por violación de normas superiores y falsa motivación<sup>3</sup>.

Invocó como normas violadas<sup>4</sup> los artículos 9 y 83 de la Constitución política y 26, 31, 32 y 33 de la Ley 32 de 1985<sup>5</sup>. Sobre el concepto de violación<sup>6</sup>, expuso, en síntesis:

Colombia ha negociado convenios para evitar la doble imposición bajo las reglas generales de distribución tributaria establecidas en la plantilla del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MOCDE), según las cuales, los ingresos derivados de la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría se regulan por el marco general del artículo 7 de la Convención, como beneficios empresariales, y no pueden ser objeto de imposición fiscal en el país de la fuente, salvo que en este el titular de dichos ingresos posea un establecimiento permanente al que pueda imputársele la renta de acuerdo con las respectivas reglas de atribución de beneficios para dichos entes ficticios.

Los CDI suscritos por Colombia variaron la regla general impositiva sobre tales ingresos, porque agregaron los servicios mencionados en el espectro objetivo de las regalías (*art. 12 de dichos convenios*), permitiendo someter a imposición los pagos de estas en el país de la fuente. En virtud tales acuerdos, las contrapartes de Colombia aceptaron dicha modificación, bajo la condición de que les concediera Cláusulas de Nación más Favorecida - NMF indemnizatorias o compensatorias, con las cuales el Estado Colombiano se obligaba a que el futuro otorgamiento de condiciones especiales en materia de regalías a un tercer país, se aplicara automáticamente a los CDI con cláusula de NMF, sin la intervención de ninguna autoridad competente.

Los CDI están regulados por la Convención de Viena de 1969, ratificada por Colombia en la Ley 32 de 1985. El artículo 5.º de dicha convención prevalece sobre las demás normas, en cuanto regula tratados internacionales, y los artículos 31, 32 y 33 *ib.*, contienen las pautas hermenéuticas aplicables para entender las palabras y términos de los distintos tratados internacionales, en forma de reglas uniformes, siempre que los Estados hayan ratificado internamente la convención.

De acuerdo con las cláusulas de reenvío y salvo disposiciones del CDI en contrario, estos deben interpretarse de conformidad con la legislación tributaria del Estado contratante, cuyas normas tributarias vigentes en su jurisdicción prevalecen frente al alcance de las leyes generales. Esa regla armoniza con las guías generales de la mencionada Convención de Viena.

<sup>3</sup> Samai, índice 00002, 2\_ED\_DEMANDA-Y-ANEXO\_Demanda-Nulidad-Clausula-de--Nación-Más-Favorecida.pdf(.PDF) NroActua 2, fl. 2.

<sup>4</sup> *Ibidem*, fls. 4-5.

<sup>5</sup> Por la cual se aprueba la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

<sup>6</sup> Samai, índice 00002, 2\_ED\_DEMANDA-Y-ANEXO\_Demanda-Nulidad-Clausula-de--Nación-Más-Favorecida.pdf(.PDF) NroActua 2, fls. 5 y sgts.



Con la entrada en vigencia del CDI entre Colombia y el Reino Unido (1.º de enero de 2020), el concepto demandado concluyó que a los convenios con España y Suiza aplicaba la regla distributiva de las regalías en materia de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, de modo que los ingresos provenientes de los mismos no podían tratarse como beneficios empresariales, porque las cláusulas de NMA incluidas en sus respectivos protocolos preveían su aplicación solo cuando después de firmados los convenios, Colombia acordaba con un tercer Estado un «*tipo impositivo*» sobre regalías, inferior al establecido en el artículo 12 de los mismos y aplicaba automáticamente.

Ante tal condición, el concepto acusado consideró que la calificación de regalías para servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría en los CDI con España y Suiza, se mantenía incólume, porque en el convenio con el Reino Unido, negociado con posterioridad, Colombia no había otorgado un «*tipo impositivo inferior*», interpretado como «*tarifa o alicuota de un tributo*», según la definición de la Real Academia de la Lengua, ni había otorgado tarifas inferiores al 10 % para retención en la fuente por regalías.

Los términos de los convenios internacionales deben interpretarse según el sentido corriente de las palabras en el contexto de esos acuerdos. La aproximación de la DIAN a la delimitación del concepto de «*Nación Más Favorecida*» en los CDI con España y Suiza, a partir de la definición dada por la RAE al término «*tipo impositivo*», es literal y desconoce los elementos intrínsecos del funcionamiento de las cláusulas de NMF, así como la teleología de la Convención de Viena, pues al entrar en vigencia del CDI con el Reino Unido, los servicios técnicos, la asistencia técnica y la consultoría comenzaron a regirse por la cláusula de beneficios empresariales, implicando un «*tipo porcentual*» inferior que pasó del 10 % de la alicuota general prevista para las regalías en los CDI con España y Suiza, al 0 %.

En el caso del CDI con Chile, su protocolo indica que la cláusula de NMF se ejecuta siempre que se otorgue una exención en regalías a un estado ajeno al tratado y una alicuota menor en materia de regalías, tal como ocurrió con el celebrado con el Reino Unido, que eximió la tributación a los pagos por los servicios especializados de tipo técnico, de asistencia técnica y de consultoría, con tarifa de tributación del 10 % al 0 %, estableciendo así un tipo impositivo inferior y una exoneración de gravamen. No obstante, el concepto demandado estimó que no se cumplían los tratamientos preferenciales a los que se supeditó la aplicación de la cláusula.

El concepto acusado transgrede los principios de «*Pacta Sunt Servanda*» y «*buena fe*», contemplados en la CVDST y reconocidos por la Constitución de 1991, en cuanto dio a las cláusulas de NMF de los CDI con España y Chile un alcance ajeno a las mismas, que condujo a Colombia a desconocer de mala fe sus obligaciones internacionales, por una interpretación al clausulado que los Estados contratantes no previeron.

Tales principios fueron vulnerados en el CDI con Suiza, otorgado en idiomas español y francés con textos auténticos sin prelación alguna entre sí, dado que sus versiones idiomáticas conflictúan en la redacción de la cláusula de NMF, pues mientras la versión en español alude al término «*tipo impositivo*», la versión en francés se refiere a un régimen de regalías más favorable con el que se activa la cláusula mencionada. Y la mejor forma de conciliar textos contradictorios es asumir que el CDI con el Reino Unido hizo efectiva dicha cláusula, porque el convenio buscó aplicar las normas uniformes



del *MOCDE*, según las cuales, las rentas originadas en los servicios mencionados son un beneficio empresarial no gravable en el País de la fuente.

Los conflictos de redacción imponen acoger el sentido que mejor concilie las convenciones, a partir de su objeto y finalidad; por lo mismo, la inexistencia de la cláusula de NMF para servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría en el convenio negociado con Suiza, no impedía que esta operara en virtud de la buena fe, pues dicho país celebró el convenio bajo la creencia de que tal cláusula aplicaba al dar un trato más favorable en materia de regalías.

Bajo la interpretación finalista de dicho objeto y finalidad, las autoridades competentes pueden considerar que las cláusulas de NMF se hicieron efectivas, y así limitar el crédito fiscal por la retención en la fuente aplicable en Colombia, el cual deriva en una doble imposición ajena a la finalidad de los convenios con España, Suiza y Chile.

Por Auto del 19 de enero de 2022 se negó la suspensión provisional del concepto demandado, ante la carencia de elementos de certeza sobre la vulneración normativa alegada en la demanda y requirente de un análisis que excede la confrontación legal admitida para tal figura jurídica<sup>7</sup>.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>8</sup>, aduciendo que el concepto demandado no infringe las normas en que se funda, pues según el análisis de los convenios de doble imposición vigentes, en los que se pactó la cláusula de nación más favorecida, ésta no se activó en los CDI con España, Chile y Suiza por el hecho de haber entrado a regir el CDI con el Reino Unido.

Los convenios internacionales son eficaces para incentivar la inversión y eliminar la doble imposición en dos o más Estados. Colombia se ha enfocado en fortalecer las políticas fiscales para evitar la erosión de las bases gravables y el traslado artificial de utilidades al exterior, con base en la reciprocidad.

A la luz del principio de no discriminación, los nacionales de un Estado contratante no pueden someterse en otro Estado a ninguna obligación que no se exija o que sea más gravosa de aquéllas a las que esté sometido o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado en iguales circunstancias.

Con la entrada en vigor del Convenio entre Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación, con su protocolo y ley aprobatoria, se generó un impacto directo en la cláusula de nación más favorecida de los demás CDI suscritos por Colombia, en cuanto acordó para Colombia que las disposiciones sobre retenciones en la fuente entraron en vigor a partir del 1.º de enero de 2020, sin incluir en ese concepto a los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica o consultoría (*arts. 28 [2, a] y 12*).

Los demás convenios vigentes disponen que las regalías se sujetan a imposición en el Estado de la residencia o en el estado contratante de donde procedan (*Estado de la*

<sup>7</sup> Samai índice 00023.

<sup>8</sup> Samai, índice 00021.



fuelle), en cuyo caso, si el beneficiario es un residente del otro Estado Contratante, la imposición se limita a un porcentaje del importe bruto de los cánones o regalías, cuya definición Colombia amplió en algunos CDI, en virtud del principio de autonomía de la voluntad. Al amparo de ese principio, el pago por el uso y el derecho de uso de equipos industriales, comerciales y científicos se incluyó dentro del concepto de regalías, al igual que los pagos por servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría, salvo en los acuerdos celebrados con Francia, Reino Unido, Italia y Japón.

Para aplicar las cláusulas que extendieron el concepto de regalías, los CDI con España, Suiza, Chile Canadá, México, República Checa y Portugal incluyeron la cláusula de NMF en sus respectivos protocolos, con impacto directo en los CDI diferentes al del Reino Unido, en el que los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría no fueron calificados como regalías, sino como beneficios empresariales, con rentas no sometidas a imposición en el Estado de la fuente, sino en aquél donde reside quien las percibe, implicando así un tratamiento más favorable para ese tipo de rentas por inexistencia de retención en la fuente en el Estado en que se perciben.

El concepto acusado analizó si con la entrada en vigor del convenio entre Colombia y el Reino Unido se activó la cláusula de NMF en los demás convenios vigentes que la contienen, y si en virtud de la misma el tratamiento de los servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría en el CDI con el Reino Unido era extensivo a los demás.

Al respecto, se concluyó que en el CDI suscrito con España la activación de la cláusula se supeditaba a que Colombia pactara con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado en dicho CDI, lo cual sólo ocurriría si se fijaba o acordaba un porcentaje inferior al de la cláusula de regalías del CDI con España, de manera que al no fijarse en el CDI con el Reino Unido un tipo impositivo inferior, las rentas por concepto de la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría continuaban calificándose como regalías.

En el CDI suscrito con Chile, los servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría también se calificaron bajo el concepto de regalías, y el concepto estimó que, por interpretación sistemática, la cláusula de NMF se daba por una voluntad bilateral de Colombia y el Estado contratante para modificar la imposición de los pagos por la prestación de tales servicios en el país de la fuente, a través de una exención o de la disminución de la tarifa aplicable a los mismos, concluyendo que la activación no se daría, pues con la exclusión de tales servicios de la definición de regalías en el CDI con el Reino Unido, no se generó una exención ni un acuerdo expreso de tratamiento preferencial.

La misma calificación de regalías tienen los pagos de los servicios mencionados en el CDI celebrado con Suiza, según el cual, los nuevos tipos impositivos o tarifas inferiores a los establecidos en el mismo convenio se aplicaban automáticamente; de manera que la activación de la cláusula de NMF se supeditaba a que Colombia pactara con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado con Suiza, lo cual ocurriría al fijarse un porcentaje de retención inferior al previsto en la cláusula de regalías de ese acuerdo. Sin embargo, con la entrada en vigencia del CDI con el Reino Unido, esa disposición del CDI con Suiza no generó ninguna modificación y, por tanto, la cláusula de NMF en tales convenios no se activó porque, según la redacción de la misma, el



tratamiento más favorable implicaba pactar un tipo impositivo o alícuota menor, sin que ello pasara en el CDI con el Reino Unido.

Como en los CDI con España, Chile y Suiza se pactó que el tratamiento más beneficioso derivaba de pactar un tipo impositivo menor, y considerando la redacción de la cláusula de NMF en el artículo 31 de la Convención de Viena, se entiende que la entrada en vigor del CDI entre Colombia y el Reino Unido impidió que dicha cláusula se activara en tales convenios, en los que los pagos por los tres servicios referidos seguirían teniendo el tratamiento de regalías.

El concepto demandado se apoyó en la regla general de interpretación establecida en el artículo 31 de la Convención de Viena, en concordancia con el principio de buena fe, conforme al sentido corriente que se atribuye a los términos del tratado; de modo que su análisis sobre la activación de las cláusulas de NMF no viola los principios del derecho internacional público, pues dentro de la libertad negocial de Colombia en los convenios pactados con Chile, España y Suiza, tales cláusulas obligatorias en virtud del *pacta sunt servanda*, establecen qué se entiende por tratamiento más favorable.

El sentido corriente es la regla general que prohíbe interpretar lo que no se necesita, y un Estado solo puede apartarse del significado general de las palabras cuando de la interpretación de las partes resulta una conclusión diferente que genere una duda razonable, o cuando el lenguaje fuere ambiguo, oscuro o conlleve un efecto irracional.

La redacción de la cláusula de NMF en los CDI de España, Suiza y Chile es clara y no requiere una interpretación exegética complementaria sino literal, y tratándose del segundo de ellos debe tenerse en cuenta que el castellano es el idioma oficial de Colombia, donde debe aplicarse el texto en ese idioma.

Por Auto del 21 de febrero 2022<sup>9</sup>, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, de acuerdo con el literal a) del artículo 182A del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho que no requería práctica de pruebas. Al tiempo, fijó el litigio en el estudio de la legalidad del Concepto 0191 (3283) de 17 de febrero de 2020, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, a partir de las normas que se citan como violadas, el concepto de violación y los argumentos de oposición expuestos en la contestación de la demanda.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada**<sup>10</sup> reiteró los argumentos de la contestación, resaltando que el acto demandado indicó que los conceptos de servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría no se incluyeron en la definición de regalías del CDI con el Reino Unido, sin que ello implique otorgarles un tipo impositivo inferior ni una exención de tarifa del 0 %, como tampoco un acuerdo expreso de tratamiento preferencial, y que la activación de la cláusula de NMF dependía de la redacción del respectivo CDI, la cual,

<sup>9</sup> Samai, índice 00028.

<sup>10</sup> Samai, índice 00034.



en el caso de los suscritos con España, Chile y Suiza, se supeditó a pactar un tipo impositivo o alícuota menor, que o fue prevista en el CDI con el Reino Unido.

Por autonomía de la voluntad, Colombia incluyó los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría en la definición de regalías, y para aplicar la cláusula de imposición de ingresos por cánones y regalías de los CDI distintos al del Reino Unido, pactó en ellos la cláusula de NMF que, en el caso de los celebrados con España, Suiza y Chile, se incluye en sus respectivos protocolos, impactándolos, porque las regalías tomadas como beneficios empresariales solo se someten a imposición en el lugar de residencia, sin retención en la fuente en el Estado donde se perciben. La claridad del clausulado de tales CDI no hace necesario recurrir a otros criterios de interpretación.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad del concepto general sobre la activación de las cláusulas de nación más favorecida incorporadas en los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Colombia, con ocasión de la entrada en vigor del convenio para evitar la doble tributación con el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en cuanto a las conclusiones que expuso respecto de los CDI entre Colombia y España; Colombia y Suiza y Colombia y Chile, a saber:

- Que la cláusula de nación más favorecida en los CDI de España y Suiza, se supeditaba a que Colombia pactara con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado en tales convenios, de modo que: *i)* la misma solo podía activarse cuando se fijara directa y expresamente un porcentaje inferior al previsto en la cláusula de regalías de dichos CDI y, *ii)* la contraprestación pagada por servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría se calificaba como regalía, porque en el CDI con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte no se fijó el mencionado tipo impositivo inferior, entendido como el «*Tipo porcentual aplicado a la base imponible para calcular el gravamen*», según la definición de la RAE; en consecuencia, con la entrada en vigencia de ese convenio, el tratamiento previsto en el artículo 12 de los CDI con España y Suiza no generaba ninguna alteración o modificación.
- Que, de acuerdo con una interpretación sistemática, en el CDI con Chile la cláusula de nación más favorecida partía de la voluntad bilateral de Colombia y un tercer Estado contratante, en acordar expresamente la modificación de la imposición en el país de la fuente, a través de una exención o de una disminución de la tarifa aplicable a los pagos por la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica o de consultoría. Con ello, se descartó la activación de la cláusula por la inexistencia de un acuerdo expreso con las características de exención o tratamiento preferencial taxativo para un asunto en particular, precisando que el hecho de que la definición de regalías en el artículo 12 del CDI entre Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, no incluyera esos servicios, no configuraba una exención ni la estipulación de una tarifa o alícuota menor.



Según el demandante, en los CDI celebrados por Colombia con España, Chile y Suiza, los ingresos por servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría constituyen, por regla general, «*beneficios empresariales*» no sujetos a imposición en el país de la fuente, dado que ese fue el tratamiento acordado para dichos ingresos en el CDI suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, posterior a los tres primeros; independientemente de que éstos últimos hubieren calificado tales ingresos como «*regalías*» sujetas a imposición en el país de donde provienen, en modificación de la regla general mencionada, considerando que esa variación fue aceptada por los Estados contraparte a partir de las cláusulas de la nación más favorecida, que conllevaban la aplicación automática de las futuras condiciones especiales otorgadas por Colombia a un tercer País como el Reino Unido.

Corresponde a la Sala analizar la validez de las conclusiones fiscales cuestionadas, en el marco de las reglas hermenéuticas que rigen la interpretación de los tratados internacionales y el ejercicio dialéctico que ello conlleve en materia de tratamiento fiscal a los servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría, de cara al alcance de las cláusulas 7 y 12 de los Convenios entre «*la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias*» y su «*Protocolo*», suscrito en Londres el 2 de noviembre de 2016; «*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*», firmado en Bogotá el 31 de marzo de 2005; «*la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio*», y el «*Protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio*», firmados en Bogotá el 19 de abril de 2007; y «*la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*» y su «*Protocolo*», firmados en Berna el 26 de octubre del mismo año; y de los efectos jurídicos materiales y temporales de la Cláusula de Nación Más Favorecida pactada en los mismos.

Tal examen se hará en el siguiente orden:

### ***Las reglas de interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición***

En Colombia, la tributación de rentas se regula por normas internas que establecen los elementos de la imposición fiscal, y por acuerdos internacionales celebrados entre Estados, mediante los cuales se establece el ejercicio de su actividad tributaria a nivel bilateral<sup>11</sup>, en el ámbito normativo de cada uno de ellos y sin perjuicio de la aplicación simultánea de sus disposiciones a un mismo hecho imponible, con la consiguiente generación de doble imposición<sup>12</sup>. De la mano de la globalización económica y su incidencia en el derecho tributario, surgen los CDI como mecanismos dirigidos a evitar

<sup>11</sup> A través de este tipo de convenios las soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, en razón de haber optado por criterios de asignación diferentes, bien por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, ora por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma (Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa 2002: 21).

<sup>12</sup> Según el Comité fiscal de la OCDE (1978), la doble imposición jurídica internacional, puede existir: cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y patrimonio totales —sujeción fiscal integral concurrente—; cuando una persona, residente de un Estado contratante —Estado de residencia—, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante —Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija— y los dos Estados graven estas rentas o su patrimonio; y, cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante.



la doble imposición, a través de textos normativos con naturaleza de tratados<sup>13</sup> que, como bien lo apunta la doctrina especializada, colaboran con la eliminación de los conflictos positivos de tributación<sup>14</sup> o sobreimposición, mediante reglas de reparto de competencias para gravar las manifestaciones de riqueza y de la autolimitación estatal de la soberanía fiscal sobre situaciones que impliquen una relación económica con su propio sistema.

Tales convenios expresan el acuerdo de voluntades entre Estados soberanos, sin perjuicio de que quieran seguir las directrices de organizaciones internacionales como la OCDE, a través de su Comité de Asuntos Fiscales, o la ONU, interesadas en estructurar modelos de convenciones tipo para regular la tributación de las rentas transnacionales, que incorporan normas directas, sin intervención de las autoridades legislativas de los Estados celebrantes, teniendo mayor relevancia internacional el modelo de la OCDE, junto con sus comentarios, en el que se establecen métodos para eliminar la doble imposición como la «exención» y el «método de imputación o crédito fiscal», los cuales son reconocidos en el Estatuto Tributario Colombiano junto con la «reducción de alícuotas para rentas producidas en el extranjero», la «deducción del impuesto extranjero de la renta imponible», y el «crédito de impuesto o de la imputación (tax credit) o el de la alícuota reducida para las rentas producidas en el exterior», que modulan el criterio de renta mundial que obliga a tributar por rentas nacionales y extranjeras, no obstante que las producidas en el exterior y sometidas al impuesto en Colombia también se gravan en el país de origen<sup>15</sup>.

Si bien los criterios de la OCDE son orientativos, inciden en la interpretación de los convenios con la formulación del lenguaje fiscal que permite aplicar los CDI de manera uniforme en los Estados que los suscriben. Asimismo, la naturaleza consensual de los tratados impone buscar la verdadera voluntad de los Estados celebrantes, con la aplicación de métodos de interpretación bilaterales capaces de superar la inexistencia de instancias supranacionales que fijen ese elemento volitivo para ambos Estados.

Como tratados internacionales<sup>16</sup> que son y parte del ordenamiento interno, los convenios para evitar la doble imposición se rigen por el procedimiento de formación y los requisitos de validez previstos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 23 de mayo de 1969, ratificada por Colombia, mediante la Ley 32 de 1985, la cual constituye un instrumento prioritario en la configuración del orden jurídico internacional. Tales convenios parten de acuerdos previos, propios de una etapa de negociaciones y formulación, en todo pertinentes para la interpretación del texto final manifestado por el acto de autenticación que precede a la suscripción, en la que se informa la aprobación del convenio por parte de los contratantes<sup>17</sup>, para luego pasar a la respectiva ratificación y estipulación.

<sup>13</sup> 2. Términos empleados. 1. Para los efectos de la presente Convención: a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

<sup>14</sup> V. Uckmar. *Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria*. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo 1, ed. Temis. Bogotá, 2003.

<sup>15</sup> ET, arts. 233, 254, 256; Modelos de Convenio OCDE, 23 A y 23 B.

<sup>16</sup> 2. Términos empleados. 1. Para los efectos de la presente Convención: a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

<sup>17</sup> Convención de Viena.

2. Términos empleados. 1. Para los efectos de la presente convención (...)

f) se entiende por "Estado contratante" un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado, haya o no entrado en vigor el tratado;

g) se entiende por "parte" un Estado que ha consentido en obligarse por el tratado y con respecto al cual el tratado está en vigor;



La Sección Tercera de dicha convención se ocupa de la «interpretación de los tratados», conforme a las siguientes reglas generales (*Convención de Viena, art. 31*):

1. Un tratado debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente o el significado de los términos o palabras y expresiones usadas en este, en el contexto que tengan y considerando su objeto y finalidad; 2. el contexto de tratado comprende su texto, incluidos el preámbulo y los anexos, los acuerdos concertados y celebrados conjuntamente por las partes con motivo de la celebración del tratado, y los instrumentos formulados por cualquiera de ellas con el mismo motivo y que las demás partes hubieren aceptado como instrumento del tratado; 3. junto con el contexto debe tenerse en cuenta todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones, y toda práctica seguida en la aplicación de aquél, en la que conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, y toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes y, 4. A los términos puede dárseles un sentido especial, si consta que tal fue la intención de las partes.

Complementariamente, puede acudir a otros medios de interpretación como los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación de las reglas generales citadas, o determinar el sentido cuando la interpretación resultante de la aplicación de dichas reglas conlleve un sentido ambiguo, oscuro, absurdo o irrazonable [32 *ib.*].

Bajo esas premisas, la doctrina ha considerado tres métodos de interpretación de los tratados internacionales<sup>18</sup> para evitar la doble imposición:

- La interpretación auténtica, contenida en el texto de los tratados, en el protocolo final o en los textos anexos. Se trata de un método literal que parte de considerar al tratado como parte integrante del ordenamiento interno, en cuanto equiparable a la ley ordinaria, independientemente de que provenga de un acuerdo de voluntades.
- La interpretación acordada por ambos Estados para la solución de los casos particulares, en tanto involucra la voluntad de las partes como elemento extrínseco del texto, y constituye un método de interpretación jurídicamente pertinente para superar las limitaciones de la literalidad.
- La interpretación sistemática, según los principios del tratado, los principios del derecho tributario internacional y las normas internas de ambos Estados. Con la interpretación lógico - sistemática se individualiza la ratio de las normas convencionales a través de sus vínculos históricos y sistemáticos.

Asimismo, coexisten los criterios de interpretación del modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en 1977 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, utilizado por la mayor parte de los países miembros de dicha organización<sup>19</sup>, para la negociación de acuerdos internacionales sobre doble imposición, e inclusive por otros que no lo son, y de cuyo contexto forman parte el título y el preámbulo, constitutivos de una declaración general de los propósitos

<sup>18</sup> Uckmar, Victor, Corasanati, Giuseppe, De Capitani di Vimercate, Paolo. Manual de Derecho Tributario internacional. Editorial Temis S. A. Bogotá, 2010. P. 36.

<sup>19</sup> El nombre de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico con siglas en inglés OCDE, fue adoptado desde 1961 por la Organización Europea para la Organización Económica, luego de la incorporación de Estados Unidos y Canadá.



y fines del convenio, incidiendo así en la interpretación del mismo. Tanto el modelo como sus comentarios pueden orientar la interpretación y aplicación de los convenios. El uso de conceptos del derecho sustancial de los Estados contratantes puede generar conflictos de calificación, frente a los cuales opera la cláusula general de reenvío del artículo 3, inc. 2 del modelo OCDE<sup>20</sup>, que faculta a cada Estado para interpretar la expresión no definida, con base en el significado que le atribuye el derecho de tales Estados contratantes respecto del impuesto al que se aplica el convenio, a menos que el contexto no requiera interpretación<sup>21</sup>. Más allá de ello, dicho artículo propone una interpretación dinámica, al señalar que cualquier término no definido específicamente por el mismo convenio, debe ser interpretado según el contexto y el momento en que aquél debe aplicarse.

En el caso de autenticación de tratados en dos o más idiomas, el artículo 33 de la Convención otorga fe a cada uno de ellos, salvo que el tratado disponga o las partes convengan la prevalencia de alguno en específico, presumiéndose que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico un igual sentido, siempre que no exista cláusula o acuerdo de prevalencia.

Las versiones en idioma distinto de aquél en que se haya autenticado, solo se consideran como tal, si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen, pero si existe una diferencia de sentido entre los textos autenticados, que no pueda resolverse con la aplicación de las reglas de interpretación enunciadas o los medios de interpretación complementarios señalados, debe adoptarse el sentido que concilie ambos textos, conforme al objeto y el fin del tratado.

Por lo demás y a la luz del principio «*Pacta sunt servanda*», todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, y ninguna parte puede invocar su derecho interno para justificar el incumplimiento de este, sin perjuicio de los casos en que el consentimiento estatal para suscribirlo haya violado manifiestamente<sup>22</sup> una norma interna de competencia habilitante para celebrar los tratados [26, 27, 46 *ib.*].

A las anteriores premisas se unen reglas sobre «*irretroactividad*», en cuanto las disposiciones de un tratado no obligan a una parte, respecto de ningún acto o hecho anterior a cuando entra en vigor, ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo intención diferente constatable. Así como sobre las atinentes a la «*Territorialidad*», en el entendido de que la obligatoriedad de un tratado comprende la totalidad del territorio de cada Estado Contratante, salvo intención diferente

<sup>20</sup> A los fines de la aplicación de la presente convención por parte de un Estado contratante, las expresiones que allí no se hayan definido tendrán el significado que a éstas les atribuye la legislación del Estado en referencia sobre los respectivos impuestos sobre los cuales se aplica la presente convención, a menos que el contexto no requiera una interpretación diversa.

<sup>21</sup> Según la doctrina italiana, los convenios pueden resolver directamente los problemas de calificación, a través los conflictos pueden ser resueltos directamente por el convenio a través de definiciones explícitas y autónomas, o por el reenvío al derecho interno de uno de los Estados contratantes y, a falta de las definiciones expresas a través de tres teorías del derecho internacional privado: *Lex Fori* (los contratantes interpretan el convenio según sus normas de derecho interno con las teorías del derecho internacional privado, a riesgo de la interpretación diferenciada por parte de uno y otro Estado) *Lex Causae* (interpretación de común acuerdo según el derecho del Estado de dónde se produce la renta, contradiciendo el equitativo reparto de la potestad tributaria de ambos Estados) y la calificación autónoma (por parte de ambos estados, a partir del significado integral del Convenio). (Uckmar, Victor, Corasanati, Giuseppe, De Capitani di Vimercate, Paolo. Manual de Derecho Tributario internacional. Editorial Temis S. A. Bogotá, 2010. P. 36).

<sup>22</sup> Según el artículo 46 de la Sección Segunda de la Convención de Viena, sobre Nulidad de los Tratados, «una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe».



constatable. Y sobre la «*sucesividad de trato*», en aquellos tratados concernientes a una misma materia, conforme a las reglas del artículo 30 *ejusdem*<sup>23</sup>.

***Tratamiento fiscal de los ingresos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría en el modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE y los CDI celebrados entre la República de Colombia y el Reino de España, la Confederación Suiza, la República de Chile y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte***

El modelo OCDE<sup>24</sup>, vigente durante la celebración de los CDI con el Reino de España, la República de Chile y la Confederación Suiza (31 de marzo de 2005, 19 de abril y 26 de octubre de 2007), refiere en el artículo 7 de su capítulo de Imposición de las rentas, a los «*beneficios empresariales*», bajo la postura desarrollista<sup>25</sup> de gravar en el país de la residencia las rentas producidas por el ejercicio de las actividades económicas, con el imperativo de que «*Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el Otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza sus actividades de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente*».

La regla sustancial transcrita se relaciona con: *i)* el reparto de poder tributario entre el Estado de la Fuente y el Estado de la Residencia en torno a un factor de conexión territorial (*la existencia de un establecimiento permanente del que provengan los beneficios empresariales en el Estado de la fuente*), precisando el régimen jurídico tributario de las rentas obtenidas por empresas (*no residentes*), a través de un establecimiento permanente ubicado en el territorio del otro Estado Contratante; *ii)* hasta dónde el Estado en el que éste se ubica puede someter a imposición los beneficios empresariales o rentas netas que la empresa no residente obtiene a través de ese EP operante en su territorio y, *iii)* la manera de gravarlas, dejando al derecho interno la delimitación del cómputo de beneficios sometidos a imposición en el Estado fuente.

Por su parte, el **artículo 12 [1]** del mismo capítulo regula la tributación de las «*Regalías*», disponiendo que las procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo fuera un residente del otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado; que esa regla no aplica si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí; y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente.

<sup>23</sup> “2. Cuando un tratado especifique que está subordinado a un tratado anterior o posterior o que no debe ser considerado incompatible con ese otro tratado prevalecerán las disposiciones de este último. 3. Cuando todas las partes en el tratado anterior sean también partes en el tratado posterior, pero el tratado anterior no quede terminado ni su aplicación suspendida conforme al artículo 59, el tratado anterior se aplicará únicamente en la medida en que sus disposiciones sean compatibles con las del tratado posterior. 4. Cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior: a) en las relaciones entre los Estados partes en ambos tratados se aplicará la norma enunciada en el párrafo 3; b) en las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos tratados y un Estado que sólo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que los dos Estados sean partes. 5. El párrafo 4 se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 y no prejuzgará ninguna cuestión de terminación o suspensión de la aplicación de un tratado conforme al artículo 60 ni ninguna cuestión de responsabilidad en que pueda incurrir un Estado por la celebración o aplicación de un tratado cuyas disposiciones sean incompatibles con las obligaciones contraídas con respecto a otro Estado en virtud de otro tratado.”

<sup>24</sup> Versión del 21 de noviembre de 2017

<sup>25</sup> Por ser postura de países desarrollados que quieren atraer hacia sí las bases imponibles que sus empresas obtienen por todo el mundo, al contrario del criterio no desarrollista o territorial que atribuye la renta al lugar dónde se produce independientemente de la nacionalidad de la empresa que la obtiene ([https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/16\\_02.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/16_02.pdf))



Aunque la norma precisa que el término «*Regalías*» corresponde a las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, tal concepto ha sido objeto de diversas interpretaciones en el derecho comparado, y las normas que definen el tratamiento de las mismas en los CDI, recaen generalmente sobre intangibles que superan la noción del artículo 12 y dificultan la aplicación del convenio.

Los **comentarios** convencionales resaltan que esta disposición adopta el principio de imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, exceptuando a las regalías procedentes del Estado contratante en el que el beneficiario efectivo residente realiza la actividad empresarial por intermedio de un establecimiento de comercio situado en él, y si el bien o derecho por el que se pagan las regalías se vincula a dicho establecimiento<sup>26</sup>.

Y la condición de «*beneficiario efectivo*», no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe interpretarse en su contexto, conforme a los objetivos del convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y elusión fiscales. Para ello, el Estado de la fuente aplica al residente del otro Estado contratante, la desgravación o exención del impuesto que corresponda a un elemento de renta, en orden a evitar la imposición concurrente a la que se sujeta esa misma renta en el Estado de residencia.

El artículo 12 sólo trata de los cánones generados en un Estado Contratante, y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante, y sus disposiciones no se aplican a los cánones procedentes de un Tercer Estado ni de un Estado contratante, atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de ese Estado tenga en el otro Estado contratante<sup>27</sup>, sin que se precise si la exención en el Estado de la fuente debe o no subordinarse a la imposición de regalías en el Estado de residencia, siendo una cuestión tratable mediante negociación bilateral.

Ahora bien, los Convenios de Doble Imposición que ocupan la atención del presente juicio de legalidad, establecen el tratamiento fiscal de los «*Beneficios Empresariales*» y las «*Regalías*» en términos sustancialmente similares entre sí, con mínimas variaciones:

CDI con el Reino de España <sup>28</sup> del 31 de marzo de 2005 y aprobado por la Ley 1082 de 2006	CDI con la República de Chile <sup>29</sup> del 19 de abril de 2007 y aprobado por Ley 1261 de 2008	CDI con la Confederación Suiza <sup>30</sup> del 26 de octubre de 2007 y aprobado por Ley 1344 de 2009
<b>Art. 7. Beneficios empresariales</b> 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento	<b>Art. 7. Beneficios empresariales</b> 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento	<b>Art. 7. Beneficios empresariales</b> 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento

<sup>26</sup> Según el numeral 3 del artículo 12 que se comenta, a la hipótesis descrita se aplica el artículo 7.

<sup>27</sup> Art. 21, párrafos 4-6

<sup>28</sup> Declarado exequible junto con su protocolo y Ley aprobatoria, por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-383 de L. 22 de abril de 2008, M. P. Nilson Pinilla Pinilla

<sup>29</sup> Declarado exequible junto con su protocolo y Ley aprobatoria, por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-577 del 26 de agosto de 2009, M. P. Humberto Sierra Porto

<sup>30</sup> Declarado exequible junto con su protocolo y Ley aprobatoria, por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-460 del 16 de junio de 2010, M. P. Jorge Iván Palacio Palacio



<p><i>permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.</i></p> <p><i>2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia, con la empresa de la que es establecimiento permanente.</i></p> <p><i>3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.</i></p> <p><i>4. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa.</i></p> <p><i>5. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.</i></p> <p><i>6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.</i></p>	<p><i>permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.</i></p> <p><i>2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3o, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.</i></p> <p><i>3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.</i></p> <p><i>4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2o no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.</i></p> <p><i>5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que este compre bienes o mercancías para la empresa.</i></p> <p><i>6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.</i></p> <p><i>7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las de este artículo.</i></p>	<p><i>permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.</i></p> <p><i>2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.</i></p> <p><i>3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.</i></p> <p><i>4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.</i></p> <p><i>5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa.</i></p> <p><i>6. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.</i></p> <p><i>7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.</i></p>
<p><b>Art. 12. Cánones o Regalías</b></p> <p><i>1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</i></p> <p><i>2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado contratante de donde procedan y de acuerdo con la legislación de ese</i></p>	<p><b>Art. 12. Regalías</b></p> <p><i>1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</i></p> <p><i>2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado</i></p>	<p><b>Art. 12. Regalías</b></p> <p><i>1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</i></p> <p><i>2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado Contratante de donde procedan y de acuerdo con la legislación de ese</i></p>



<p>Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías.</p> <p>3. El término “cánones o regalías” en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. <b>Se considerarán incluidos en este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.</b></p> <p>4. Las disposiciones del apartado 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los cánones o regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7o.</p> <p>5. Los cánones o regalías se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual se hubiera contraído la obligación de pagar las regalías y que soporte la carga de los mismos, dichos cánones o regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.</p> <p>6. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.</p>	<p>Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.</p> <p>3. El término “regalías” empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. <b>Se considerarán dentro de este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.</b></p> <p>4. Las disposiciones de los párrafos 1o y 2o, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7o o del artículo 14, según proceda.</p> <p>5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago de las regalías y dicho establecimiento permanente o base fija soporte la carga de las mismas, las regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.</p> <p>6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.</p>	<p>Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.</p> <p>Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el procedimiento para la aplicación de estos límites.</p> <p>3. El término “cánones o regalías” en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. <b>Se considerarán incluidos en este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.</b></p> <p>4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los cánones o regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7.</p> <p>5. Los cánones o regalías se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual se hubiera contraído la obligación de pagar las regalías y que soporte la carga de los mismos, dichos cánones o regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.</p> <p>6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada</p>
---	---	---



		<i>Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.</i>
--	--	--

Los textos de los artículos transcritos dejan en claro que para efecto de los CDI con España, Chile y Suiza, los «servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría» se consideran «regalías», por cuenta de la expresa inclusión de concepto dispuesta por el numeral 3 del artículo 12 de tales los convenios, en relación con el cual los protocolos de los CDI con España y Suiza puntualizaron que si Colombia, después de firmados los convenios, acordara «con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado<sup>31</sup>».

En el mismo sentido, el protocolo del CDI con Chile dispuso que si Colombia concluía un Convenio con un Tercer Estado en el que se modificara la imposición en el país fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría contemplados en el artículo 12, tales modificaciones se aplicaban a dicho CDI como pasa a indicarse: «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 autoridad competente de Colombia informará, sin demora, a la autoridad competente de Chile, que se han cumplido las condiciones para la aplicación de este párrafo».

Adicionalmente, el CDI con España precisó que en la definición de regalías por parte del apartado 3 del artículo 12, «se entenderá que el concepto de asistencia técnica se refiere a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorpórale, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica».

Frente al mismo artículo 12, el protocolo del CDI con Chile se limitó a indicar que, en el caso de Colombia, «la expresión “el impuesto así exigido” del párrafo 2o del artículo 12, refiere a la suma de los impuestos sobre la renta (35 por ciento) y sobre las remesas, en aquellos casos en los que la legislación interna de Colombia prevea la aplicación de estos dos conceptos para los intereses o regalías cobrados por un no residente en Colombia».

Posteriormente, la Ley 1939 de 2018 aprobó el CDI con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, y su Protocolo<sup>32</sup>, suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016, en vigencia del modelo OCDE versión 2017, cuyo preámbulo expresa el «deseo de profundizar su relación económica e intensificar su cooperación en materia tributaria» y «la intención de celebrar un Convenio para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital, sin crear oportunidades para la no imposición o para la reducción de impuestos a través de la evasión fiscal o de la elusión fiscal (incluyendo arreglos de búsqueda de tratados más favorables -treaty shopping- orientados a la obtención de las desgravaciones previstas en el presente Convenio para el beneficio indirecto de los residentes de terceros Estados<sup>33</sup>»

<sup>31</sup> Protocolo del CDI con España, VII., 3; del CDI con Suiza, 4)

<sup>32</sup> Declarado exequible junto con su protocolo y Ley aprobatoria, por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-491 de 22 de octubre de 2019, M. P. Carlos Bernal Pulido.

<sup>33</sup> Texto tomado del Reporte de la Acción 6 del Proyecto BEPS de la OCDE/G20, en el que Colombia participó como país asociado. La inclusión en el texto de los ADT hace parte de las medidas para cumplir el estándar mínimo en materia de lucha contra el abuso de los ADT a cuyo cumplimiento se comprometió el país.



Siguiendo las reglas del modelo vigente, el artículo 7 del convenio se refirió a las «Utilidades empresariales» y el artículo 12 a las «Regalías», en los siguientes términos:

Artículo 7. Utilidades Empresariales	Artículo 12. Regalías
<p>1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de negocios de dicha manera, las utilidades que sean atribuibles al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</p> <p>1. Para efectos de este Artículo y del Artículo 21, las utilidades atribuibles al establecimiento permanente en cada Estado Contratante, a las que se refiere el párrafo 1 son las utilidades que habría podido obtener, en particular en sus negocios con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realiza actividades iguales o similares, bajo las mismas o en condiciones similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y a través de las otras partes de la empresa.</p> <p>2. Cuando, de conformidad con el párrafo 2, un Estado Contratante ajuste las utilidades que son atribuibles a un establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados Contratantes y, en consecuencia, grave las utilidades de la empresa que ya han sido gravadas en el otro Estado, el otro Estado hará, en la medida en que sea necesario para evitar la doble tributación sobre dichas utilidades, el ajuste correspondiente en el monto del impuesto cobrado sobre esas utilidades. Si fuere necesario, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán entre sí para la determinación de dicho ajuste.</p>	<p>1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado.</p> <p>2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden de conformidad con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por ciento del importe bruto de las regalías.</p> <p>3. El término “regalías” empleado en este Artículo significa los pagos de cualquier naturaleza recibidos como contraprestación por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluyendo películas cinematográficas, patentes, marcas comerciales, diseños o modelos, planos, fórmulas o procesos secretos, o por información (know-how) relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.</p> <p>4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, siendo residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante del cual proceden las regalías una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, y el derecho o bien por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7.</p> <p>5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, ya sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar las regalías, y dichas regalías sean asumidas por ese establecimiento permanente, dichas regalías se considerarán procedentes del Estado en el cual está situado el establecimiento permanente.</p> <p>6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías pagadas exceda, por cualquier motivo, el que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso seguirá siendo gravable de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.</p>

Se evidencia que el CDI con el Reino Unido no extendió el concepto de regalías a los servicios técnicos, la asistencia técnica y la consultoría, a diferencia de los CDI con España, Chile y Suiza, cuyo protocolo no hizo alusiones específicas a los artículos 7 y 12 que se comentan, pero sí señaló que ambos Estados Contratantes interpretarían el Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

A su turno, el numeral IV de la respectiva exposición de motivos (*Capítulo III: Imposición de Rentas*) advirtió que los artículos 6 a 20 definían y delimitaban la potestad impositiva de los Estados Contratantes en relación con el impuesto sobre la renta, destacando entre otros aspectos:



- a) Que las utilidades empresariales del artículo 7 se gravaban en el País de residencia de la persona que ejerce la actividad empresarial, excepto cuando ésta se lleva a cabo mediante un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante, como tal facultado podrá gravar las rentas atribuidas al Establecimiento Permanente<sup>34</sup>.
- b) Que las Regalías descritas en el artículo 12 provienen de la explotación de marcas, patentes y toda clase de propiedad industrial y comercial, gravadas de forma compartida por parte del Estado en donde reside el beneficiario efectivo de las mismas y el Estado de la fuente donde se usa el bien que da lugar a pagarlas, con una tributación sometida al límite máximo de tarifa del 10 %, generalmente pactada por los países en vía de desarrollo con los países desarrollados.

Refiriéndose a este segundo aspecto, la exposición de motivos advierte que **«Colombia cambió su política con respecto al tratamiento de los pagos por servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría, la cual se ve reflejada en el convenio para evitar la doble imposición que suscribió con anterioridad a este, suscrito con la República Francesa<sup>(11)</sup>. Así, en los primeros convenios suscritos por Colombia se acordó que los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría fueran tratados como “regalías”, lo que resultó en un gravamen en Colombia de dichos servicios con una tarifa del 10 %, siempre que el beneficiario del servicio fuera residente en Colombia e independientemente de que el servicio fuera prestado en Colombia o fuera del territorio nacional»**, haciendo notar que ese tratamiento de regalías encarecía la adquisición y utilización de conocimientos especializados por parte de los residentes en Colombia, porque el gravamen en el país de servicios que no se prestan en el territorio nacional generaba, para el prestador extranjero del servicio, la imposibilidad de acreditar el impuesto pagado en Colombia contra el impuesto generado en el Estado de la residencia, convirtiéndose en un mayor costo del servicio, generalmente trasladado vía precio al cliente colombiano y conllevando un encarecimiento de la importación de conocimientos y servicios especializados. Se resalta.

De manera que, **«como parte de su política general en materia de innovación y educación, el Gobierno nacional decidió cambiar su política en relación con dichos servicios especializados y adoptar, con respecto a los países con los que suscriba un convenio para evitar la doble imposición, la regla generalmente adoptada en el mundo, consistente en gravar los servicios especializados en el lugar en el que se prestan»**. Se resalta.

Consecuentemente, el CDI entre Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte **«eliminó de la definición de regalías a los pagos por servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría, con lo que dichos pagos no podrán someterse al tratamiento consagrado para las regalías, estando, por ende, sometidos a lo establecido en el artículo 7, relativo a las “Utilidades empresariales»**.

Asimismo, el capítulo III resaltó que el preámbulo del convenio establecía su objeto y propósito, para efecto de la interpretación y correcta aplicación del mismo, pauta ausente en los CDI con el Reino de España, la República de Chile y la Confederación

<sup>34</sup> El capítulo II: Definiciones, incluido en el contenido que ilustra el aparte IV de la Exposición de Motivos del convenio, anota que la cláusula referente a “establecimientos permanentes” (“EP”) trajo consigo un cambio importante, resultante de la denominada acción 7 del proyecto “BEPS”, para impedir artificioamente la configuración de aquéllos, con una **«regla de anti-fragmentación»**, prevista en el numeral 5 del artículo 5 del Convenio para evitar que las empresas multinacionales fragmenten sus actividades empresariales en el país, de tal forma que las actividades fragmentadas se enmarcaran dentro de las que, por tener carácter auxiliar o preparatorio, no se consideran como dando lugar a un establecimiento permanente (*excepciones a la configuración del establecimiento permanente*), evitando así ser gravadas en el país donde se realizan.



Suiza, observando que los dos primeros se limitaron a aludir al «*deseo de concluir dichos convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (en el caso de España), de Renta y Patrimonio (en el caso de Chile)*».

***El caso concreto - Aplicación extensiva del tratamiento fiscal de los «servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría» en el CDI con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, a los CDI con el Reino de España, la Confederación Suiza y la República de Chile, en el contexto del Principio de Nación Más Favorecida***

Se ha dicho que los protocolos de los CDI con España, Suiza y Chile admiten la aplicación automática de los nuevos tipos impositivos sobre **cánones o regalías inferiores a los previstos en el numeral 3 del artículo 12 de los mismos**, que Colombia hubiere acordado con un tercer estado<sup>35</sup>, después de firmar dichos tratados, como si constaran expresamente en éstos, y que esos nuevos tipos surtirían efecto desde el momento en que lo hacen las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado.

El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte es un tercer estado frente a los CDI con España, Suiza y Chile, quienes consideraron a los «*servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría*» como incluidos en el concepto de «*regalías*» sometidas a imposición en el Estado Contratante del que proceden, de acuerdo con la legislación de ese Estado y a una tarifa que no exceda el 10 % del importe bruto, si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante [12 (num. 2 y 3)].

Sin embargo, esa condición subjetiva del Reino Unido como Tercer Estado no accede a los fines previstos en los protocolos de los CDI con España [VII., 3] y Suiza [4] que, como parte integrante de los convenios suscritos, tienen fuerza vinculante y obligatoria, y disponen la aplicación automática de los nuevos tipos impositivos **sobre cánones o regalías inferiores acordados con terceros estados**<sup>36</sup>. Es así, porque el CDI con el Reino Unido, si bien posterior a aquéllos, **no dispuso un tipo impositivo inferior**, sino que cambió la calificación jurídica de «*Regalías*» respecto de los servicios mencionados, por la de «*utilidades empresariales*».

En efecto, mientras semánticamente el tipo impositivo inferior supone una reducción en la alícuota del mismo, que no altera su existencia continuada en el tiempo, 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 y en adelante aplicable, de manera que, bajo la égida del principio de «*Nación Más Favorecida*», ese cambio no es *per se* una razón legítima determinante para hacer extensivo el nuevo tratamiento fiscal dispuesto en dicho CDI respecto de los «*servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría*», a los CDI con el Reino de España, la Confederación Suiza y, menos aún, con la República de Chile, en el que ni siquiera se contempla la disposición protocolaria de aplicación automática de tipo impositivo inferior prevista en los dos primeros.

<sup>35</sup> Estado que no es parte en el tratado (*Convención de Viena. Parte I. Introducción. 2. Términos empleados. [h]*).

<sup>36</sup> Según tales protocolos, si Colombia, después de firmados los convenios con el Reino de España y la Confederación Suiza acuerda «*con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado.*»



Respecto de la cláusula de la nación más favorecida, la Corte Constitucional ha reconocido que, cuando el País receptor de la inversión concede una ventaja a un Tercer Estado, nace el derecho de los demás Estados a recibir el trato no menos favorable, extendido a los derechos y ventajas concedidos antes y después de la entrada en vigor del tratado que consagra dicho trato, en el ámbito de materias reguladas por aquél, por cuenta del efecto cascada que la jurisprudencia constitucional le atribuyó a la aplicación de dicha cláusula<sup>37</sup>, consistente en que cualquier condición beneficiosa que Colombia concediera a otro Estado, en razón de las ventajas comparativas que supusiera cada negociación, le podrían ser extensibles a otros convenios suscritos con terceros países, dando lugar, incluso, a reemplazar las cláusulas del tratado suscrito con un Estado por las previstas en otro instrumento, si estas últimas resultaren más favorables.

Sin embargo, las disímiles situaciones fiscales de los beneficiarios efectivos que no residen en el Estado Contratante del que proceden las regalías, respecto de los que sí residen, y el entendido de que el Estado Contratante debe conceder a los ciudadanos de los demás Estados Contratantes las mismas ventajas de las que gozan sus propios ciudadanos, no validan la aplicación del nuevo régimen fiscal de «*utilidades empresariales*» a los «*servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría*» convenidos en los CDI con España, Suiza y Chile, bajo la calificación jurídica de «*Regalías*», con una determinada tarifa de tributación.

Es así, porque el cambio de calificación jurídica establecido en el nuevo régimen fiscal mencionado no disminuyó dichas regalías en términos de «*quantum*», impidiendo con ello que se configurara el elemento comparativo determinante del trato diferencial que el principio de nación más favorecida busca repeler, en tanto que no estaríamos ante un tipo impositivo inferior, es decir, que se haya limitado a reducir la alícuota prevista para el mismo, sino ante la supresión de este último con la consiguiente tributación de los servicios mencionados a título de «*utilidades empresariales*» en el País de la Residencia y, excepcionalmente, en el País de la fuente, cuando la actividad de servicio se realiza mediante un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante.

Una conclusión contraria implicaría desconocer el texto mismo de los CDI con España, Suiza y Chile y, con ello, la intención de los Estados Contratantes, en desmedro de las reglas interpretativas de la Ley 32 de 1985, aprobatoria de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, sin considerar su progresiva importancia como fuente del derecho internacional, ni las máximas universales de libre consentimiento de las partes, buena fe y el principio *pacta sunt servanda*, por cuenta de los cuales deben crearse condiciones que mantengan el respeto a las obligaciones emanadas de los tratados.

Desde esa perspectiva, la condición de «*cánones o regalías inferiores a los previstos en el numeral 3 del artículo 12*», a la que se sujetó la aplicación de los nuevos tipos impositivos establecidos en los tratados posteriores suscritos por Colombia, según el mandato contenido en los protocolos de los CDI con España y Suiza, deben interpretarse restrictivamente en el sentido impuesto por aquéllos, a la luz del texto mismo de esos tratados y de la explícita intención que abrigaron las partes al celebrarlos, que no fue

<sup>37</sup> La Corte Constitucional aludió a este efecto en la sentencia C-252 de 2019, en la que estimó razonable la exigencia de exclusión de las obligaciones sustanciales previstas en otros convenios, en aras de preservar la cláusula de Nación Más Favorecida y de salvaguardar la competencia del presidente de la República para celebrar con otros Estados y Entidades de Derecho Internacional, tratados o convenios sometidos a la aprobación del Congreso.



otra distinta a tratar los pagos por «servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría» como «regalías» gravadas a una tarifa del 10 %, siempre que el beneficiario del servicio fuera residente en Colombia e independientemente de que el servicio fuera prestado en Colombia o fuera del territorio nacional<sup>38</sup>.

Por tanto, al no encontrarse cumplida la condición legal prevista en los protocolos aprobados por las Leyes 1062 de 2006 y 1344 de 2009, para acceder a la cláusula de nación más favorecida respecto de los «servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría», la Sala concluye 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 la activó, sin que la generalidad de los cargos de nulidad formulados permita realizar análisis adicionales respecto del alcance de dicha cláusula en el CDI con Chile aprobado por la ley 1261 de 2008, de cara a su protocolo.

En consecuencia, y ya que la presunción de legalidad del concepto demandado no fue desvirtuada, la Sala desestimaré las pretensiones de la demanda.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

## FALLA

1.- **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

<sup>38</sup> Referencia ilustrativa sobre la aplicación del concepto demandado, es la decisión desestimatoria del 30 de marzo de 2022 (exp. 41-07617-2021), del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, respecto de la reclamación interpuesta en única instancia contra la liquidación por la cual la Oficina Gestora, amparada en el concepto aquí demandado, negó la devolución de las retenciones ingresadas a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes, por el 10 % de las cantidades abonadas a determinadas entidades y personas residentes en Colombia, a título de servicios de asistencia técnica prestados; y solicitada con base en la cláusula de nación más favorecida, en el entendido de que el porcentaje aplicable a partir de enero de 2020 era del 0%, en virtud de la entrada en vigor del CDI suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte que, en criterio del Tribunal, sólo recalificó las cantidades pagadas por servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría, de tal suerte que dejaron de considerarse «regalías» para pasar a tomarse como beneficios o utilidades empresariales; sin que la cláusula de nación más favorecida del CDI con España contemplara ventaja alguna por la vía de recalificar las cantidades pagadas por dichos servicios, «sino por la de aplicar un tipo inferior al tipo mínimo previsto en el artículo 12 del CDI España-Colombia, incluso un tipo del 0 % para el caso en que el CDI de Colombia-RU hubiese previsto un tipo inferior para dichas regalías», lo cual no ocurría. Según el mismo tribunal, el trato fiscal que el CDI entre Colombia y el Reino Unido otorga a las rentas procedentes de la prestación de los servicios mencionados, es más ventajoso que el previsto en el CDI entre España y Colombia, pero no por la vía de contemplar para tales regalías un tipo inferior al previsto en el segundo de tales CDI, única forma de activar la Cláusula de nación más favorecida, sino por la de extraerlas del concepto de regalías e integrarlas al de utilidades o beneficios empresariales.



Radicado: 11001-03-27-000-2020-00029-00 (25411)  
Demandante: OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
*Salva voto*

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**