

Sentencia C-491/19

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADOS INTERNACIONALES Y SUS LEYES APROBATORIAS-
Competencia de la Corte Constitucional

LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL-
Aspectos formales/**CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-**
Negociación, celebración y aprobación ejecutiva

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-Características

De manera uniforme, la Corte ha reiterado que el control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias se caracteriza por ser: (i) previo al perfeccionamiento del tratado, pero posterior a la aprobación del Congreso y a la sanción Presidencial; (ii) automático, pues estos instrumentos normativos deben ser enviados a la Corte Constitucional por el presidente de la República dentro de los 6 días siguientes a la sanción gubernamental; (iii) integral, pues el análisis de constitucionalidad abarca tanto los aspectos formales como los materiales de la ley y del tratado; (iv) tiene fuerza de cosa juzgada absoluta; (v) es un requisito sine qua non para la ratificación del acuerdo y (vi) tiene una función preventiva, en tanto que su finalidad es garantizar la supremacía de la Constitución Política y el cumplimiento de los compromisos internacionales adquiridos por el Estado colombiano.

TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-Control material

El control material de constitucionalidad, por su parte, consiste en confrontar el contenido “del tratado internacional que se revisa y el de su ley aprobatoria, con la totalidad de las disposiciones de la Constitución, para determinar si se ajusta o no a la Carta Política”. Este control comprende el análisis de constitucionalidad del Convenio en general y de sus finalidades, así como el de su contenido particular, esto es, de las “disposiciones del instrumento internacional y de su ley aprobatoria”. El parámetro para llevar a cabo este control, en general, está conformado por “la totalidad de las disposiciones de la Constitución Política”, y, en particular, por los postulados de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional (arts. 226 y 227 CP) que orientan el manejo de las relaciones internacionales y la suscripción de tratados con otros Estados y organismos de derecho internacional.

TRATADO INTERNACIONAL-Representación del Estado colombiano en proceso de negociación, celebración y suscripción

DERECHO FUNDAMENTAL A LA CONSULTA PREVIA DE COMUNIDADES INDIGENAS Y GRUPOS ETNICOS-Convenio 169 de la OIT, bloque de constitucionalidad y jurisprudencia constitucional

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES APROBATORIAS DE TRATADOS-Verificación de la realización de la consulta previa a las comunidades étnicas

PRESIDENTE DE LA REPUBLICA-Facultades en materia internacional

LEYES APROBATORIAS DE TRATADOS INTERNACIONALES-Procedimiento de formación previsto para leyes ordinarias

TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-Cumplimiento de requisitos constitucionales y legales en su trámite legislativo

PROYECTO DE LEY-Trámite en el Congreso/**LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL**-Trámite legislativo/**LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL**-Cumplimiento de requisito de inicio de trámite por aprobación en primer debate sesión conjunta de comisiones de Senado y Cámara

PROYECTO DE LEY-No consideración en más de dos legislaturas

LEY APROBATORIA DE ACUERDO INTERNACIONAL-Sanción presidencial/**LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL**-Remisión a la Corte Constitucional

TRATADOS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN-No hacen parte del bloque de constitucionalidad

MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA ECONOMICA-Margen de autonomía relativamente amplio

ANALISIS DE IMPACTO FISCAL DE LAS NORMAS-Cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el marco fiscal de mediano plazo

REQUISITO DE ANALISIS DEL IMPACTO FISCAL EN TRAMITE DE PROYECTOS DE LEY APROBATORIAS DE TRATADOS INTERNACIONALES SOBRE DOBLE TRIBUTACION O DOBLE IMPOSICION-Improcedencia de su exigencia

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION- Objetivos y alcance

POTESTAD TRIBUTARIA-Criterios

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO-Límites

(...) los convenios de doble imposición imponen una restricción al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados en la medida en que establecen determinadas reglas para ejercer, en ocasiones a prevención, dicha potestad. Todo, con el fin de eliminar el fenómeno de la “doble imposición internacional”

DOBLE IMPOSICION-Definición

La doble imposición internacional ha sido definida, tradicionalmente, y en términos generales, como aquel fenómeno por virtud del cual dos o más países imponen sus tributos (i) respecto de una misma entidad o persona, (ii) en relación con el mismo ingreso y (iii) por periodos idénticos.

DOBLE IMPOSICION-Elementos de conexión

Siguiendo los elementos de la definición, el fenómeno de la doble imposición puede ser económico, por un lado, y jurídico, por el otro. El solapamiento de dos o más jurisdicciones tributarias (Estados) con impuestos idénticos o similares sobre una misma renta y respecto de un mismo periodo da lugar al fenómeno de la doble imposición económica. Si, además, esa situación recae sobre un mismo sujeto pasivo (contribuyente) da lugar al fenómeno de la doble imposición jurídica.

DOBLE IMPOSICION-Configuración

En ese orden de ideas, el fenómeno de la doble imposición internacional tiene lugar cuando (i) una misma actividad es gravada en dos o más Estados, con impuestos idénticos o similares, y/o (ii) se trata de un mismo sujeto pasivo.

DOBLE IMPOSICION-Mecanismos de derecho fiscal interno creados por los Estados para evitar conflictos

DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL-Problemas y soluciones

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION-Reglas

En desarrollo de los convenios de doble imposición, los Estados contratantes acuerdan una serie de reglas para el ejercicio de su potestad tributaria; en particular, que determinadas rentas sean gravadas en uno de los Estados contratantes o en ambos (...)

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION-Fines

(...) este tipo de convenios puede tener, entre otros, los siguientes propósitos o fines: (i) promover el flujo de inversión extranjera, (ii) mejorar las relaciones

de comercio internacional o (iii) incentivar el intercambio de información en materia tributaria.

CONVENIO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA EVITAR LA EVASION Y LA ELUSION TRIBUTARIA-Se ajusta a la Constitución

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA DE TRATADOS INTERNACIONALES-Contenido y alcance

MODELO DE CONVENIO OCDE-Contenido y alcance

TRATADO INTERNACIONAL-Principio *Pacta Sunt Servanda*

En el derecho internacional, en atención a la capacidad soberana para celebrar tratados (art. 6 CVDT) y por virtud del principio pacta sunt servanda (art. 27), los Estados pueden, de mutuo acuerdo, establecer reglas de interpretación específicas en los tratados que suscribe

GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Carácter de normas interpretativas

COMENTARIOS DE LA OCDE-Alcance en el derecho interno

El valor de los comentarios OCDE en cada Estado depende de lo que a tales efectos disponga su legislación. De la misma forma, la validez y efectos que la adopción de estos comentarios tenga en el derecho interno debe ser determinado de acuerdo con el derecho constitucional de cada Estado parte.

CONVENIO Y SU PROTOCOLO ENTRE COLOMBIA Y EL REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR DOBLE TRIBUTACION-Exequibilidad

Referencia: Expediente LAT-456

Revisión de constitucionalidad del “*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 evitar la evasión y la elusión tributaria*” y su protocolo, suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016, y de la Ley 1939 de 2018, por medio de la cual fueron aprobados.

Magistrado ponente:

CARLOS BERNAL PULIDO

Bogotá, D.C., veintidós (22) de octubre de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, en especial de la prevista por el artículo 241.10 de la Constitución Política, profiere la siguiente:

SENTENCIA

En el proceso de control constitucional del “*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 evitar la evasión y la elusión tributaria*” y su protocolo, suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016, y de la Ley 1939 de 2018, por medio de la cual fueron aprobados.

I. ANTECEDENTES

1. El 10 de octubre de 2018, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República remitió a la Secretaría General de esta Corte el oficio número OFI18-00128277 / IDM 110200, la copia auténtica de la Ley No. 1939 de 4 de octubre de 2018 y su exposición de motivos¹.

2. Mediante el auto de 30 de octubre de 2018, el magistrado sustanciador: (i) avocó conocimiento del asunto de la referencia; (ii) decretó la práctica de pruebas; (iii) una vez vencido el periodo probatorio y calificadas las pruebas solicitadas, ordenó (a) fijar en lista el proceso y (b) correr traslado al Procurador General de la Nación; (iv) ordenó comunicar el inicio de este proceso al presidente de la República, al presidente del Congreso, a los ministros de Relaciones Exteriores, de Comercio, Industria y Turismo, de Justicia y del Derecho, de Hacienda y Crédito Público y (v) ordenó comunicar el inicio de este proceso, para que rindieran su concepto, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a decanos de varias facultades de derecho y a varios directores de distintas asociaciones y organizaciones².

3. Por medio de los autos de 12 de marzo³ y 3 de abril⁴ de 2019, el magistrado sustanciador reiteró su solicitud de pruebas a los secretarios del Senado de la República y de la Cámara de Representantes y ordenó que se diera cumplimiento a las órdenes previstas en el auto de 30 de octubre de 2018.

¹ Cdno. 1, fls. 1 y ss.

² Cdno. 1, fls. 32 a 34.

³ Cdno. 2, fls. 225 y 226.

⁴ Cdno. 2, fls. 234 y 235.

4. El 30 de abril de 2019, una vez allegadas la totalidad de las pruebas solicitadas, el magistrado sustanciador ordenó, mediante auto⁵: (i) fijar en lista el proceso de la referencia, por el término de 10 días, para los fines previstos en los artículo 242.1 de la Constitución Política e inciso 2° del artículo 7 del Decreto 2067 de 1991; (ii) de manera simultánea a la fijación en lista, ordenó correr traslado al Procurador General de la Nación por el término de 30 días para que rindiera el concepto de rigor; y (iii) comunicar este proceso, para que rindieran su concepto, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a decanos de varias facultades de derecho y a varios directores de distintas asociaciones y organizaciones.

5. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de procesos y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a ejercer su competencia de control de constitucionalidad del convenio de la referencia, de su protocolo y de la ley aprobatoria.

II. TEXTO DEL CONVENIO QUE SE REvisa Y DE SU LEY APROBATORIA

6. El Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y su protocolo, 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 (en adelante, el “Convenio”), suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016, fueron aprobados mediante la Ley 1939 de 4 de octubre de 2018. Esta ley fue publicada en el Diario Oficial número 50.736 del mismo día⁶. Su contenido se presentará en la sección correspondiente al examen material de constitucionalidad.

III. INTERVENCIONES

7. La Corte recibió 6 escritos de intervención. Cinco solicitaron la exequibilidad de la ley, del Convenio y de su protocolo, mientras que uno solicitó la inexecutable, así:

Intervenciones ciudadanas		
Interviniente	Objeto y alcance de la intervención	Solicitud
Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT⁷	-Fines de los convenios de doble tributación. -Análisis de constitucionalidad por temas o bloques de artículos.	Exequibilidad
Cancillería⁸	-Importancia y finalidad del convenio.	Exequibilidad

⁵ Cdno. 2, fls. 237 y 238.

⁶ Su texto completo puede consultarse en el sitio web: <http://www.imprenta.gov.co>

⁷ Cdno de pruebas, fls. 72 a 82.

⁸ Cdno. 2, fls. 270 a 275.

	-Estructura del análisis constitucional de convenios similares. -Cumplimiento de requisitos formales.	
Asociación Nacional de Industriales – ANDI⁹	-Cumplimiento de requisitos en el procedimiento de suscripción y aprobación. -Análisis de constitucionalidad integral del Convenio a la luz del art. 227 CP.	Exequibilidad
Universidad Externado de Colombia¹⁰	-Procedimiento de suscripción y aprobación de este tipo de acuerdos. -Consulta a la Comunidad Andina de Naciones. -Requisito del art. 7 de la Ley 819 de 2003. -Análisis de constitucionalidad integral del Convenio, arts. 150.16, 226 y 227 CP. -Inconstitucionalidad de los arts. 4, 12 y 22 del Convenio y 1 del protocolo.	Inexequibilidad
Academia Colombiana de Jurisprudencia¹¹	-Análisis global del Convenio y su protocolo. -Compatibilidad del art. 12 del Convenio con la Constitución.	Exequibilidad
Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia – UPTC¹²	-Análisis de constitucionalidad integral del Convenio a la luz del art. 226 CP.	Exequibilidad

8. Los argumentos y las solicitudes de cada intervención serán expuestos en las secciones relativas al control de constitucionalidad formal y material del Convenio, su protocolo y ley aprobatoria, según corresponda.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

9. El 17 de junio de 2019, el Procurador General de la Nación (en adelante, el “Procurador”) solicitó que se declararan exequibles 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

⁹ Cdno. 2, fls. 283 a 286.

¹⁰ Cdno. 2, fls. 288 a 296.

¹¹ Cdno. 2, fls. 298 a 294.

¹² Cdno. 2, fl. 300.

las ganancias de capital y para evitar la evasión y la elusión tributaria, su protocolo y la Ley 1939 de 2018¹³. Indicó que tales instrumentos satisfacían los requisitos formales para su aprobación y era compatibles con la Constitución.

10. Sus argumentos y solicitudes concretas se presentan en las secciones correspondientes al control de constitucionalidad formal y material, según corresponda.

V. CONSIDERACIONES

1. Competencia y naturaleza jurídica del control de constitucionalidad de los acuerdos de doble imposición¹⁴

11. De conformidad con lo previsto por el artículo 241.10 de la Constitución Política¹⁵, la Corte es competente para ejercer el control de constitucionalidad del Convenio, de su protocolo y de la Ley 1939 de 4 octubre de 2018. Este control implica el análisis de constitucionalidad de los aspectos formales y materiales de tales instrumentos¹⁶.

12. Con relación al primero (control formal), dicha competencia integra el proceso de negociación, suscripción, aprobación y ratificación de los tratados internacionales previsto por la Constitución Política. En el marco de este proceso, la Constitución exige agotar diversas etapas sucesivas en las que intervienen las tres ramas del poder público, así: “(i) *suscripción del instrumento internacional por parte del Presidente de la República*, (ii) *aprobación del convenio internacional por el Congreso de la República mediante una ley aprobatoria*, (iii) *estudio del convenio y de su ley aprobatoria por parte de la Corte Constitucional*, y, finalmente, (iv) *ratificación del instrumento internacional por parte del Presidente de la República, en su calidad de jefe de Estado*”¹⁷. Una vez se perfecciona el tratado, tras las etapas señaladas, los compromisos celebrados por el Estado colombiano se hacen exigibles en los ámbitos internacional y nacional¹⁸.

13. De manera uniforme, la Corte ha reiterado que el control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias se caracteriza por ser: (i) *previo al perfeccionamiento del tratado*, pero posterior a la aprobación del Congreso y a la sanción Presidencial; (ii) *automático*, pues estos instrumentos normativos deben ser enviados a la Corte Constitucional por el presidente de la República dentro de los 6 días siguientes a la sanción

¹³ Cdno. 2, fls. 303 a 309.

¹⁴ Cfr., sentencias C-252 de 2019, C-049 de 2015, C-667 de 2014, C-260 de 2014, C-460 de 2010, entre otras.

¹⁵ Según este, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente sobre la constitucionalidad de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias.

¹⁶ Cfr., sentencias C-468 de 1997, C-400 de 1998, C-924 de 2000, C-576 de 2006 y C-184 de 2016, entre otras.

¹⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-446 de 2009. “*Para la suscripción de un convenio que comprometa al Estado colombiano, se deben agotar etapas sucesivas en la que intervienen las distintas ramas del poder público para su perfeccionamiento – por tratarse de un acto completo*”.

¹⁸ Ver. Art. 46 de la Convención de Viena. Cfr., sentencias C-750 de 2008, C-446 de 2009 y C-252 de 2019. El incumplimiento de los requisitos previstos por el ordenamiento doméstico para la celebración y ratificación de un tratado constituye un vicio del consentimiento, susceptible de dar lugar a la nulidad del tratado.

gubernamental; (iii) *integral*, pues el análisis de constitucionalidad abarca tanto los aspectos *formales* como los *materiales* de la ley y del tratado; (iv) *tiene fuerza de cosa juzgada absoluta*; (v) es un requisito *sine qua non* para la ratificación del acuerdo y (vi) *tiene una función preventiva*, en tanto que su finalidad es garantizar la supremacía de la Constitución Política y el cumplimiento de los compromisos internacionales adquiridos por el Estado colombiano¹⁹.

14. El control material de constitucionalidad, por su parte, consiste en confrontar el contenido “*del tratado internacional que se revisa y el de su ley aprobatoria, con la totalidad de las disposiciones de la Constitución, para determinar si se ajusta o no a la Carta Política*”²⁰. Este control comprende el análisis de constitucionalidad del Convenio en general y de sus finalidades²¹, así como el de su contenido particular, esto es, de las “*disposiciones del instrumento internacional y de su ley aprobatoria*”²². El parámetro para llevar a cabo este control, en general, está conformado por “*la totalidad de las disposiciones de la Constitución Política*”²³, y, en particular, por los postulados de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional (arts. 226 y 227 CP) que orientan el manejo de las relaciones internacionales y la suscripción de tratados con otros Estados y organismos de derecho internacional²⁴.

2. Problemas jurídicos

15. En los términos citados, en el presente asunto, le corresponde a la Corte determinar, de un lado, si el Convenio, su protocolo y la ley aprobatoria satisficieron los requisitos formales previstos por la Constitución Política y la Ley 5ª de 1992 para su adopción y, de otro, si el Convenio, su protocolo y la ley aprobatoria son materialmente compatibles con la Constitución Política.

16. La Corte empleará la siguiente metodología para resolver los problemas jurídicos:

17. En primer lugar (Título 3 *infra*), verificará el cumplimiento de los requisitos formales para la adopción del Convenio, su protocolo y ley aprobatoria, en cada una de sus fases (títulos 3.1, 3.2 y 3.3 *infra*). Además, analizará si los requisitos dispuestos en la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones (Título 3.4 *infra*) y por el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003 (Título 3.5 *infra*) son exigibles en el marco del control de constitucionalidad de los convenios de doble tributación.

¹⁹ Sentencia C-252 de 2019

²⁰ Sentencia C-446 de 2009. *Cfr.*, entre otras las sentencias C-460 de 2010 y C-577 de 2009.

²¹ Ver, por ejemplo, la Sentencia C-252 de 2019.

²² *Ibid.* Es importante reiterar la competencia de la Corte también se extiende a los instrumentos normativos anexos y conexos que tengan por objeto dar alcance a lo pactado en el tratado, tal como lo ha resaltado, entre otras en las sentencias C-249 de 1994, C-294 de 2002, C-750 de 2008 y C-169 de 2012.

²³ *Ibid.* *Cfr.*, Sentencia C-150 de 2009: “*El control material por parte de la Corte del tratado internacional y de su ley aprobatoria, consiste, como se ha mencionado, en confrontar las disposiciones del instrumento internacional y de su ley aprobatoria, con la totalidad de los preceptos constitucionales, para determinar su coherencia o no con la Carta Política*”.

²⁴ *Cfr.*, artículos 9, 150 núm. 16, 189 núm. 2, 224 y 226 CP. Se pueden consultar, entre otras, las sentencias C-421 de 1997, C-163 de 2015 y C-383 de 2008.

18. En segundo lugar, revisará la constitucionalidad material del Convenio (Título 4 *infra*). Para tal fin, luego de describir los objetivos y alcance de los convenios de doble imposición (Título 4.1 *infra*), examinará la constitucionalidad de cada uno de los artículos que integran la ley aprobatoria (Título 4.2 *infra*), y de aquellos que integran el Convenio y su protocolo (Título 4.3 *infra*).

3. Control de constitucionalidad formal

19. El control de constitucionalidad sobre los aspectos formales del Convenio, su protocolo y de la ley aprobatoria supone la valoración de los siguientes aspectos: la fase previa gubernamental (Título 3.1 *infra*), el trámite en el Congreso de la República (Título 3.2 *infra*), la sanción presidencial y el correspondiente envío a la Corte Constitucional (Título 3.3 *infra*), la exigencia o no de consulta a la Comunidad Andina de Naciones, de conformidad con lo dispuesto en su Decisión 40 (Título 3.4 *infra*) y la necesidad de acreditar o no el cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, relativo al análisis del impacto fiscal del proyecto de ley (Título 3.5 *infra*).

3.1. Fase previa gubernamental

20. El control de constitucionalidad en esta fase del procedimiento requiere que la Corte verifique, (i) la validez de la representación del Estado colombiano en la negociación, celebración y firma del Convenio²⁵; (ii) si la aprobación del Convenio debía someterse a consulta previa y, en tal caso, si esta se llevó a cabo o no²⁶, y (iii) si el Convenio fue aprobado por el presidente de la República y sometido a consideración del Congreso²⁷.

3.1.1. La representación del Estado colombiano en las fases de negociación, celebración y firma del Convenio fue válida

21. El artículo 7 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969²⁸ dispone que “*se considerará que una persona representa a un Estado*” si presenta los “*adecuados plenos poderes*” (art. 7.1.a). Asimismo, indica que, en virtud de sus funciones, representan al Estado, “*los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la*

²⁵ Esta Corte ha reiterado que el control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias incluye el examen de las facultades del representante del Estado colombiano en la negociación, celebración y firma del tratado internacional. *Cfr.*, las sentencias C-582 de 2002, C-933 de 2006, C-534 de 2008, C-537 de 2008, C-039 de 2009, C-378 de 2009, C-047 de 2017, C-214 de 2017 y C-048 de 2018.

²⁶ Esta Corte ha reiterado que el control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias incluye verificar si dichos instrumentos normativos han debido someterse a consulta previa. *Cfr.*, las sentencias C-750 de 2008, C-915 de 2010, C-027 de 2011, C-1021 de 2012, C-217 de 2015, C-157 de 2016, C-184 de 2016, C-214 de 2017 y C-048 de 2018.

²⁷ Arts. 189.2 y 241.10 de la CP.

²⁸ Incorporada al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 32 de 1985. *Cfr.* Art. 9 de la CP, según el cual, “*Las relaciones del Estado se fundamentan en [...] el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia*”.

ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado” (art. 7.2)²⁹.

22. En este caso, el Convenio fue suscrito por la Ministra de Relaciones Exteriores, María Ángela Holguín Cuéllar, en su calidad de representante del Estado colombiano, y el Ministro de Hacienda y Crédito Público, Mauricio Cárdenas Santamaría, que contaba con plenos poderes para suscribirlo, en razón del poder que le fue conferido para tal efecto por el presidente de la República el 26 de octubre de 2016³⁰. En tales términos, la representación del Estado colombiano, en la suscripción de este Convenio, fue ejercida por quienes representaban al Estado, por un lado, y contaban con plenos poderes, por el otro. Por tanto, la suscripción del Convenio fue válida.

3.1.2. El Convenio, su protocolo y la ley aprobatoria no debían someterse a consulta previa

23. En el marco del control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias, la jurisprudencia constitucional ha reconocido que la consulta previa es un derecho fundamental de las comunidades indígenas, tribales, rom, afrodescendientes y raizales³¹. En atención a lo dispuesto por el artículo 6.1.(a) del Convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo³², la Corte ha considerado que la consulta previa es obligatoria siempre que se demuestre una *“afectación directa”* a los sujetos titulares de este derecho³³. Para la Corte, con la consulta previa se busca *“materializar la protección constitucional [...] que tienen los*

²⁹ El artículo 7 de esta Convención prevé que también representa al Estado la persona que ejerce tal función de conformidad con *“la práctica seguida por los estados interesados, o de otras circunstancias”*, de las cuales se deduce que la intención del Estado *“ha sido considerar a esa persona”* como su representante (art. 7.1.b). A su vez, el artículo 7.2 prevé que, en virtud de sus funciones, representan al Estado, (i) *“los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado”*; (ii) *“los Jefes de misión diplomáticas, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados”*; (iii) *“los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia. Organización u órgano”*.

³⁰ Cdno. 1, fl. 49.

³¹ Este reconocimiento tiene como fundamento el Convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo (en adelante, OIT), el cual integra el bloque de constitucionalidad en sentido estricto (art. 93 de la CP), así como los derechos de participación, reconocimiento y protección de la diversidad étnica y cultural de tales comunidades, previstos por la Constitución Política (arts. 1, 7, 70 y 330 de la CP).

³² Convenio 169 de la OIT. Art. 6.1. *“Al aplicar las disposiciones del presente Convenio, los gobiernos deberán: a) consultar a los pueblos interesados, mediante procedimientos apropiados y en particular a través de sus instituciones representativas, cada vez que se prevean medidas legislativas o administrativas susceptibles de afectarles directamente”*. De conformidad con la Observación General 2010/81 de la Comisión de Expertos en Aplicación de Convenios y Recomendaciones de la Organización Internacional del Trabajo, que tuvo por objeto *“aclarar el concepto de «consulta» [a que hace referencia el Convenio 169 de la OIT], y con la esperanza de que esto redunde en una mejora en la aplicación del Convenio, especialmente en lo que respecta a este derecho”*, reiteró, entre otros, el objeto de las consultas, en los siguientes términos: *“En relación con el objeto de las consultas, la Comisión considera que las consultas con los pueblos indígenas y tribales deben tener lugar concretamente en relación con las siguientes cuestiones: cuestiones legislativas o administrativas que pueden afectarles directamente (artículo 6, 1, a)); la autorización o ejecución de todos los programas de exploración o explotación de recursos minerales o del subsuelo existentes en sus tierras (artículo 15, 2)); siempre que se considere su capacidad de enajenar sus tierras o de transmitir de otra forma sus derechos sobre estas tierras fuera de su comunidad (artículo 17, 2)); y cuestiones específicas relacionadas con la educación (artículos 27, 3) y 28, 1))”*.

³³ Cfr., sentencias C-750 de 2008, C-915 de 2010, C-027 de 2011, C-1021 de 2012, C-217 de 2015, C-157 de 2016, C-184 de 2016, C-214 de 2017 y C-048 de 2018.

*grupos étnicos a participar en las decisiones que los afecten*³⁴. Por tanto, ha indicado que este procedimiento debe adelantarse a la luz del principio de buena fe, debe ser oportuno y eficaz³⁵ y su omisión “*constituye un vicio que impide declarar exequible la Ley*”³⁶.

24. Dicho esto, la Corte advierte que, en el marco del presente control de constitucionalidad, el Convenio, su protocolo y la ley aprobatoria no debían someterse a consulta previa³⁷, por las siguientes razones:

25. En primer lugar, tales instrumentos no contienen disposiciones que “afecten directamente” el territorio o la identidad cultural de las comunidades titulares del derecho a la consulta previa, dado que su objeto es relativo a 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, aspectos que no tienen relación alguna con el territorio o con la identidad cultural de las comunidades indígenas y tribales.

26. En segundo lugar, el contenido de aquellos no surte ningún efecto diferenciado o específico respecto de las citadas comunidades; por el contrario, surte efectos, de manera general, frente a los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

3.1.3. La aprobación presidencial y el sometimiento del tratado internacional a consideración del Congreso de la República se llevó a cabo conforme al artículo 189.2 de la Constitución

27. De acuerdo con este artículo, al presidente de la República le corresponde dirigir las relaciones internacionales y celebrar tratados con otros Estados que “*se someterán a la aprobación del Congreso*”.

28. En el presente asunto, la Corte constató que el 20 de octubre de 2017 el presidente de la República aprobó el Convenio y ordenó someterlo a consideración del Congreso de la República³⁸.

3.1.4. Síntesis

Fase previa gubernamental	
Requisito	Cumplimiento
Validez de la representación del Estado colombiano	Cumple

³⁴ Cfr., sentencias C-169 de 2001, SU-383 de 2003 y C-187 de 2011.

³⁵ Sentencia C-767 de 2012.

³⁶ Cfr., sentencias C-461 de 2008, C-175 de 2009, C-767 de 2012 y C-359 de 2013.

³⁷ Aunque la verificación del cumplimiento de este requisito no ha sido examinado en el marco del control de constitucionalidad formal de este tipo de tratados, la Corte advierte que a partir del control constitucional efectuado en la Sentencia C-252 de 2019, en la que se revisó la constitucionalidad del Acuerdo para el Fomento y Protección Recíprocos de Inversiones entre Colombia y Francia, tratado internacional de inversiones que tiene un contenido cercano y busca unos fines semejantes a los de los convenios de doble tributación, la verificación de este requisito procede también en el examen formal del tipo de acuerdos objeto de estudio en esta oportunidad.

³⁸ Cdno. 1, fls. 27 a 29 y 48.

Consulta previa	N/A
Aprobación presidencial y sometimiento del tratado a consideración del Congreso	Cumple

3.2. Trámite en el Congreso de la República

29. La Constitución Política no prevé un procedimiento especial para dar trámite a las leyes aprobatorias de los tratados internacionales, razón por la cual

la jurisprudencia constitucional ha considerado que estas deben cumplir, en términos generales, el dispuesto para las leyes ordinarias³⁹.

30. Por tanto, el control de constitucionalidad sobre los aspectos formales en esta fase del procedimiento implica verificar el cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales relativos a: (i) la presentación del proyecto de ley ante el Senado de la República por parte del Gobierno Nacional (arts. 157 y 144 de la CP); (ii) la publicación oficial del proyecto de ley aprobatoria (art. 156 de la Ley 5ª de 1992); (iii) el inicio del trámite legislativo en la respectiva comisión constitucional permanente del Senado de la República (art. 154 de la CP); (iv) la publicación de la ponencia para debate en las comisiones y en las plenarios (arts. 157 y 185 de la Ley 5ª de 1992); (v) el anuncio previo de las votaciones (art. 160 de la CP); (vi) la votación y las exigencias de quórum y mayorías (arts. 145 y 146 de la CP); (vii) el lapso entre los debates (art. 160 de la CP); y, finalmente, (viii) que el proyecto de ley no se hubiere considerado en más de dos legislaturas (art. 162 de la CP).

3.2.1. El trámite ante el Senado de la República se surtió con el cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales previamente enunciados

31. En efecto: (i) el proyecto de ley y su exposición de motivos fue presentado por el Gobierno nacional ante el Senado de la República⁴⁰, (ii) el proyecto de ley fue publicado antes de darle trámite en la comisión respectiva⁴¹, (iii) el proyecto de ley inició su trámite en la comisión constitucional competente⁴² y (iv) en el trámite de los debates y la aprobación del proyecto de ley en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado, por un lado, y en la plenaria del Senado, por el otro, se observaron las exigencias constitucionales y legales, a saber: (a) en el primer debate se cumplió con (1) el informe de ponencia⁴³, (2) el anuncio previo⁴⁴ y (3) el debate y aprobación respectivos⁴⁵; (b) en el segundo debate (en la plenaria del Senado) se cumplió con (1) el informe de ponencia⁴⁶, (2) el anuncio previo⁴⁷ y (3) el debate y aprobación⁴⁸. De todo esto dan cuenta las actas de las sesiones de trabajo del Senado de la República, las cuales fueron publicadas en las gacetas respectivas del Congreso, así:

		Ponencia	Anuncio	Votación	Publicación
Senado (proyecto de ley 162 de 2017 Senado: Gaceta del Congreso	Primer debate (comisión)	Gaceta del Congreso 1175 de 2017 ⁵⁰	Acta No. 15 (dic. 12, 2017) ⁵¹ Gaceta del Congreso 423 de 2018 ⁵⁴	Acta No. 16 (dic. 13, 2017) ⁵² Gaceta del Congreso 423 de 2018 ⁵⁵	Gaceta del Congreso 1195 de 2017 ⁵³
	Segundo debate (plenaria)	Gaceta del Congreso	Actas No. 50 (abr. 4, 2018) y 51	Acta No. 52 (abr. 11, 2018) ⁵⁸	Gaceta del Congreso

1024 de 2017) ⁴⁹		1195 de 2017 ⁵⁶	(abr. 10, 2018) ⁵⁷		150 de 2018 ⁵⁹
			Gacetas del Congreso 436 y 513 de 2018 ⁶⁰	Gaceta del Congreso 605 de 2018 ⁶¹	

32. Además, en los debates y en la aprobación del proyecto de ley, tanto en la Comisión Segunda Constitucional Permanente como en la plenaria del Senado de la República se dio cumplimiento al *quórum deliberatorio y decisorio* que establece el artículo 145 de la Constitución Política, mediante *votación nominal y pública* como lo exige el artículo 133 para la aprobación de: (i) la proposición positiva del informe de ponencia; (ii) el articulado del proyecto y, (iii) el título del proyecto y la intención para que pase a segundo debate, así:

³⁹ Cfr., sentencias C-032 de 2014, C-047 de 2017 y C-048 de 2018, entre otras.

⁴⁰ El día 2 de noviembre de 2017, la ministra de Relaciones Exteriores y el ministro de Hacienda y Crédito Público radicaron el proyecto de la ley aprobatoria del Convenio y su protocolo, junto con su exposición de motivos, ante la Secretaría General del Senado de la República. A ese proyecto le fue asignado el número de radicado 162 de 2017 Senado. En tales términos, se dio cumplimiento a lo previsto en los artículos 142.20 de la Ley 5ª de 1992 y 154 de la Constitución.

⁴¹ El texto original del proyecto de ley y la respectiva exposición de motivos fueron publicados en la gaceta del Congreso 1024 de 7 de noviembre de 2017, antes del trámite respectivo en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado de la República. En tales términos, se dio cumplimiento a lo previsto por los artículos 144 de la Ley 5ª de 1992 y 157 de la Constitución.

⁴² El proyecto de ley inició su trámite en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado de la República, según lo previsto por el artículo 2 de la Ley 3ª de 1992. Fue designado como ponente el Senador Jimmy Chamorro Cruz.

⁴³ El Senador Jimmy Chamorro Cruz presentó su informe de ponencia para primer debate ante el secretario de la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado. Dicho informe fue publicado en la gaceta del Congreso 1175 de 2017. En tales términos, se observaron las exigencias previstas por los artículos 160 de la Constitución, así como 156 y 157 de la Ley 5ª de 1992.

⁴⁴ El anuncio previo al primer debate se llevó a cabo el 12 de diciembre de 2017, tal y como consta en el acta número 15, publicada en la gaceta del Congreso 423 de 2018.

⁴⁵ El debate y la aprobación del proyecto de ley se llevó a cabo en la sesión del 13 de diciembre de 2017, como consta en el acta 16 del mismo día, publicada en la gaceta del Congreso 423 de 2018.

⁴⁶ El 14 de diciembre de 2017, el Senador Jimmy Chamorro presentó su informe de ponencia para segundo debate al secretario del Senado. Dicho informe fue publicado en la gaceta del Congreso 1195 de 14 de diciembre de 2017.

⁴⁷ El anuncio previo al segundo debate se llevó a cabo, al menos, durante dos sesiones anteriores, los días 4 y 10 de abril de 2018, como consta en las actas de la plenaria del Senado número 50 (publicada en la gaceta del Congreso 436 de 26 de junio de 2018) y 51 (publicada en la gaceta del Congreso 513 de 6 de julio de 2018).

⁴⁸ La votación del texto del proyecto de ley se llevó a cabo el 11 de abril de 2018, tal como consta en el acta 52, publicada en la gaceta del Congreso 605 de 17 de agosto de 2018. El texto del proyecto de ley, aprobado en segundo debate, fue publicado en la gaceta del Congreso 150 de abril 17 de 2018.

⁵⁰ Cdno de pruebas, fls. 21 a 34.

⁵¹ Cdno de pruebas, fls. 47 a 51.

⁵² Cdno de pruebas, fls. 51 a 57.

⁵³ Cdno de pruebas, fls. 21 a 46.

⁵⁴ Cdno de pruebas, fls. 47 a 68.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁸ Cdno. 2, fls. 231 y 232, CD anexo.

⁴⁹ Cdno de pruebas, fls. 1 a 20.

⁵⁶ Cdno de pruebas, fls. 35 a 46.

⁵⁷ Cdno. 2, fls. 231 y 232, CD anexo.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid.

		Proposición				Articulado				Título			
Senado	Primer debate – comisión (Acta No. 16, dic. 13, 2017 – Gaceta del Congreso 423 de 2018) ⁶²	13 miembros				13 miembros				13 miembros			
		10 asistentes				10 asistentes				10 asistentes			
		Votos				Votos⁶³				Votos⁶⁴			
		Sí	7	No	0	Sí	7	No	0	Sí	7	No	0
	Segundo debate – plenaria (Acta No. 52, abr. 11, 2018 – Gaceta del Congreso 605 de 2018) ⁶⁵	102 miembros				102 miembros							
		99 asistentes				99 asistentes							
		Votos				Votos⁶⁶							
		Sí	53	No	3 ⁶⁷	Sí	51	No	3 ⁶⁸				

33. En el trámite ante el Senado de la República el lapso entre el primer y el segundo debate satisface el término previsto en el artículo 160 de la Constitución. En efecto, medió entre ellos un término no inferior a 8 días, dado que el primer debate se llevó a cabo el 13 de diciembre de 2017 y el segundo el 11 de abril de 2018.

34. Tras su aprobación por la plenaria, el presidente del Senado remitió el proyecto de ley a la Cámara de Representantes. En esta, el proyecto de ley fue radicado con el número 244 de 2018 Cámara y fue asignado a la Comisión Segunda Constitucional Permanente. En ejercicio de sus competencias legales, la mesa directiva de esta comisión designó como ponentes a los representantes Jaime Armando Yepes Martínez, Efraín Antonio Torres Monsalvo y José Ignacio Mesa Betancur.

⁶² Cdno de pruebas, fls. 51 a 54. La sesión inició con la verificación del quórum deliberatorio, el cual se satisfizo al contar con la presencia de 4 de los 13 senadores de la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado, a la cual luego se integraron 6 senadores.

⁶³ Se votó y aprobó la “*omisión de lectura del articulado y el articulado*”.

⁶⁴ Se votó y aprobó el título del proyecto de ley “*y el querer de la Comisión de que este proyecto de ley tenga segundo debate*”.

⁶⁵ Cdno. 2, fls. 231 y 232, CD anexo. La sesión inició con la verificación del quórum deliberatorio, el cual se satisfizo al contar con la presencia de 99 de los 102 senadores.

⁶⁶ Se votó y aprobó “*la omisión de lectura del articulado, el bloque del articulado, el título y que surta el trámite en la Cámara de Representantes*”.

⁶⁷ Los senadores Jesús Alberto Castilla Salazar, Segundo Senén Niño Avendaño y Jorge Enrique Robledo, de la bancada Polo Democrático Alternativo votaron por el no. Cfr. Cdno. 2, fls. 231 y 232, CD anexo.

⁶⁸ Ibid.

3.2.2. El trámite ante la Cámara de Representantes se surtió con el cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales

35. En efecto: (i) en el tercer debate se cumplió con (a) el informe de ponencia⁶⁹, (b) el anuncio previo⁷⁰ y (c) el debate y aprobación⁷¹; (ii) en el cuarto debate –en plenaria de la Cámara de Representantes– se cumplió con (a) el informe de ponencia⁷², (b) el anuncio previo⁷³ y (c) el debate y aprobación⁷⁴. De todo ello dan cuenta las actas de las sesiones de trabajo de la Cámara de Representantes, las cuales fueron publicadas en las respectivas gacetas del Congreso:

		Ponencia	Anuncio	Votación	Publicación
Cámara de Representantes (proyecto de ley 244 de 2018 Cámara) ⁷⁵	Tercer debate (comisión)	Gaceta del Congreso 345 de 2018 ⁷⁶	Acta No. 30 (jun. 12, 2018) ⁷⁷	Acta No. 31 (jun. 13, 2018) ⁷⁸	Gaceta del Congreso 461 de 2018 ⁷⁹
			Gaceta del Congreso 531 de 2018 ⁸⁰	Gaceta del Congreso 532 de 2018 ⁸¹	
	Cuarto debate (plenaria)	Gaceta del Congreso 461 de 2018 ⁸²	Acta No. 06 (ago. 21, 2018)	Acta No. 07 (ago. 28, 2018) ⁸³	Gaceta del Congreso 688 de 2018 ⁸⁴
			Gaceta del	Gaceta del	

⁶⁹ Tras su designación como ponentes, los representantes Jaime Armando Yepes Martínez, Efraín Antonio Torres Monsalvo y José Ignacio Mesa Betancur presentaron el informe de ponencia favorable para tercer debate. Este fue publicado en la gaceta del Congreso 345 de 31 de mayo 2018. A ese proyecto le fue asignado el número de radicado 244 de 2018 Cámara. En tales términos, se dio cumplimiento a los artículos 156 y 157 de la Ley 5ª de 1992, así como al artículo 160 de la Constitución.

⁷⁰ El anuncio previo al tercer debate se llevó a cabo el 12 de junio de 2018, tal y como consta en el acta número 30, publicada en la gaceta del Congreso 531 de 17 de julio de 2018.

⁷¹ El debate y la aprobación del proyecto de ley se llevó a cabo el 13 de junio de 2018, como consta en el acta número 31, publicada en la gaceta del Congreso 532 de 17 de julio de 2018.

⁷² Los ponentes presentaron su informe de ponencia el 20 de junio de 2018, publicado en la gaceta del Congreso 461 de 20 de junio de 2018.

⁷³ El anuncio previo al cuarto debate, en la plenaria de la Cámara de Representantes, se llevó a cabo el 21 de agosto de 2018, tal como consta en el acta número 06, publicada en la gaceta del Congreso 1082 de 3 de diciembre de 2018.

⁷⁴ El debate y la aprobación del proyecto de ley se llevó a cabo el 28 de agosto de 2018, tal como consta en el acta número 07, publicada en la gaceta del Congreso 39 de 8 de febrero de 2019.

⁷⁵ Cdno de pruebas, fl. 69.

⁷⁶ Cdno. 1, fls. 59 a 73.

⁷⁷ Cdno. 1, fls. 74 a 116.

⁷⁸ Cdno. 1, fls. 117 a 122.

⁷⁹ Cdno. 1, fl. 123 a 176.

⁸⁰ Cdno. 1, fls. 74 a 116.

⁸¹ Cdno. 1, fls. 117 a 122.

⁸² Cdno. 1, fls. 123 a 176.

⁸³ Cdno. 2, fl. 229. CD anexo.

⁸⁴ Cdno. 1, fl. 178. CD anexo.

			Congreso 1082 de 2018 ⁸⁵	Congreso 39 de 2019 ⁸⁶	
--	--	--	---	---	--

36. Además, en los debates y en la aprobación del proyecto de ley, tanto en la Comisión Segunda Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes, como en la plenaria de esta corporación se dio cumplimiento al *quórum deliberatorio y decisorio* que establece el artículo 145 de la Constitución, mediante *votación nominal y pública*, como lo exige su artículo 133 para la aprobación de: (i) la proposición positiva del informe de ponencia; (ii) el articulado del proyecto de ley; (iii) el título del proyecto de ley y la intención para que sea ley de la República, así:

		Proposición				Articulado				Título			
Cámara de Representantes	Tercer debate – comisión (Acta No. 31, jun. 13, 2018 – Gaceta del Congreso 532 de 2018) ⁸⁷	18 miembros				18 miembros				18 miembros			
		17 asistentes				17 asistentes				17 asistentes			
		Votos				Votos⁸⁸				Votos⁸⁹			
		S	12	N	0	S	12	N	0	S	12	No	0
	Cuarto debate – (Acta No. 07, ago. 28, 2018 – Gaceta del Congreso	171 miembros				171 miembros				171 miembros			
		163 asistentes				163 asistentes				163 asistentes			
		Votos				Votos⁹¹				Votos⁹²			
		S	11	N	2	S	10	N	2	S	11	No	3 ⁹⁴

⁸⁵ Cdno. 1, fl. 178. CD anexo.

⁸⁶ Cdno. 2, fl. 229. CD anexo.

⁸⁷ Cdno. 1, fls. 117 a 122. La sesión inició con la verificación del quórum deliberatorio, el cual se satisfizo al contar con la presencia de 9 de los 18 representantes de la Comisión Segunda Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes, a la cual luego se integraron 8 representantes.

⁸⁸ Se votó y aprobó el “*articulado del proyecto de ley*”.

⁸⁹ Se votó y aprobó el título del proyecto de ley “*y la pregunta de si quiere esta Comisión que el proyecto de ley pase a segundo debate y se convierta en Ley de la República*”.

⁹¹ Se votó y aprobó “*el articulado como viene en la ponencia*”.

⁹² Se votó y aprobó el título y la pregunta “*¿quiere la plenaria que este proyecto sea ley de la República*”.

⁹³ Los representantes Abel David Jaramillo Largo del partido MAI y Jorge Alberto Gómez Gallego del partido Polo Democrático Alternativo votaron no. *Cfr.*, Cdno. 2, fl. 229. CD anexo.

⁹⁴ Los representantes Abel David Jaramillo Largo del partido MAI, Jorge Alberto Gómez Gallego del partido Polo Democrático Alternativo y César Augusto Pachón Achury del partido MAI votaron no. *Cfr.*, Cdno. 2, fl. 229. CD anexo.

37. En el trámite ante la Cámara de Representantes el lapso entre el tercer y el cuarto debate satisface el término previsto en el artículo 160 de la Constitución Política. En efecto, medió entre ellos un término no inferior a 8 días, dado que el tercer debate se llevó a cabo el 13 de junio de 2018 y el cuarto el 28 de agosto de 2018. Además, dado que el proyecto de ley fue aprobado en el Senado de la República el 11 de abril de 2018 y el debate en la Cámara de Representantes inició el 13 de junio de 2018 transcurrió un lapso no inferior a 15 días, tal como lo ordena la segunda parte de la citada disposición constitucional.

38. Por último, el proyecto de ley *sub examine* no fue considerado en más de dos legislaturas, tal como lo ordena el artículo 162 de la Constitución. En efecto, el proyecto de ley fue radicado en el Congreso de la República el 7 de noviembre de 2017⁹⁵ y finalizó su trámite con el debate y la aprobación en cuarto debate, que se llevó a cabo el día 28 de agosto de 2018⁹⁶. De esta manera, la consideración y el trámite del proyecto de ley objeto de control se surtió en dos legislaturas, a saber: la primera, del 20 de julio de 2017 al 20 de julio de 2018 y la segunda del 20 de julio de 2018 al 20 de julio de 2019.

3.3. Sanción presidencial y envío a la Corte Constitucional

39. El control de constitucionalidad sobre los aspectos formales en esta fase del procedimiento implica que la Corte verifique que el presidente de la República hubiere (i) sancionado y, dentro del término de 6 días previsto por el artículo 241.10 de la Constitución Política, (ii) remitido la ley a la Corte Constitucional.

40. Aunque la omisión de este requisito “*no configura propiamente un vicio de forma o de procedimiento en la formación del Tratado y de su ley aprobatoria, pues se trata de una irregularidad externa, que más bien compromete la responsabilidad del Gobierno al incumplir un deber constitucional*”⁹⁷, en el caso concreto, la Corte constató que el presidente de la República sancionó la ley aprobatoria el 4 de octubre de 2018 y la remitió a la Corte Constitucional el 10 de octubre del mismo año⁹⁸. En tales términos, el trámite surtido en esta fase del procedimiento satisfizo las exigencias constitucionales y legales.

3.4. Consulta a la Comunidad Andina de Naciones

⁹⁰ Cdno. 2, fl. 229. CD anexo.

⁹⁵ Cdno de pruebas, fls. 1 a 20.

⁹⁶ Cdno. 2, fl. 229. CD anexo.

⁹⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-489 de 1993.

⁹⁸ Cdno. 1, fls. 1 a 30.

41. De acuerdo con la intervención realizada por el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, en el presente asunto debió cumplirse con lo dispuesto en el artículo 5 de la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante, “CAN”)⁹⁹, según el cual,

“Los convenios para evitar la doble tributación que suscriban los Países Miembros con otros Estados ajenos a la Subregión, se guiarán por el Convenio Tipo a que se refiere el artículo 2 de la presente Decisión.

Cada País Miembro celebrará consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios”.

42. Para este interviniente, como el Reino Unido de Gran Bretaña y la República de Irlanda no hacen parte de la subregión, “*sería una obligación para el Estado colombiano guiarse por el convenio tipo de la CAN en la firma del tratado en examen y realizar las mencionadas consultas con los países miembros de la comunidad*”¹⁰⁰.

43. Para la Corte, el cargo de inconstitucionalidad no está llamado a prosperar por las siguientes razones.

44. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹⁰¹,

“[...] no todos los tratados y convenios internacionales ratificados por Colombia hacen parte del bloque de constitucionalidad bajo la previsión del artículo 93 de la Carta Política, pues es claro que no todos ellos involucran el reconocimiento y la protección de derechos humanos, al menos en forma directa’. En efecto, ‘ni los tratados de integración ni el derecho comunitario se acomodan a los supuestos normados por el artículo 93 constitucional, ya que sin perjuicio del respeto a los principios superiores del ordenamiento constitucional [...] su finalidad no es el reconocimiento de los derechos humanos sino la regulación de aspectos económicos, fiscales, aduaneros, monetarios, técnicos, etc., de donde surge que una prevalencia del derecho comunitario andino sobre el orden interno, similar a la prevista en el artículo 93 de la Carta, carece de sustento”¹⁰².

45. A partir de esta consideración, en particular, al estudiar la exequibilidad del “*Acuerdo de Complementación Económica*” suscrito por los Estados parte de Mercosur y los países miembros de la CAN, la Corte señaló lo siguiente:

⁹⁹ Cdno. 2, fl. 288 a 289.

¹⁰⁰ Cdno. 2, fl. 288.

¹⁰¹ *Cfr.*, Corte Constitucional, sentencias C-225 de 1995, C-358 de 1997, C-191 de 1998, C-582 de 1999, C-177 de 2001, C-774 de 2001, T-1319 de 2001, C-200 de 2002, C-802 de 2002, C-067 de 2003, C-148 de 2005, C-401 de 2005, C-028 de 2006, C-047 de 2006, C-291 de 2007, C-425 de 2008 y C-488 de 2009, entre muchas otras.

¹⁰² Corte Constitucional. Sentencia C-256 de 1998.

“aun cuando las disposiciones del presente Acuerdo resulten contradictorias con lo previsto en los Tratados que rigen la Comunidad Andina de Naciones, dicha incompatibilidad jurídica no es susceptible de afectar la constitucionalidad del presente instrumento internacional y el de la ley que lo aprueba, pues los Tratados de la CAN no constituyen un parámetro para adelantar el control de constitucionalidad en razón de los meros criterios económicos”¹⁰³.

46. En el caso específico de la Decisión 40 de la CAN, la jurisprudencia constitucional ha precisado que, *“la misma no hace parte del Bloque de Constitucionalidad, de modo que no constituye parámetro para el control asignado a esta Corporación, por cuanto no versa sobre derechos humanos cuya limitación se prohíba en los estados de excepción”*¹⁰⁴.

47. Habida cuenta de que la Decisión 40 de la CAN no constituye un parámetro de control constitucional formal o material, la Corte no es competente para valorar el cumplimiento de la obligación del Estado colombiano consistente en guiarse por el convenio tipo de la CAN y realizar las consultas correspondientes con los países miembros, en los términos sugeridos por el interviniente.

3.5. Análisis del impacto fiscal del proyecto de ley

48. El sistema constitucional colombiano reconoce que las autoridades públicas y, en particular, el Congreso (arts. 100 y 150 de la CP) y el presidente de la República (art. 189 de la CP) tienen amplia libertad de configuración y margen de autonomía regulatoria en materia económica, para escoger los fines específicos y los medios apropiados para tal efecto, siempre que resulten acordes, conexos y coherentes con los mandatos previstos en la Constitución Política¹⁰⁵.

49. En todo caso, en el ámbito del trámite legislativo de los proyectos de ley que ordenan gasto u otorgan beneficios tributarios, el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003, *“por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones”*, ordena que la valoración del impacto fiscal de este tipo de proyectos de ley deba ser explícito y compatible con el marco fiscal de mediano plazo. Por tanto, en el control de constitucionalidad de tal tipo de normas, la Corte debe examinar si, en efecto, se satisfacen estos requisitos. El citado artículo dispone lo siguiente:

“En todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios

¹⁰³ Corte Constitucional. Sentencia C-864 de 2006.

¹⁰⁴ Corte Constitucional. Sentencias C-460 de 2010 y C-221 de 2013.

¹⁰⁵ Sentencias C-178 de 1996 y C-864 de 2006.

tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

Para estos propósitos, deberá incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cualquier tiempo durante el respectivo trámite en el Congreso de la República, deberá rendir su concepto frente a la consistencia de lo dispuesto en el inciso anterior. En ningún caso este concepto podrá ir en contravía del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Este informe será publicado en la Gaceta del Congreso.

Los proyectos de ley de iniciativa gubernamental, que planteen un gasto adicional o una reducción de ingresos, deberá contener la correspondiente fuente sustitutiva por disminución de gasto o aumentos de ingresos, lo cual deberá ser analizado y aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”.

50. En el presente asunto, para el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, los requisitos ordenados por la disposición en cuestión eran aplicables¹⁰⁶; por tanto, de no haberse cumplido, la ley aprobatoria del Convenio “*derivaría en inconstitucional*”¹⁰⁷. De acuerdo con el interviniente, “*los beneficios tributarios [...] pueden tener muchas formas como la concesión de una exención, deducción y exclusión tributarias, que pueden generar distintos efectos en la carga tributaria efectiva sobre el contribuyente de acuerdo a su configuración*”¹⁰⁸. En ese sentido, afirmó, “*la ley 1939 de 2018 aprobatoria del CDI en cuestión, concede beneficios tributarios [...] por cuanto pone en mejor situación –sin que esta resulte discriminatoria– a los sujetos cubiertos por el convenio*”¹⁰⁹.

51. Por el contrario, para el Procurador, tales exigencias no eran ordenadas en el trámite de este tipo de leyes, pues,

“La jurisprudencia ha sostenido que ese requisito no es aplicable a los convenios que tienen como propósito evitar la doble tributación, porque ‘(...) los ADT y los CDI, no reconocen beneficios tributarios, por cuanto no se encaminan a acordarle un tratamiento más favorable a un contribuyente en relación con los demás, sino que apuntan a solucionar un concurso de normas tributarias de diversos Estados, y

¹⁰⁶ Cfr., cdno. 2, fls. 289 a 291.

¹⁰⁷ Cdno. 2, fl. 291.

¹⁰⁸ Cdno. 2, fl. 289

¹⁰⁹ Cdno. 2, fl. 290.

por ende no se precisaba el cumplimiento del requisito prescrito en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003^{110»111}.

52. Para la Sala, de una parte, los argumentos propuestos por el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia no aportan elementos de juicio suficientes para determinar cómo la Ley 1939 de 2018, aprobatoria del Convenio *sub examine*, crea situaciones privilegiadas y, por tanto, da lugar a beneficios fiscales para las personas cubiertas por este, de tal forma que sea imperante la aplicación de lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley 819 de 2003. Además, tal como lo puso de presente el Ministerio Público, según la jurisprudencia constitucional imperante al momento de la negociación del Convenio y su protocolo y de la tramitación del proyecto de ley aprobatoria, el cumplimiento de lo dispuesto por tal disposición no se consideraba exigible por la jurisprudencia constitucional¹¹², pues se consideraba que los convenios o acuerdos de doble tributación y sus leyes aprobatorias no otorgaban beneficios fiscales *per se*, aunque tuviesen un impacto fiscal sobre las finanzas públicas¹¹³.

4. Control de constitucionalidad material del Convenio, su protocolo y ley aprobatoria

53. En la presente sección, la Corte adelantará el análisis material del Convenio, su protocolo y ley aprobatoria. Para tal fin, (i) revisará los objetivos y alcance de los convenios de doble imposición –CDI–, y su compatibilidad con la Constitución (Título 4.1 *infra*); y, en seguida, (ii) examinará la constitucionalidad de cada uno de los artículos que integran (a) la Ley 1939 de 2018 (Título 4.2 *infra*) y (b) el instrumento internacional en cuestión, junto con su protocolo (Título 4.3 *infra*).

4.1. Objetivos y alcance de los convenios de doble imposición –CDI–

54. El ejercicio de la potestad tributaria constituye una de las dimensiones del poder soberano de los Estados. Es por virtud de su soberanía que ejercen la denominada “*potestad tributaria*”, esto es, la potestad para establecer tributos o gravámenes a los ingresos que obtienen sus nacionales, en el desarrollo de actividades que les reportan beneficios económicos dentro de su territorio o en el territorio de un país diferente¹¹⁴.

55. En este contexto, los convenios de doble imposición imponen una restricción al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados en la medida en que establecen determinadas reglas para ejercer, en ocasiones a prevención,

¹¹⁰ “Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-049 de 2015”.

¹¹¹ Cdo. 2, fls. 306 y 307.

¹¹² Sentencias C-577 de 2009 y C-221 de 2013.

¹¹³ Cfr., Sentencia C-577 de 2009.

¹¹⁴ “En ejercicio de su soberanía fiscal o potestad tributaria, es plausible que dos o más Estados establezcan tributos o gravámenes respecto de un mismo contribuyente, o respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo, dando lugar al fenómeno conocido como ‘doble imposición internacional’”. Cfr., sentencias C-221 de 2013 y C-460 de 2010, entre otras.

dicha potestad. Todo, con el fin de eliminar el fenómeno de la “*doble imposición internacional*”¹¹⁵.

56. La doble imposición internacional ha sido definida, tradicionalmente, y en términos generales, como aquel fenómeno por virtud del cual dos o más países imponen sus tributos (i) respecto de una misma entidad o persona, (ii) en relación con el mismo ingreso y (iii) por periodos idénticos¹¹⁶.

57. Siguiendo los elementos de la definición, el fenómeno de la doble imposición puede ser económico, por un lado, y jurídico, por el otro. El solapamiento de dos o más jurisdicciones tributarias (Estados) con impuestos idénticos o similares sobre una misma renta y respecto de un mismo periodo da lugar al fenómeno de la doble imposición económica. Si, además, esa situación recae sobre un mismo sujeto pasivo (contribuyente) da lugar al fenómeno de la doble imposición jurídica. En ese orden de ideas, el fenómeno de la doble imposición internacional tiene lugar cuando (i) una misma actividad es gravada en dos o más Estados, con impuestos idénticos o similares, y/o (ii) se trata de un mismo sujeto pasivo.

58. En un contexto de economía global interdependiente, el fenómeno de la doble imposición internacional constituye un obstáculo para el desarrollo de las actividades comerciales transfronterizas. Por tanto, algunos Estados han emprendido la empresa de atenuar el fenómeno, primero, al adoptar medidas de orden interno y, en ocasiones, de orden internacional –mediante la celebración y suscripción de tratados internacionales–.

59. Si bien, en Colombia, tal como lo ha advertido la jurisprudencia constitucional, “*la solución al problema de la doble tributación internacional ha sido abordado [tradicionalmente] desde la perspectiva del derecho interno, particularmente mediante el mecanismo unilateral de reconocer un descuento tributario (tax credit) sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera*”¹¹⁷, existen otros métodos para eliminar el fenómeno, a saber¹¹⁸:

60. (i) El método de *la exención*, según el cual los residentes de un país están obligados a pagar impuestos, únicamente, respecto de los ingresos generados dentro de su jurisdicción. De esta manera, el contribuyente tributa solamente en el país de la fuente del ingreso.

61. (ii) El método de *foreign tax credit*, según el cual el país de la residencia se atribuye la potestad tributaria respecto de los ingresos percibidos mundialmente; sin embargo, permite que los impuestos pagados por fuera de su jurisdicción sean descontados del impuesto a pagar en su jurisdicción.

¹¹⁵ Cfr., OCDE, Model Tax Convention on Income and capital, 2017, párrafo 1, introducción, p. 9.

¹¹⁶ Cfr., sentencias C-049 de 2015, C-460 de 2010 y C-577 de 2009, entre otras.

¹¹⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-577 de 2009.

¹¹⁸ Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-460 de 2010.

62. (iii) El método de *la deducción*, según el cual el país de la residencia permite que el contribuyente que percibe ingresos por fuera de su jurisdicción tributaria deduzca de sus ingresos gravables los impuestos pagados por fuera de esta. Este método, a diferencia del *foreign tax credit*, resuelve el conflicto fuente-residencia descontando el monto pagado del “*ingreso gravable*” y no del “*impuesto a pagar*”.

63. Finalmente, (iv) el método *tax sparing o descuento por impuestos exonerados*, según el cual es posible descontar el impuesto efectivamente pagado en el exterior, así como el que se habría pagado de no existir una exención tributaria. Este método sacrifica ciertas rentas para efectos de atraer inversión extranjera.

64. En desarrollo de los convenios de doble imposición, los Estados contratantes acuerdan una serie de reglas para el ejercicio de su potestad tributaria; en particular, que determinadas rentas sean gravadas en uno de los Estados contratantes o en ambos. En ese orden de ideas, según ha indicado la jurisprudencia constitucional,

“importa diferenciar entre el país donde se sitúa la empresa o el receptor de la inversión y donde se obtiene la renta producida por los capitales (país de la fuente), y aquel donde reside el titular de los fondos suministrados y que obtiene la renta de los capitales invertidos en el exterior (país de la residencia). De allí que la discusión se ha planteado, en los últimos años, acerca de cuál de los dos principios debería prevalecer: si aquel del Estado de la fuente, normalmente en vía de desarrollo y receptor de inversión extranjera, o el atinente al Estado de residencia, usualmente exportador de capitales”¹¹⁹.

65. Esta consideración adquiere relevancia en la determinación de los fines del tratado, pues, además de eliminar doble imposición internacional, este tipo de convenios puede tener, entre otros, los siguientes propósitos o fines: (i) promover el flujo de inversión extranjera, (ii) mejorar las relaciones de comercio internacional o (iii) incentivar el intercambio de información en materia tributaria.

66. Finalmente, en caso de que dos estados contratantes acuerden celebrar un convenio de doble imposición es importante considerar que estos se rigen, en su ejecución, por particulares reglas hermenéuticas, a las cuales es importante hacer referencia, pues sirven para ilustrar el criterio de la Corte al valorar, en concreto, las disposiciones que integran este particular tipo de instrumento internacional.

67. Sin perjuicio del análisis material particular que se realiza en el Título 4.3 *infra*, estos objetivos globales del tratado son compatibles *prima facie* con la

¹¹⁹ Sentencia C-577 de 2009.

Constitución, en tanto es razonable inferir que contribuyen a la materialización de los principios constitucionales del Estado de derecho (art. 1 de la CP), de la internacionalización de las relaciones económicas (arts. 226 y 227 de la CP) y del desarrollo, el bienestar y la prosperidad económica y social (arts. 1, 2, 333 y 334 de la CP).

4.2. Control de constitucionalidad de las disposiciones que integran la Ley 1939 de 2018

68. La Ley 1939 de 4 de octubre de 2018, por medio de la cual se aprueba el *“Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias”* y su protocolo, suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016, contiene 3 artículos. El primero dispone que se aprueba el referido Convenio; el segundo, que de conformidad con el artículo 1 de la Ley 7 de 1944, este instrumento *“obligará a la República de Colombia a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto del mismo”*; y, por último, el tercero, que esta ley rige a partir de la fecha de su publicación.

69. La Corte advierte que tales artículos son compatibles con la Constitución Política.

70. El primero es conforme con la competencia prevista por el artículo 150.16 de la Constitución, según el cual, corresponde al Congreso *“aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional”*.

71. El segundo y el tercero son también conformes con la consolidada jurisprudencia constitucional, según la cual, *“la ley rige desde el momento en que se perfeccione el vínculo internacional respectivo, precisión que responde a lo dispuesto en general por el derecho internacional y la Constitución en materia de leyes aprobatorias de tratados internacionales”*¹²⁰.

72. En tales términos, la Corte considera exequibles los tres artículos que integran la Ley 1939 de 2018.

4.3. Control de constitucionalidad del Convenio y de su protocolo, a partir del estudio de sus disposiciones

73. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el control material de constitucionalidad de los tratados internacionales, en general, se caracteriza por ser *“un estudio eminentemente jurídico”*¹²¹. Es decir, *“que no se ocupa de*

¹²⁰ Cfr., Art. 1 de la Ley 7 de 1944: *“Los Tratados, Convenios, Convenciones, Acuerdos, Arreglos u otros actos internacionales aprobados por el Congreso, de conformidad con los artículos 69 y 116 de la Constitución, no se considerarán vigentes como Leyes internas, mientras no hayan sido perfeccionados por el Gobierno en su carácter de tales, mediante el canje de ratificaciones o el depósito de los instrumentos de ratificación, u otra formalidad equivalente”*.

¹²¹ Ver, entre otras, las sentencias C-178 de 1995, C-864 de 2006, C-031 de 2009, C-446 de 2009, C-129 de

*revisar las ventajas u oportunidad práctica de un acuerdo a nivel económico, social, etc., ni su conveniencia política*¹²². Para la Corte, aun cuando, “*las razones de celebración, [...] son importantísimas para ilustrar la interpretación, desarrollo y ejecución del convenio, no hacen parte del juicio de constitucionalidad*”¹²³. En tales términos, “*el juicio que adelanta sobre los tratados internacionales no es de conveniencia sino jurídico*”¹²⁴.

74. Este estándar de control de constitucionalidad de los tratados internacionales ha sido aplicado por la Corte al examinar la compatibilidad constitucional de los Convenios de Doble Imposición. Es así como ha señalado que no se ocupa de asuntos de mera conveniencia, ni se orienta a resolver problemas de orden práctico sobre la oportunidad o efectividad de estos, toda vez que de ello no se deriva un parámetro válido de constitucionalidad¹²⁵.

75. Por tanto, en el asunto *sub examine*, el control de constitucionalidad que se adelante debe tener en cuenta (i) la especial deferencia que, por razones democráticas y técnicas, los artículos 189.2 y 150.16 *ibídem* otorgan al presidente de la República, para que dirija las relaciones internacionales y celebre tratados, y al Congreso para que apruebe o impruebe estos instrumentos; y, (ii) los contenidos y alcances normativos de las cláusulas incluidas en los convenios, delimitados por el propio tratado, para efectos de determinar su compatibilidad con la Constitución, sin que de ello se siga la atribución de una competencia para la Corte de definir el contenido y alcance técnico de tales cláusulas¹²⁶.

76. Para este propósito, la Corte revisará, de un lado, la compatibilidad general de cada uno de los artículos que integran el Convenio y su protocolo con la Constitución, a partir de una valoración de las finalidades globales y de cada una de las cláusulas del tratado, las cuales deben resultar legítimas e idóneas a la luz de la Constitución. De otro, a partir del cuadro de intervenciones de que trata el Título III *supra* “Intervenciones”, la Corte resolverá los siguientes problemas jurídicos específicos que se derivan de estas: (i) ¿vulnera el numeral 3 del artículo 4 del Convenio los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica? (ii) ¿vulnera el artículo 12 del Convenio el principio de reciprocidad, contenido en los artículos 226 y 227 de la Constitución? (iii) ¿vulnera el artículo 22 del Convenio los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y debido proceso? y (iv) ¿vulnera el numeral 1 del Protocolo los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley?

2012, C-169 de 2012 y C-199 de 2012.

¹²² Ibid. Sentencia C-446 de 2009.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Sentencia C-031 de 2009. En la jurisprudencia constitucional existen, por lo menos, cuatro razones que, de manera implícita, pueden servir de fundamento a esta doctrina, a saber: “(i) la legitimidad democrática de las ramas ejecutiva y legislativa, (ii) la competencia técnica de ambas ramas, (iii) la naturaleza técnica de las normas de derecho internacional y, por último, (iv) la imposibilidad de prever las dificultades relacionadas con la aplicación de [este tipo de convenios]”. Sentencia C-252 de 2019.

¹²⁵ Sentencias C-460 de 2010, C-221 de 2013, C-238 de 2014, C-260 de 2014, entre otras.

¹²⁶ *Cfr.*, Sentencia C-252 de 2019.

77. La revisión de cada una de las cláusulas del Convenio y su protocolo se abordará a partir del bloque normativo al que pertenecen y la materia que regulan, tal y como se indicó en el Título 4.3 *supra* acerca de la “*Compatibilidad general del Convenio y su protocolo con la Constitución Política*”, a saber: (i) ámbito de aplicación; (ii) definiciones; (iii) imposición sobre las rentas; (iv) métodos para aliviar la doble tributación y (v) protocolo.

78. En estos términos, la Corte seguirá el siguiente orden para el análisis de cada disposición:

79. En primer lugar, hará una breve explicación del contenido del artículo de que se trate.

80. En segundo lugar, dado que, en su mayoría, los intervinientes y el Ministerio Público solicitaron la exequibilidad del articulado del Convenio y de su protocolo, planteará las razones que fundamentan o no la superación del citado estándar de razonabilidad de las cláusulas o artículos que componen el bloque normativo a tratar.

81. Finalmente, solo en la medida en que de la disposición específica se derive un problema jurídico particular, así lo planteará y resolverá, previa síntesis de los argumentos propuestos por los intervinientes.

4.3.1. Ámbito de aplicación

82. El ámbito de aplicación del Convenio comprende el “Capítulo I” referido, en términos generales, (i) a las personas cubiertas por el Convenio –ámbito subjetivo–; y (ii) los impuestos cubiertos por este –ámbito objetivo–.

83. El **artículo 1** dispone que el Convenio aplicará a “*personas que sean residentes de uno o ambos estados*”¹²⁷. Además, incluye como sujetos cubiertos a las “*entidades transparentes*”, siempre que estas sean consideradas como tal por cualquiera de las legislaciones domésticas de los Estados contratantes. Y, finalmente, incluye la denominada cláusula de salvamento o “*saving clause*”, con el propósito de salvaguardar la soberanía y potestad tributaria de los Estados contratantes respecto de sus residentes.

¹²⁷ “Artículo 1. Personas cubiertas. 1. Este Convenio se aplicará a personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

2. Para efectos de este Convenio, las rentas o ganancias obtenidas por, o a través de, una entidad o arreglo que es tratado total o parcialmente como transparente fiscalmente, de acuerdo con la ley tributaria de cualquiera de los Estados Contratantes, serán consideradas como rentas o ganancias de un residente de un Estado Contratante, pero sólo en la medida en que las rentas o ganancias se traten, para propósitos tributarios por ese Estado, como rentas o ganancias de un residente de ese Estado.

3. Este Convenio no afectará la tributación por un Estado Contratante, de sus residentes, excepto en relación con los beneficios otorgados bajo el 3 [sic] del Artículo 7, el párrafo 2 el Artículo 9 y los Artículos 18, 19, 21, 23, 24 y 27”.

84. De otro lado, el **artículo 2** delimita en sus cuatro numerales los impuestos cubiertos por el Convenio¹²⁸. De esta manera, establece que será aplicable a *“los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital exigibles en nombre de un Estado Contratante y, en el caso del Reino Unido, en nombre de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, independientemente de la forma en la cual sean percibidos”*. Además, determina el alcance del *“impuesto sobre la renta”* y precisa los impuestos existentes que se entienden cobijados por el Convenio.

85. La Corte reconoce la importancia de este tipo de cláusulas para la adecuada y efectiva implementación del Convenio. En ese sentido, en el examen de cláusulas similares contenidas en tratados de igual o similar naturaleza, ha destacado que *“se trata, de contenidos absolutamente necesarios, sin los cuales, resultaría imposible establecer quiénes son los destinatarios de la norma jurídica”*¹²⁹ y, adicionalmente, determinar cuáles son los impuestos respecto de los cuales se pretende eliminar la doble tributación, por un lado, y evitar la evasión y elusión tributaria, por el otro.

86. Por tanto, la implementación de este tipo de cláusulas, además de otorgar operatividad al Convenio, concretiza los fines trazados en este, referidos a eliminar la doble imposición internacional, sin crear oportunidades para la no imposición por intermedio de la evasión o elusión fiscal, lo cual, a su vez hace efectivos los principios de (i) legalidad y seguridad jurídica, necesarios para (ii) la satisfacción de los derechos del contribuyente frente al Estado.

87. Dada tal finalidad, su relevancia para lograr la implementación del acuerdo y para conseguir los fines trazados en este, la Corte declarará la exequibilidad de los artículos 1 y 2.

4.3.2. Definiciones

88. El Capítulo II del Convenio establece, en términos generales, las definiciones técnicas para su aplicación. Este capítulo comprende el artículo 3, relativo a las definiciones generales, el artículo 4, relativo a la noción de residentes y, el artículo 5, relativo a la noción de establecimiento permanente.

¹²⁸ *“Artículo 2. Impuestos cubiertos. 1. Este Convenio será aplicable a los impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital exigibles en nombre de un Estado Contratante y, en el caso del Reino Unido, en nombre de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, independientemente de la forma en la cual sean percibidos. 2. Se considerarán como impuesto sobre la renta y sobre las ganancias de capital, todos los impuestos que graven la totalidad de las rentas, o cualquier elemento de las mismas, incluyendo impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, al igual que impuestos sobre las plusvalías.*

3. Los impuestos existentes a los cuales les será aplicable el Convenio son los siguientes: a) en el caso de Colombia: (i) impuesto sobre la renta y complementarios; (ii) impuesto sobre la renta para la equidad - CREE; (En adelante, denominados "Impuestos colombianos"); b) en el caso del Reino Unido: (i) el impuesto sobre la renta; (ii) el impuesto corporativo; y (iii) el impuesto sobre ganancias de capital; (En adelante denominados "Impuestos del Reino Unido"); 4. El Convenio será también aplicable a los impuestos idénticos o sustancialmente similares, que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio en adición a, o en lugar de, los impuestos existentes. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán mutuamente cualquier cambio significativo hecho a su legislación tributaria”.

¹²⁹ Cfr., Sentencia C-667 de 2014.

89. En términos generales, el Capítulo II es compatible con la Constitución por cuanto prevé las definiciones técnicas necesarias para la aplicación del Convenio, sin amenazar o vulnerar contenido constitucional alguno. Al igual de lo que ocurre con las cláusulas tipo que regulan su ámbito de aplicación, la incorporación de estas posibilita el cumplimiento de los fines trazados con el Convenio, en la medida en que establecen el contenido de las expresiones generalmente usadas en él, por un lado, y la forma en que estas deben interpretarse, por el otro. De esta manera, la Corte reconoce que este tipo de cláusulas (i) se armonizan con los principios de legalidad y seguridad jurídica, y (ii) constituyen una garantía de los derechos del contribuyente frente al Estado.

90. Ahora bien, atendiendo al contenido particular de cada una de las cláusulas que integran este capítulo, le corresponde a la Corte analizar si, individualmente consideradas también son compatibles con la Constitución.

91. El **artículo 3** contiene las definiciones generales, usadas de manera recurrente, dentro del texto del Convenio¹³⁰. Además, incluye una regla general

¹³⁰ “Artículo 3. Definiciones generales. 1. Para los fines del presente Convenio, a menos que el contexto exija una interpretación diferente:

a) El término “Colombia” hace referencia a la República de Colombia y, cuando es utilizado en un sentido geográfico, incluye su territorio, tanto continental como insular, su espacio aéreo, áreas marinas y submarinas y otros elementos sobre los cuales ejerce su soberanía, derechos soberanos o jurisdicción de conformidad con la Constitución Colombiana de 1991 y sus leyes, y de conformidad con derecho internacional, incluyendo los tratados internacionales que sean aplicables;

b) El término “Reino Unido” significa Gran Bretaña e Irlanda del Norte y, cuando es utilizado en un sentido geográfico, significa el territorio y el mar territorial de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y las áreas más allá del mar territorial sobre las cuales Gran Bretaña e Irlanda del Norte ejercen derechos soberanos o jurisdicción de conformidad con su ley nacional y el derecho internacional;

c) Los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan Colombia o el Reino Unido según lo requiera el contexto;

d) El término “persona” comprende las personas naturales, sociedades y cualquier otro grupo de personas;

e) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que será tratada como una persona jurídica para efectos tributarios;

f) El término “empresa” hace referencia al ejercicio de cualquier actividad o negocio;

g) Los términos “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;

h) El término “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por barco o aeronave, excepto cuando el barco o la aeronave es operado únicamente entre lugares dentro de un Estado Contratante, y la empresa que opera el barco o la aeronave no es una empresa de ese Estado;

i) El término “autoridad competente” significa:

(i) en Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, o su representante autorizado;

(ii) en el Reino Unido, los Comisionados de Su Majestad para los Impuestos y Aduanas o su representante autorizado;

j) El término “nacional” significa:

(i) en relación con Colombia, cualquier persona natural que posea la nacionalidad o la ciudadanía colombiana y cualquier persona jurídica, sociedad o asociación que derive su estatus como tal de las leyes vigentes en Colombia;

(ii) en relación con el Reino Unido, cualquier ciudadano británico, o cualquier sujeto británico que no posea la ciudadanía de algún otro país o territorio del Commonwealth, siempre y cuando tenga el derecho a permanecer en el Reino Unido; y cualquier persona jurídica, sociedad o asociación que derive su estatus como tal de las leyes vigentes en el Reino Unido;

k) El término “negocio” incluye el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

l) El término “esquema o fondo de pensiones” significa cualquier esquema u otro arreglo establecido en un Estado Contratante;

de interpretación al establecer que *“todo término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado”*. De esta manera remite, primero, a las definiciones del acuerdo, luego, al contexto de este y, finalmente, a las legislaciones domésticas.

92. Para la Corte, el artículo 3 otorga, en términos generales, seguridad a las partes acerca del alcance de las expresiones y términos que integran el acuerdo. Se trata de una cláusula razonable para lograr las finalidades previstas con la suscripción del instrumento en la medida que, al generar seguridad, se atienden los fines y propósitos previstos por los Estados contratantes para su suscripción.

93. Adicionalmente, los Estados contratantes suscribieron un protocolo en relación con el subpárrafo d) del párrafo 1 y el subpárrafo l) del párrafo 1 del artículo 3, con la intención de dar alcance a las expresiones “persona” y “esquema o fondo de pensiones” definidos, en términos generales, por el artículo 3¹³¹. Teniendo en cuenta que el protocolo tiene por objeto aclarar el alcance del artículo 3, la Corte no aprecia incompatibilidad alguna entre tales numerales y la Constitución.

(i) que esté constituido y sea operado exclusivamente, o casi exclusivamente, para administrar o proporcionar beneficios para el retiro y beneficios suplementarios, accesorios o similares a personas naturales, y que esté regulado como tal por el Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales; o

(ii) que esté constituido y opere exclusivamente, o casi exclusivamente, para invertir fondos para el beneficio de dichos esquemas o arreglos;

y que esté generalmente exento del impuesto sobre la renta o, en el caso de Colombia, no esté sujeto a impuesto.

2. Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, todo término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado”.

¹³¹ En relación con el artículo 3 se acordó: “2. En relación con el subpárrafo d) del párrafo 1 del Artículo 3: *“Se entiende que el término “persona” incluye, en el caso de Colombia, las sucesiones ilíquidas.*

3. En relación con el subpárrafo 1) del párrafo 1 del Artículo 3: *Se entiende que el término “esquema o fondo de pensiones” incluye:*

a) en el caso de Colombia, los fondos de pensiones regulados por la Ley 100 de 1993 y las disposiciones que la modifiquen o sustituyan, administrados o manejados por Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías que están sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia y sujetas a las reglas provistas en la Parte 2 del Decreto 2555 de 2010 (fondos de pensiones obligatorios), y aquellos fondos de pensiones regulados en el Capítulo VI de la Parte V del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y que son administrados por entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia (fondos de pensiones voluntarios).

b) en el caso del Reino Unido, esquemas de pensiones (distintos a un esquema de seguridad social) registrados bajo la Parte 4 de la Ley Financiera de 2004, incluidos fondos de pensiones o esquemas de pensiones organizados a través de compañías de seguros y fideicomisos unitarios donde los titulares unitarios son exclusivamente esquemas de pensiones.

Las autoridades competentes pueden acordar incluir en los anteriores subpárrafos, esquemas de pensiones de naturaleza económica o legal idéntica o sustancialmente similar, que sean introducidos mediante estatuto o legislación en cualquiera de los Estados después de la fecha de la firma de la Convención”.

94. El **artículo 4** se refiere, específicamente, a la definición de “residente”. Además, establece las reglas para determinar la residencia en caso de “*empate*” o “*doble residencia*”¹³².

95. Para resolver los conflictos de “doble residencia” se establecieron, en los numerales 2 y 3, las denominadas “cláusulas de desempate”. Mientras que el numeral 2 regula los conflictos de doble residencia entre personas naturales, el numeral 3 regula los conflictos que surjan entre personas distintas de las personas naturales.

96. Particularmente, este último numeral fue adoptado con sujeción a las recomendaciones elaboradas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a su modelo de Convenio en el año 2017. En ese año, este Comité concluyó que los casos de doble residencia entre personas diferentes a las naturales eran relativamente escasos; por tanto, determinó que la mejor forma para solucionar un posible conflicto de doble residencia era por medio del acuerdo mutuo entre los Estados contratantes¹³³. Adicionalmente, concluyó que, operativamente, tal procedimiento debía tener en cuenta, entre otros, los siguientes factores de desempate: (i) el lugar en el que usualmente se llevan a cabo las reuniones de junta directiva, (ii) el sitio en el que el director general y otros altos ejecutivos suelen llevar a cabo sus actividades y, (iii) el lugar en el que se conservan los registros contables¹³⁴. Con todo, el Comité precisó que, ante la ausencia de acuerdo entre los Estados contratantes, la persona no se consideraría “residente” de ninguno de estos. Para el Comité, el procedimiento debía ser de acuerdo mutuo para evitar que las personas obtuvieran beneficios inapropiados con la aplicación de este tipo de acuerdos.

¹³² Artículo 4. Residente. “1. A los efectos de este Convenio, el término “residente de un Estado Contratante” significa cualquier persona que, bajo las leyes de ese Estado, esté sujeta a tributación en ese Estado por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución u organización, sede de administración y cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a ese Estado y a cualquiera de sus subdivisiones políticas o autoridades locales. Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a tributación en ese Estado exclusivamente por las rentas o ganancias de capital de fuentes situadas en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se determinará de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada como residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente para su disposición; en caso de que tenga una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado donde mantenga relaciones personales y económicas más cercanas (centro de intereses vitales);

b) si el Estado donde dicha persona tiene su centro de intereses vitales no puede ser determinado, o si dicha persona no cuenta con una vivienda permanente a su disposición en ningún Estado, se considerará residente solamente del Estado donde mora habitualmente;

c) si dicha persona mora habitualmente en ambos estados, o si no mora habitualmente en ninguno de ellos, se considerará que es residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si dicha persona es nacional de ambos Estados o si no es nacional de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el asunto mediante mutuo acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona distinta de una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible para determinar de mutuo acuerdo el Estado Contratante del cual se considerará a esa persona como residente para los propósitos de este Convenio. En ausencia de un acuerdo mutuo entre las autoridades de los Estados Contratantes, la persona no se considerará residente de ningún Estado Contratante para efectos de acceder a los beneficios consagrados en este Convenio, excepto aquellos consagrados en los Artículos 21, 23 y 24”.

¹³³ Cfr., OCDE, Model Tax Convention on Income and Capital, 2017. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page114

¹³⁴ Ibid.

97. En este contexto, Colombia y Reino Unido acordaron pactar reglas de “desempate” para determinar el lugar de residencia, en casos de conflictos de doble residencia.

98. Para la Corte, el artículo 4 y su protocolo detentan un carácter necesario para definir el ámbito de aplicación subjetivo del Convenio. Por tanto, en términos generales, esta disposición es compatible con la Constitución, al permitir su operatividad.

99. Sin embargo, respecto del artículo 4 *sub examine*, la Universidad Externado de Colombia solicitó su inexecutable, al considerar que su numeral 3 desconocía los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica, en tanto que:

“[no establece parámetros con base en los cuales las autoridades administrativas de ambos Estados llegarían a establecer la residencia de los sujetos, lo que de paso determinará su base gravable en cada uno de ellos, en esta medida] se deja a arbitrio de las administraciones tributarias -de conformidad con el artículo 3, numeral 1, literal i)- la resolución de conflictos de doble residencia de sociedades o sujetos distintos de personas naturales, los cuales deberán, según esta disposición, ser resueltos a partir del procedimiento de acuerdo mutuo (MAP por sus siglas en inglés) y de no ser posible llegar a un acuerdo, el sujeto se considerará residente en ninguno de los estados”¹³⁵.

100. A propósito de los cuestionamientos planteados, le corresponde a la Sala Plena resolver el siguiente problema jurídico particular: ¿vulnera el numeral 3 del artículo 4 los principios constitucionales de reserva de ley y de seguridad jurídica?

101. Dado la caracterización del artículo 4, la Corte advierte que su numeral 3 no desconoce los principios constitucionales de reserva de ley ni de seguridad jurídica, por las siguientes razones.

102. Primero, las partes del Convenio no determinaron quien era “residente” *in genere* de un Estado, sino que acordaron una definición estipulativa para resolver aquellos casos en los que se presentara un “empate” o “doble residencia”.

103. Segundo, la determinación de la residencia de los sujetos cubiertos por el Convenio no está al arbitrio de las autoridades de los Estados contratantes. Tal determinación está sujeta a las reglas del procedimiento amistoso de mutuo acuerdo (MAP). En tales términos, las posibles controversias podrían suscitarse en la interpretación de tales reglas, pero no en su creación.

¹³⁵ Cdno. 2, fl, 296.

104. Tercero, a pesar de que la consecuencia descrita ante la ausencia de acuerdo entre los Estados contratantes sea que “*la persona no se considerará residente de ningún Estado Contratante para efectos de acceder a los beneficios consagrados en este Convenio*”, tal como se dispone en el apartado final del numeral 3 *sub examine*, sí le son aplicables las reglas prescritas en los artículos 21, 23 y 24 del Convenio, relativos a la eliminación de la doble tributación, no discriminación y al procedimiento de mutuo acuerdo.

105. Por estas razones, la Corte considera que la regla de desempate dispuesta en el numeral 3 del artículo 4 no resulta irrazonable. Se trata de una regla idónea para alcanzar los fines del tratado, entre otros, los relativos a evitar la utilización abusiva o indebida de este, con propósitos de evasión y elusión fiscal.

106. Finalmente, frente a la presunta vulneración de la confianza legítima en la obtención de los beneficios del tratado¹³⁶, la Corte advierte que la lectura del interviniente es descontextualizada y pierde de vista la naturaleza y las finalidades del tratado. Al respecto, la Corte destaca que, en aplicación de este Convenio se busca (i) eliminar la doble imposición internacional, (ii) mejorar las relaciones de comercio internacional y, (iii) promover la inversión extranjera. De tal forma que, aunque (i) la concesión de beneficios tributarios puede constituir una forma de incentivar el flujo de inversión extranjera hacia el país, y, por tanto, (ii) es plausible que en la aplicación del Convenio se puedan derivar situaciones preferenciales, el Convenio *sub examine* no pretende garantizar la obtención de beneficios particulares a la totalidad de posibles sujetos destinatarios del mismo, menos aún, cuando no cumplen con la totalidad de los supuestos para su aplicación. Solo en la medida en que el Convenio les sea aplicable sería posible acceder a los presuntos beneficios que supone su aplicación. De allí que no se considere irrazonable la regla establecida en el numeral 3 del artículo 4.

107. En tales términos, la Corte no advierte algún reparo de inconstitucionalidad. Por lo tanto, declarará la exequibilidad del artículo 4 del Convenio.

108. Por último, el **artículo 5** del Convenio regula la figura del “*establecimiento permanente*”¹³⁷. Esta figura tiene origen en el derecho

¹³⁶ Cfr., Cdno. 2, fl. 296. Según señaló al final de su intervención la Universidad Externado de Colombia.

¹³⁷ “Artículo 5. Establecimiento Permanente: 1. Para los fines de este Convenio, el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. El término “establecimiento permanente” incluye en especial:

a) las sedes de administración;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres, y

f) las minas, los pozos de petróleo o gas, las canteras, o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o la explotación de recursos naturales.

3. Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje constituye un establecimiento permanente sólo si dura más de seis meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- a) el uso de instalaciones exclusivamente con fines de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías que pertenecen a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías que pertenecen a la empresa, únicamente con propósitos de almacenamiento, exhibición o entrega;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías que pertenecen a la empresa, únicamente con el fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único propósito de comprar bienes o mercancías, o de recopilar información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar, para la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subpárrafos a) a e), siempre y cuando el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultante de esa combinación, conserve un carácter preparatorio o auxiliar.

5. El párrafo 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que sea utilizado o mantenido por una empresa, si la misma empresa, o una empresa íntimamente relacionada lleva a cabo actividades de negocios en el mismo lugar, o en otro lugar en el mismo Estado Contratante, y

- a) ese lugar, u otro lugar, constituye un establecimiento permanente para la empresa o para la empresa íntimamente relacionada bajo las disposiciones de este Artículo, o
- b) la actividad general resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por las empresas íntimamente relacionadas en los dos lugares, no es de carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades de negocios llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas íntimamente relacionadas en los dos lugares, constituyan funciones complementarias que hacen parte de una operación de negocios coherente.

6. Para los fines del párrafo 5, se considera que una persona está íntimamente relacionada con una empresa si, con base en todos los hechos y circunstancias relevantes, la una tiene control sobre la otra, o ambas se encuentran bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, una persona se considerará como estando íntimamente relacionada con una empresa si posee de forma directa o indirecta más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del voto y valor conjunto de las acciones en la sociedad o de la participación accionaria efectiva en la sociedad), o si otra persona posee de manera directa o indirecta más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del voto y valor conjunto de las acciones en la sociedad o de la participación accionaria efectiva en la sociedad) en la persona y en la empresa.

7. No obstante las disposiciones de los párrafos 1, 2, y 3, cuando una empresa de un Estado Contratante preste servicios en el otro Estado Contratante

- a) a través de una persona natural que permanece en ese otro Estado por un período o períodos que sumen en conjunto más 183 días en cualquier periodo de 12 meses, y más del 50% de los ingresos brutos atribuibles al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona natural; o
- b) durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios.

las [sic] actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se consideran desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el párrafo 4, y que, de haber sido prestados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo. Para efectos de este párrafo, los servicios prestados por una persona natural en nombre de una empresa no se consideran prestados por otra empresa a través de dicha persona natural, a menos que esa empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona natural presta los servicios.

Para efectos de este párrafo, cuando una empresa de un Estado Contratante que esté prestando servicios en el otro Estado Contratante sea, durante un período de tiempo, asociada de otra empresa que preste servicios sustancialmente similares en ese otro Estado para el mismo proyecto, o para proyectos conectados entre sí, a través de una o más personas naturales que, durante ese período, están presentes y prestan esos servicios en el Estado, se considerará que la empresa mencionada en primer lugar está prestando servicios en el otro Estado para ese mismo proyecto, o para proyectos conectados entre sí, durante ese periodo de tiempo, a través de esas personas naturales. Para efectos de la frase anterior, se entiende que una empresa es asociada de otra empresa si una de ellas es controlada directa o indirectamente por la otra, o ambas son controladas directa o indirectamente por las mismas personas, independientemente de si esas personas son o no residentes de uno de los Estados Contratantes.

8. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona – distinta a un agente independiente al cual le sea aplicable el párrafo 9 – actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a cualquier actividad que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a aquellas mencionadas

tributario internacional, principalmente, y tiene como propósito fundamental “sujetar a la jurisdicción de la fuente, las rentas percibidas por personas que residen fuera de sus fronteras”¹³⁸. Por tanto, la implementación de esta figura permite atribuir la potestad tributaria al país de la fuente, incluso en aquellos casos en los que la regla general atribuya la potestad tributaria al país de residencia.

109. La figura del establecimiento permanente, así consagrada, ha sido objeto de análisis en los diferentes exámenes de constitucionalidad que ha adelantado la Corte respecto de instrumentos de igual naturaleza. Dicha figura ha sido objetada, principalmente, por razones de conveniencia, dada “la falta de precisión en la reglamentación interna del Establecimiento Permanente, lo que fue paliado con la Ley 1607 de 2012”¹³⁹.

110. Para la Corte, aun cuando en otras decisiones sobre la materia, esto es, relativas al control de constitucionalidad material de convenios de doble imposición celebrados y suscritos por Colombia, se han planteado reparos a la figura del establecimiento permanente, es claro que estos se orientaban a cuestionar la oportunidad, ventaja y eficiencia de la figura para el caso del Estado colombiano¹⁴⁰. Ello fue así en la medida en que, para la época de los cuestionamientos, la figura del establecimiento permanente no se encontraba regulada en el ordenamiento jurídico colombiano. Por el contrario, para la época de celebración y suscripción del Convenio *sub examine*, la Corte encuentra que la figura se encuentra expresamente regulada¹⁴¹. De ello se sigue que hubieren desaparecido los reparos en cuanto a su conveniencia, en tanto que, en este caso, no hubo pronunciamientos en los que se cuestionara la constitucionalidad de la disposición.

111. Con todo, la Corte reitera que el control constitucional de este tipo de acuerdos no tiene por objeto cuestiones de mera conveniencia. Además, como se ha señalado en el examen constitucional de otros convenios de igual naturaleza, este artículo plantea una serie de criterios para determinar si una actividad económica es un establecimiento permanente y sus rentas deben pagar impuestos en la jurisdicción tributaria donde se ubique¹⁴², por lo cual,

en el párrafo 4 y que, de ser realizadas a través de un lugar fijo de negocios, no harían que dicho lugar fijo de negocios sea considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

9. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el simple hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. Sin embargo, cuando en las relaciones comerciales y financieras entre la empresa y el agente haya o se impongan condiciones que difieran de aquellas que habría habido entre empresas independientes, el agente no se considerará como un agente independiente de acuerdo con la definición consagrada en este párrafo.

10. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra forma), no convierte, por sí solo, a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

¹³⁸ Sentencia C-460 de 2010.

¹³⁹ Sentencia C-049 de 2015.

¹⁴⁰ Ver, por ejemplo, las sentencias C-577 de 2009 y C-460 de 2010

¹⁴¹ Cfr., Estatuto Tributario, artículo 20-1.

¹⁴² Cfr. Sentencia C-049 de 2015.

constituye una medida legítima e idónea para alcanzar los fines perseguidos, siendo compatible con la Constitución.

112. Por tanto, la Corte reconoce el carácter instrumental de esta disposición, en la medida en que establece el alcance de la figura, por un lado, y posibilita su aplicación, por el otro.

113. Dado que no se advierte reparo alguno de inconstitucionalidad, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 5 del Convenio.

4.3.3. Imposición sobre las rentas

114. El “Capítulo III” del Convenio comprende las reglas relativas a la distribución de la potestad tributaria de los Estados contratantes. Para ese propósito, los conceptos de “fuente” y “residencia” son empleados como criterios de conexión para atribuir, efectivamente, el ejercicio de la potestad tributaria.

115. Este capítulo contiene reglas de distribución de la potestad tributaria en relación con: rentas de bienes inmuebles (art. 6); utilidades empresariales (art. 7); navegación y transporte aéreo (art. 8); empresas asociadas (art.9); dividendos (art. 10); intereses (art. 11); regalías (art. 12); ganancias de capital (art. 13); empleo (14); honorarios de directores (art. 15); artistas y deportistas (art. 16); pensiones (art. 17); funciones públicas (art. 18); estudiantes (art. 19); y otras rentas (art. 20).

116. En términos generales, la Corte reconoce y advierte que el Capítulo III es necesario para la adecuada y efectiva implementación del Convenio. En efecto, los artículos comprendidos en este capítulo tienen un “*carácter instrumental*”¹⁴³ en relación con los fines del Convenio, en cuanto describen las distintas circunstancias en las cuales pueden presentarse situaciones de eventual doble tributación, para después establecer las reglas conforme a las cuales se determinará ante cuál de los Estados signatarios deben cumplirse las correspondientes obligaciones tributarias. Las reglas previstas a dichos efectos son claras, explícitas y suficientemente comprensivas, todo lo cual facilita la efectiva aplicación del acuerdo.

117. Ahora bien, dado el contenido y alcance de cada una de las rentas comprendidas en el Capítulo III, a continuación, le corresponde a la Corte examinar la compatibilidad particular de cada una de las cláusulas que integran el Capítulo con la Constitución.

118. El **artículo 6** establece que las rentas derivadas de bienes inmuebles están sujetas a tributación en el Estado de la fuente¹⁴⁴. Así, el párrafo 1 dispone que

¹⁴³ Corte Constitucional. Sentencias C-383 de 2008, C-238 de 2014.

¹⁴⁴ “Artículo 6. Rentas de bienes inmuebles. 1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluyendo las rentas procedentes de actividades agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados o ubicados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante, esto es, el país de la fuente. El párrafo 2, por su parte, delimita el alcance de la expresión “*bienes inmuebles*”, al señalar que su significado debe ser el atribuido en la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes. Por otro lado, enlista los bienes que se encuentran comprendidos en el término. Finalmente, los párrafos 3 y 4 refieren algunas rentas específicas que se entienden incluidas en el concepto de “*bienes inmuebles*”.

119. La Corte encuentra que este artículo es compatible con la Constitución por tres razones, fundamentalmente:

120. (i) De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las reglas de reparto para las rentas provenientes de bienes inmuebles, tales como las establecidas en el artículo 6 del Convenio “*no presenta reparos constitucionales en cuanto se desarrolla en un marco de reciprocidad*”¹⁴⁵.

121. (ii) Es razonable que las rentas derivadas de bienes inmuebles estén sujetas a tributación en el país de la fuente en razón de la conexión objetiva que existe entre los inmuebles ubicados en el territorio de un Estado y las rentas que estos generan. Así lo ha señalado la Corte al indicar que la regla de reparto en comentario se justifica “*en virtud de la fuente de conexión generalmente reconocida entre el Estado de la situación de los bienes y la fuente de sus créditos fiscales*”¹⁴⁶.

122. Finalmente, (iii) la regla de reparto en comentario contribuye a alcanzar los fines del Convenio en tanto que, tal como lo ha sostenido la Corte, establece “*las rentas que se verán beneficiadas con los mecanismos para evitar la doble tributación internacional*”¹⁴⁷.

123. Por lo dicho, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 6 del Convenio.

124. El **artículo 7** regula las reglas de reparto de la potestad tributaria respecto de las rentas obtenidas por concepto de utilidades empresariales¹⁴⁸. El párrafo

2. La expresión “*bienes inmuebles*” tendrá el significado que se le atribuya bajo la legislación del Estado Contratante en el cual estén situados los bienes en cuestión. El término incluirá en cualquier caso los bienes que sean accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y los equipos utilizados en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los cuales son aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de los bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos como contraprestación por la explotación o el derecho de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los barcos, naves y aeronaves no se considerarán como bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a las rentas derivadas del uso directo, arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa”.

¹⁴⁵ Sentencia C-049 de 2015.

¹⁴⁶ Sentencias C-577 de 2009, C-295 de 2012, C-260 de 2014.

¹⁴⁷ Sentencia C-577 de 2009.

¹⁴⁸ “Artículo 7. **Utilidades Empresariales.** 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

1 establece que las rentas de una empresa de un Estado contratante “*solamente pueden someterse a imposición en ese Estado*”, es decir, en el Estado de la residencia, a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por intermedio de un establecimiento permanente. De ser este el caso, las rentas atribuibles a ese establecimiento permanente estarán sujetas a imposición en ese otro Estado contratante, esto es, el Estado de la fuente.

125. El párrafo 2, por su parte, dispone que las utilidades atribuibles al establecimiento permanente son las utilidades que habría podido obtener “*si fuera una empresa distinta e independiente que realiza actividades iguales o similares, bajo las mismas o en condiciones similares [...]*”. Por su parte, el párrafo 3 señala que cuando un Estado contratante grave las utilidades de la empresa que ya han sido gravadas en el otro Estado, el otro Estado hará “*el ajuste correspondiente en el monto del impuesto cobrado sobre esas utilidades [...]*”.

126. Para la Corte, el 7 artículo es compatible con la Constitución por las siguientes razones:

127. (i) La regla de reparto por medio de la cual, las “*utilidades empresariales*” solo son gravadas en el país de la residencia, salvo que se lleve a cabo una actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente, se ajusta “*a los principios tributarios establecidos en el artículo 363*”¹⁴⁹.

128. (ii) La Corte ha advertido que mediante la figura del establecimiento permanente se le atribuye potestad tributaria al Estado de la fuente “*a condición de que en su territorio se encuentre realmente instalado aquél y únicamente en la medida en que las utilidades de la empresa le sean imputables*”¹⁵⁰. En estos términos, ha indicado que,

“la justificación jurídico-tributaria de este principio radica en la idea comúnmente aceptada en el ámbito internacional de que una empresa residente de un Estado contratante que realiza actividades en un

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.

2. 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.

3. 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.

4. Cuando las utilidades incluyan partidas de renta o de ganancias de capital que son tratadas de manera separada en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos Artículos no se verán afectadas por las disposiciones de este Artículo”.

¹⁴⁹ Sentencias C-049 de 2015 y C-221 de 2013.

¹⁵⁰ Sentencia C-577 de 2009.

segundo Estado no participa de manera relevante en la vida económica de este último sino opera en su territorio a través de un establecimiento permanente, lo cual supone un umbral mínimo de territorialidad que justifica el gravamen del Estado de la fuente por la renta empresarial obtenida en su territorio”¹⁵¹.

129. Por último, (iii) la Corte encuentra que esta cláusula contribuye, efectivamente, a alcanzar los fines del Convenio, en tanto que guarda una relación de conexidad específica con el propósito de evitar la doble imposición e incentivar el flujo de la inversión extranjera.

130. Por las razones expuestas, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 7 del Convenio.

131. El **artículo 8** del Convenio regula la distribución de la potestad tributaria respecto de rentas procedentes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional¹⁵². El párrafo 1 establece que “*las utilidades de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado*”, es decir, el Estado de la residencia. El párrafo 2, por su parte, precisa cuáles son las rentas que se entienden incluidas en las utilidades procedentes de la operación de naves o aeronaves. Por último, el párrafo 3 precisa que la regla establecida en el párrafo 1 también es aplicable “*a las utilidades derivadas de la participación en un consorcio*”.

132. Este artículo es compatible con la Constitución Política. De una parte, porque, tal y como se ha sido reiterado por la jurisprudencia constitucional, para las actividades de tráfico *internacional* en los CDI, “*usualmente se establece como principio la reserva del Estado de la residencia y permitir al otro Estado Parte tributar el tráfico efectuado exclusivamente dentro de sus fronteras*”¹⁵³. Este mandato, según lo ha considerado aquella, es “*una expresión del principio de soberanía nacional contemplado en el varias veces citado artículo 9 de la Carta*”¹⁵⁴.

133. De otra parte, porque la Corte ha precisado que la actividad de transporte marítimo y aéreo internacional “*ofrece complejidades*”¹⁵⁵ en materia de

¹⁵¹ Sentencias C-295 de 2012, C-260 de 2014 y C-667 de 2014.

¹⁵² “*Artículo 8. Navegación y transporte aéreo. 1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. 2. Para efectos de este Artículo, las utilidades de una empresa de un Estado Contratante provenientes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional incluyen: a) las utilidades derivadas del arrendamiento a casco desnudo de naves o aeronaves; y b) las utilidades derivadas del uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores (incluidos remolques y equipos relacionados con el transporte de contenedores) usados para el transporte de bienes o mercancías; siempre que dicho arrendamiento, uso, mantenimiento o arrendamiento, según fuere el caso, sea accesorio a la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional. 3. Las disposiciones del párrafo 1 también son aplicables a las utilidades derivadas de la participación en un consorcio (“pool”), en un negocio conjunto o en una agencia de explotación internacional”.*

¹⁵³ Sentencias C-295 de 2012, C-221 de 2013 y C-260 de 2014.

¹⁵⁴ Sentencia C-667 de 2014.

¹⁵⁵ Sentencia C-295 de 2012.

tributación “*por las características mismas de la actividad*”¹⁵⁶ y, por tanto, algunos Estados atribuyen el poder tributario, de manera exclusiva, al Estado de la residencia, mientras que otros lo hacen al país de la “*dirección efectiva*” de la empresa.

134. En tal medida, disposiciones como la objeto de control son necesarias en los CDI, a efectos de establecer un “*marco recíproco y de racionalidad*”¹⁵⁷ para la distribución de la potestad tributaria en estas actividades y, en particular, para evitar la doble tributación.

135. Por las razones expuestas, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 8 del Convenio.

136. El **artículo 9** regula los ajustes que debe realizar cada Estado contratante¹⁵⁸, respecto de los ingresos gravables obtenidos por los contribuyentes cuando se trata de transacciones que se lleven a cabo entre partes vinculadas o relacionadas¹⁵⁹.

137. A dichos efectos, el párrafo 1 señala los eventos en los cuales existe vinculación entre compañías y establece que cuando ello ocurre “*las utilidades que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán ser incluidas en las utilidades de esa empresa y ser sometidas a imposición en consecuencia*”. Por su parte, el párrafo 2 prevé que cuando un Estado someta a imposición utilidades sobre las cuales una empresa del otro Estado contratante ha sometido a imposición en ese otro Estado, y las utilidades así incluidas corresponden a las que habrían sido obtenidas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar, si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se habrían acordado entre empresas independientes, “*ese otro Estado deberá hacer el correspondiente ajuste del monto del impuesto que haya percibido sobre dichas utilidades*”.

138. La Corte advierte que este artículo es compatible con la Constitución. De un lado, el artículo encuentra fundamento en la aplicación del principio de plena

¹⁵⁶ Sentencia C-577 de 2009.

¹⁵⁷ Sentencia C-049 de 2015.

¹⁵⁸ “*Artículo 9. Empresas Asociadas. 1. Cuando: a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de aquellas que serían convenidas entre empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán ser incluidas en las utilidades de esa empresa y ser sometidas a imposición en consecuencia. 2. Cuando un Estado Contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado - y en consecuencia someta a imposición- utilidades sobre las cuales una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y las utilidades así incluidas corresponden a las que habrían sido obtenidas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se habrían acordado entre empresas independientes, ese otro Estado deberá hacer el correspondiente ajuste del monto del impuesto que haya percibido sobre dichas utilidades. Para determinar dicho ajuste, se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán entre ellas de ser necesario*”.

¹⁵⁹ Cfr., Sentencia C-460 de 2010.

competencia, pues busca que las operaciones que realicen los contribuyentes “se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente”¹⁶⁰. Así lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional al señalar que la cláusula de “empresas asociadas” en los CDI es conforme con la Constitución “*particularmente porque lo que hace es desarrollar el principio de libre concurrencia en la aplicación normativa*”¹⁶¹. En efecto, permite a los Estados presentar sus resultados contables, “*de forma que se incluyan los beneficios o rentas de la empresa declarados en el importe necesario para reflejar los beneficios o rentas que hubieran obtenido partes de forma independiente para que puedan someterse a imposición*”¹⁶².

139. De otro lado, la Corte ha explicado que como resultado de la globalización económica “*numerosos grupos empresariales de carácter multinacional o transnacional crean vínculos*”¹⁶³ que trascienden el ámbito territorio de un Estado. En estos términos, el artículo 9 *sub examine* tiene por objeto resolver los problemas de tributación que se derivan de este fenómeno. Para ese propósito, son necesarias reglas que contribuyan efectivamente a alcanzar los fines trazados por el Convenio, tales como las que contempla la disposición, a saber: (i) la regla del párrafo 1 tiene por objeto hacer una correcta asignación de la base gravable en operaciones de precios de transferencia. Esta regla es “*uno de los principales mecanismos para prevenir la elusión tributaria*”¹⁶⁴, pues evita “*que manejos entre empresas relacionadas, den lugar a menoscabar la tributación de alguno de los Estados Parte*”¹⁶⁵. (ii) La regla contenida en el párrafo 2 reconoce el compromiso de evitar que, como resultado de la vinculación de las empresas, “*se produzca doble tributación internacional*”¹⁶⁶.

140. Por las razones citadas, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 9 del Convenio.

141. El **artículo 10** establece las reglas de reparto de la potestad tributaria respecto de los dividendos¹⁶⁷. A partir de la interacción de los párrafos 1 y 2, el

¹⁶⁰ Sentencia C-815 de 2009.

¹⁶¹ Sentencias C-260 de 2014, C-221 de 2013, C-295 de 2012 y C-049 de 2015.

¹⁶² Sentencias C-221 de 2013 y C-295 de 2012.

¹⁶³ Sentencia C-295 de 2012.

¹⁶⁴ Sentencia C-460 de 2010.

¹⁶⁵ Sentencia C-667 de 2014.

¹⁶⁶ Sentencias C-221 de 2013 y C-295 de 2012.

¹⁶⁷ “*Artículo 10. Dividendos. 1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante de donde la sociedad que paga los dividendos es residente y de conformidad con las leyes de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así cobrado no puede exceder: a) El 0 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es un esquema o fondo de pensiones, o en el caso de Colombia, un fondo de pensiones obligatorias; b) El 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directamente al menos el 20 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos; c) El 15 por ciento del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos. Las disposiciones de este párrafo no afectan la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos. 3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplican: a) a dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia con cargo a utilidades que no han sido sometidas al impuesto sobre la renta en cabeza de la sociedad, de conformidad con las leyes de Colombia; o b) cuando las utilidades de un residente del Reino Unido, atribuibles a un establecimiento permanente en*

artículo establece una “tributación compartida” entre el país de la residencia y el país de la fuente, aunque con prevalencia del Estado de la residencia. El párrafo 1 establece que los dividendos pagados por una “sociedad” residente de un Estado contratante –esto es, el Estado de la fuente–, a un residente del otro Estado contratante –esto es, el Estado de la residencia–, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, es decir, el Estado de la residencia. Sin embargo, el párrafo 2 señala que dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado contratante de donde la sociedad que paga los dividendos sea residente –Estado de la fuente–, y de conformidad con las leyes de ese Estado, solo si el *beneficiario efectivo* de los dividendos es un residente del otro Estado contratante.

142. Los numerales siguientes (3, 4, 5 y 6) establecen (i) requisitos para efectos de esa “tributación compartida”; (ii) el alcance del concepto de dividendos y (iii) las reglas especiales de distribución de la imposición respecto de tales rentas.

143. La Corte advierte que este artículo es compatible con la Constitución. En primer lugar, la regla de reparto de la potestad tributaria respecto de dividendos encuentra fundamento en el principio de reciprocidad de las relaciones internacionales (arts. 9 y 226 CP)¹⁶⁸ en la medida en que los Estados Contratantes “*se limitan recíprocamente en la potestad tributaria frente a las rentas allí comprendidas*”¹⁶⁹.

144. En segundo lugar, la regla de “tributación compartida” que se contiene en los párrafos 1 y 2 es razonable, en tanto tiene una justificación jurídica y empírica, y contribuye efectivamente a alcanzar los fines del Convenio. Todo, en la medida en que establece una regla de reparto de la potestad tributaria que permite eliminar la doble tributación de los Estados contratantes. En esa medida, establece que la potestad tributaria será atribuible, en términos generales, al país de la residencia y por excepción al país de la fuente. Por tanto,

Colombia no hayan sido sometidas a impuesto sobre la renta en Colombia de conformidad con la legislación colombiana, y al ser remitidas fuera de Colombia sean tratadas como equivalentes a dividendos de conformidad con las leyes de Colombia. En su lugar, tales dividendos y utilidades equivalentes a dividendos pueden ser sometidas a imposición en Colombia a una tarifa que no exceda el 15 por ciento del monto bruto de los dividendos o las utilidades equivalentes a dividendos. 4. El término “dividendos” empleado en este Artículo significa las rentas de las acciones, de las acciones de disfrute o derechos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de créditos que permiten participar en las utilidades, así como cualquier otra renta que sea tratada como un ingreso derivado de derechos sociales por la legislación tributaria del Estado del cual la sociedad que realiza la distribución es residente. 5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación en virtud cual se pagan los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7. 6. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga utilidades o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que tales dividendos sean pagados a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter las utilidades no distribuidas de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o las utilidades no distribuidas consistan, total o parcialmente, en utilidades o rentas procedentes de ese otro Estado”.

¹⁶⁸ Sentencia C-577 de 2009. Ver también C-221 de 2013 y C-460 de 2010.

¹⁶⁹ Sentencia C-049 de 2015.

es razonable inferir que la tributación de los dividendos puede ser compartida entre los Estados contratantes, aunque siempre limitada en la fuente.

145. La Corte reconoce que los impuestos pagados por concepto de dividendos constituyen uno de los aspectos centrales para quienes desean realizar inversiones fuera del país de su residencia. Así, tal y como lo ha señalado la Corte en oportunidades anteriores, la cláusula de dividendos es una de las de “*mayor relevancia para las empresas multinacionales y, en general, para la inversión extranjera directa internacional*”¹⁷⁰ que “*apunta a eliminar o mitigar la doble tributación*”¹⁷¹.

146. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 10 del Convenio.

147. El **artículo 11** del Convenio regula los pagos por concepto de “intereses”¹⁷². El párrafo 1 establece que el Estado de la residencia puede gravar dichas rentas de forma ilimitada. Sin embargo, en el párrafo 2 se indica que dichos pagos también pueden ser sometidos a imposición en el país de la fuente, aunque de forma limitada. Al respecto, establece que “*si el beneficiario efectivo*

¹⁷⁰ Sentencia C-295 de 2012 y C-260 de 2014.

¹⁷¹ Sentencia C-667 de 2014.

¹⁷² “*Artículo 11. Intereses. 1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden ser sometidos a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, dichos intereses también pueden ser sometidos a imposición en el Estado Contratante del que proceden y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por ciento del monto bruto de los intereses. 3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2, los intereses procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante serán sometidos a imposición únicamente en ese otro Estado cuando dicho residente sea: a) un Estado Contratante, una autoridad territorial, o una de sus entidades de derecho público, incluyendo el Banco Central de ese Estado; o si dichos intereses son pagados por uno de esos Estados, autoridades territoriales o entidades de derecho público; o b) un esquema o fondo de pensiones, o en el caso de Colombia, un fondo de pensiones obligatorias; o ese interés sea pagado: c) con respecto a un crédito o a un préstamo garantizado, asegurado, o subsidiado por un Estado Contratante o por otra persona que actúe en nombre de un Estado Contratante; d) en relación con las ventas a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, o en relación con las ventas a crédito de bienes o mercancías por una empresa a otra empresa; e) con respecto a un préstamo o crédito de cualquier naturaleza, otorgado por un banco, pero sólo si el préstamo o crédito es otorgado por un periodo no inferior a tres años; o f) por una institución financiera de un Estado Contratante a una institución financiera del otro Estado Contratante. 4. El término “intereses” empleado en este Artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, o con o sin cláusula de participación en las utilidades del deudor, y en particular, las rentas provenientes de valores públicos y las rentas de bonos u obligaciones, incluidos las primas y premios relacionados con dichos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses para efectos de este Artículo. El término “intereses” no incluye rentas que sean tratadas como dividendo de acuerdo con las disposiciones del Artículo 10. 5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, siendo residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7. 6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, 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 deuda por la cual se pagan los intereses, y estos últimos sean asumidos por dicho establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente. 7. 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 los intereses pagados 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”.*

de los intereses es un residente del otro Estado Contratante”, el impuesto exigido por el Estado de la fuente “*no puede exceder el 10 por ciento del monto bruto de los intereses*”. Los párrafos 3, 4, 5, 6 y 7 precisan los conceptos que se encuentran incluidos en los “intereses” y las reglas de aplicación de la cláusula en cuestión.

148. Este artículo es compatible con la Constitución por tres razones. Primero, tal como ha sido reiterado por la Corte, en otras decisiones en las que ha analizado la constitucionalidad de convenios de igual o similar naturaleza suscritos por Colombia, las reglas de reparto de la potestad tributaria respecto de los intereses no se oponen a la Constitución porque “*son limitaciones recíprocas de la potestad tributaria de los Estados en virtud del Convenio*”¹⁷³.

149. Segundo, la regla de reparto contenida en los párrafos 1 y 2 del artículo *sub examine* es razonable en la medida que responde a una lógica económica de la operación. Es decir, (i) reconoce que, por regla general, el beneficiario de estas rentas (acreedor), es quien soporta la carga impositiva; y, (ii) establece una limitación razonable, en términos de tributación compartida (párrafo 2), considerando que el Estado de la fuente, de donde proceden los intereses, tiene la potestad para gravar las rentas que subyacen a los intereses en su territorio.

150. Tercero, la Sala comparte el criterio expresado en otras decisiones de constitucionalidad respecto de cláusulas de igual contenido, en otros CDI suscritos por Colombia, en el sentido de que la regla de reparto en comento contribuye a alcanzar los fines del Convenio y, en particular, a la finalidad de “*evitar la doble imposición, propósito que se armoniza con el fortalecimiento de la justicia y la equidad en el sistema tributario (Arts. 363 y 226 C.P.)*”¹⁷⁴.

151. Por lo tanto, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 11 del Convenio.

152. El **artículo 12** del Convenio *sub examine* regula las rentas por concepto de regalías¹⁷⁵. Tanto la Universidad Externado de Colombia como la Academia

¹⁷³ Sentencia C-049 de 2015. En el mismo sentido ver la Sentencia C-231 de 2013: “*No encuentra la Corte contradicción de esta disposición con la Carta Política ya que en virtud de las mismas se limita la potestad tributaria de los Estados Contratantes (de manera recíproca) respecto de las rentas activas y pasivas allí comprendidas*”.

¹⁷⁴ Sentencia C-260 de 2014.

¹⁷⁵ “*Artículo 12. Regalías. 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.*

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.

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.

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

Colombiana de Jurisprudencia se pronunciaron sobre este artículo. Mientras la primera solicitó la inexecutable, la segunda sugirió algunas contradicciones que se podrían presentar para cuestionar la constitucionalidad de la disposición.

153. Por un lado, la Universidad Externado destacó que *“el artículo 12 del Convenio [...] no es recíproco [materialmente] porque supondrá ‘disparar’ las cláusulas de nación más favorecida de otros CDI y [en consecuencia, afirma q] la pérdida de recaudación de Colombia será mucho mayor que la de Reino Unido”*¹⁷⁶. Además, señaló que, aunque tradicionalmente el Estado colombiano ha pactado, en términos generales, una redacción distinta del artículo 12 sugerido por el modelo de convenio de la OCDE, en este Convenio, Colombia decidió acoger enteramente este último. Para el interviniente, el cambio en la concepción del artículo 12 *sub examine*, podría generar dos tipos de consecuencias:

154. (i) De un lado, *“que las rentas provenientes de la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría [que tradicionalmente habían sido consideradas como regalías en los convenios celebrados y suscritos por Colombia] no [serán consideradas regalías en este Convenio y], en consecuencia, se grava[rían] de acuerdo con el artículo 7 referente [sic] a beneficios empresariales, disposición subsidiaria, que solo atribuye potestad impositiva al país de residencia como regla general”*¹⁷⁷. Cuestión que se debe considerar, ya que *“el Estado colombiano [que] -por regla general es el país de la fuente- estaría abandonando la posible potestad que tendría sobre dichas rentas”*¹⁷⁸.

155. (ii) Del otro, que la disposición activaría las cláusulas de nación más favorecida que ha incluido el Estado Colombiano en los convenios de igual naturaleza, previamente celebrados. En tales términos, el interviniente concluye que la nueva redacción de este artículo puede dar lugar a *“múltiples interpretaciones y discusiones acerca de la activación o no de la cláusula [de nación más favorecida] por cuanto no se modifica expresamente la tarifa pactada en el convenio”*¹⁷⁹.

se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

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.*

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”.*

¹⁷⁶ Cdno. 2, fl. 92.

¹⁷⁷ Cdno. 2, fl. 8.

¹⁷⁸ Cdno. 2, fl. 8.

¹⁷⁹ Ibid.

156. Por otro lado, la Academia Colombiana de Jurisprudencia señaló que, en la medida en que el acuerdo sigue el tipo de convenio acogido por la OCDE, es posible que se presenten contradicciones *“con tratados sobre este tema celebrados previamente con otros Estados bajo otros modelos, siempre y cuando se haya pactado en ellos la cláusula de nación más favorecida”*. En ese contexto, el interviniente consideró importante *“sugerirle al ejecutivo que se preparen medidas al respecto para así evitar futuros inconvenientes sobre el tema, especialmente en lo que se refiere al artículo 12 del tratado relativo a regalías”*¹⁸⁰.

157. En atención a la presunta incompatibilidad de la disposición con la Constitución, le corresponde a la Corte no solo valorar su compatibilidad general con esta, sino, en particular, resolver el siguiente problema jurídico: ¿vulnera el artículo 12 del Convenio el principio de reciprocidad contenido en los artículos 226 y 227 de la Constitución?

158. Como se advirtió, el artículo 12 del Convenio regula, en términos generales, la distribución de las rentas por concepto de regalías. En el párrafo 1º dispone que estas rentas serán objeto de imposición en el Estado de la residencia. En el párrafo 2, además, se indica que el Estado de la fuente también puede gravar dichas rentas de conformidad con su legislación interna, 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”*. Por tanto, es posible que la tributación por regalías sea compartida entre los Estados contratantes.

159. En el párrafo 3 se delimita el alcance del concepto “regalía” y se precisan los pagos que se entienden incluidos en este. En el párrafo 4 se precisa la forma en que se gravarán dichas rentas cuando, *“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, entonces, las regalías se gravarán de acuerdo con las reglas del artículo 7 del convenio, previamente comentado.

160. El párrafo 5 establece el alcance de la expresión *“regalías procedentes de un Estado contratante”*, en los casos de establecimientos permanentes.

161. Finalmente, el párrafo 6 establece los parámetros para la aplicación de este artículo cuando *“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”*.

¹⁸⁰ Cdno. 2, fl. 294.

162. La Corte advierte que la adopción del artículo 12 de este Convenio encuentra fundamento tanto en el modelo OCDE¹⁸¹ como en el modelo de la ONU¹⁸². En efecto, el artículo 12 acogido por el tipo de convenio de la OCDE atribuye la potestad tributaria al Estado de la residencia, mientras que el artículo 12 acogido por el tipo de convenio de la ONU establece una potestad tributaria compartida.

163. Aunque Colombia toma como referente el tipo de convenio acogido por la OCDE, en el artículo 12 del Convenio retoma algunos aspectos del tipo de convenio acogido por la ONU, para establecer una tributación compartida, en la medida en que el Estado de la fuente –que usualmente es Colombia– puede gravar este tipo de rentas.

164. Para la Corte, al margen de las consideraciones expuestas por los intervinientes en torno a la aplicación de la cláusula de Nación más favorecida (en adelante, “NMF”), en el marco de este convenio la citada disposición no desconoce el principio de reciprocidad contenido en los artículos 226 y 227 de la Constitución, al menos, por dos razones.

165. Primero, el Convenio *sub examine* no contempla cláusula de NMF alguna. Por tanto, el cuestionamiento no recae sobre este acuerdo sino sobre los efectos que tendría en aquellos otros que sí la contemplaron de manera expresa. Por tanto, los cuestionamientos de los intervinientes respecto de la activación de la cláusula de NMF giran en torno al artículo 12 que ha sido acogido por el Estado colombiano en otros convenios de igual naturaleza, no sobre el artículo 12 del Convenio *sub examine*.

166. Segundo, habida cuenta de lo anterior, los cuestionamientos efectuados por los intervinientes recaen sobre asuntos de mera conveniencia y no de índole constitucional. En efecto, los intervinientes destacan, de un lado, que ante la nueva redacción del artículo 12, los pagos por concepto de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serían gravados como beneficios empresariales (en los términos del artículo 7 del Convenio *sub examine*) y no como regalías, tal como se derivaría de aplicar los artículos 12 homónimos en los convenios de doble imposición que ha suscrito el Estado colombiano con antelación. De otro lado, como quiera que los beneficios empresariales se gravarían por regla general, en el país de residencia –de conformidad con la regla que se pretende acoger–, el Estado colombiano que, por regla general es el país de la fuente, estaría abandonando la posible potestad tributaria que tendría sobre dichas rentas.

167. Para la Corte, los cuestionamientos acerca de las ventajas u oportunidades del Convenio, las cuales, si bien son importantes para ilustrar la interpretación, desarrollo y ejecución del instrumento internacional, no constituyen, en ningún

¹⁸¹ *Cfr.*, OCDE, Model Tax Convention on Income and Capital, 2017. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page273

¹⁸² *Cfr.*, UN. Convención Modelo de las Naciones Unidas. Disponible en: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

caso, un parámetro válido de control constitucionalidad y, por tanto, escapa al control material de constitucionalidad que debe ejercer la Corte. Al tratarse de razones de conveniencia, inferidas de los efectos que supondría para el Estado colombiano la suscripción del presente acuerdo, como consecuencia de las obligaciones asumidas en otros anteriores, supondría mutar el control jurídico a uno de conveniencia y oportunidad, competencia propia del Gobierno, que no del Juez Constitucional.

168. Con todo, reconoce la Sala Plena que la redacción del artículo 12 acogida en este convenio haría plausibles las consecuencias sugeridas por los intervinientes, en tanto que las cláusulas de NMF acordadas en otros instrumentos internacionales de igual naturaleza se podrían “*activar*”. En ese contexto, la Corte estima necesario referir algunas consideraciones en cuanto a la interpretación de las cláusulas de NMF pactadas en este tipo de instrumentos internacionales.

169. La cláusula de NMF ha tenido un amplio desarrollo en el ámbito del derecho internacional de inversiones. De ello se sigue que la doctrina especializada en esta materia hubiere destacado que tiene un efecto relevante en el arbitraje de inversión “*como puerta de entrada de normas más favorables previstas en otros tratados*”¹⁸³. Justamente, este aspecto se ha convertido, según la Comisión de Derecho Internacional, en “*la cuestión interpretativa central con respecto a las cláusulas de NMF, [esto es] el alcance de la cláusula [...] y la naturaleza del beneficio que puede obtenerse en su virtud*”¹⁸⁴.

170. En el ámbito del derecho internacional de inversiones se ha considerado que la cláusula de NMF tiene “*por objeto establecer y mantener en todo tiempo la igualdad fundamental sin discriminación entre todos los países interesados*”¹⁸⁵ y hacer “*desaparecer toda diferencia entre las inversiones extranjeras beneficiarias de este trato*”¹⁸⁶. Al respecto, la Corte¹⁸⁷ ha sostenido que,

“a partir del momento en el cual el país receptor de la inversión concede una ventaja a un tercer Estado, el derecho de otros Estados a un tratamiento no menos favorable nace en forma inmediata y se

¹⁸³ International Investment Law and Arbitration. Commentary, Awards and Other Materials. C.L. Lim, Jean Ho and Martin Pappas. Cambridge University Press. 2018, p. 309: “[...] *the clause has played a surprisingly significant role in investment arbitration as a gateway to more favorable rules in third party treaties*”.

¹⁸⁴ Summary Conclusions on the Most-Favoured-Nation Clause (2015). International Law Commission. “*The central interpretative issue in respect of the MFN clauses relates to the scope of the clause and the application of the ejusdem generis principle. That is, the scope and nature of the benefit that can be obtained under and MFN provision depends on the interpretation of the MNF provision itself*”. (Traducción oficial al español no disponible).

¹⁸⁵ Sentencias C-358 y C-379, ambas de 1996. Cfr., Sentencia C-494 de 1998. Ver, también, la Sentencia C-157 de 2016, en la que se señaló lo siguiente: “*Se advierte que tanto los tratados económicos como la revisión que la Corte ha hecho de ellos han manejado la cláusula NMF como un principio tipo sobre el que no existen reparos de inconstitucionalidad, conclusión que se reitera en esta oportunidad, pues dicho principio: i) constituye una manifestación del principio de igualdad; ii) asegura la reciprocidad comercial entre los Estados; y iii) facilita los propósitos del acuerdo en el que se incluye*”.

¹⁸⁶ Ibid.

¹⁸⁷ Cfr., Sentencia C-252 de 2019.

extiende a los derechos y ventajas concedidos antes y después de la entrada en vigor del Tratado que consagra la aludida cláusula”¹⁸⁸.

171. En este contexto, la jurisprudencia constitucional¹⁸⁹ se ha decantado por considerar que esta cláusula es compatible con el principio de reciprocidad previsto por el artículo 226 de la Constitución Política y, por tanto, la ha declarado exequible.

172. En el contexto del control de constitucionalidad de los convenios de doble imposición, la Corte también ha reconocido la compatibilidad de esta cláusula con el principio de reciprocidad. Así, a título ilustrativo, en la Sentencia C-049 de 2015, la Corte destacó:

“esta regla, que a priori podría resultar problemática por la aparente vulneración del principio de reciprocidad de las relaciones internacionales, no resulta inconstitucional si se atienden ciertas consideraciones. En primer lugar, es relevante tener en cuenta que en la dinámica de las negociaciones de un tratado internacional las partes configuran el instrumento sobre el que se negocia con base en concesiones que resultan convenientes para las partes y permiten llegar a un entendimiento que se presume resulta benéfico en términos generales para éstas. En segundo lugar, la reciprocidad no implica un trato igualitario entre los estados que son parte en un tratado, ni conduce necesariamente a la identidad en las cláusulas que se deban aplicar a uno y otro, sino lo que interesa es el contexto general del Convenio, en donde a partir de la respectiva negociación, cada Estado asuma obligaciones que resultan de la dinámica propia de la negociación que se muestran como equivalentes o que estabilizan las ventajas que pueda tener una de las partes”.

173. El sistema constitucional colombiano reconoce que las autoridades públicas y, en particular, el Congreso (arts. 100 y 150 de la CP) y el presidente de la República (art. 189 de la CP) tienen amplia libertad de configuración y margen de autonomía regulatoria en materia económica, para escoger los fines específicos y los medios apropiados para tal efecto¹⁹⁰. Este, sin embargo, no está exento de un control jurídico, que, en todo caso, debe salvaguardar “*la distribución cabal de las competencias y de los poderes dentro de nuestro Estado de derecho*”¹⁹¹.

174. En tales términos, la Corte advierte que el artículo 12 de este Convenio podría extender sus efectos respecto de las rentas definidas en los artículos 12 de otros convenios de igual naturaleza suscritos por Colombia, dadas las cláusulas de NMF pactadas en ellos, siempre que aquella resultare ser más favorable. Sin embargo, dicha consecuencia, además de las razones señaladas

¹⁸⁸ Ibid. *Cfr.*, sentencias C-169 y C-123, ambas de 2012.

¹⁸⁹ *Cfr.*, sentencias C-252 de 2019, C-460 de 2010 y C-049 de 2015, entre otras.

¹⁹⁰ Sentencias C-178 de 1996 y C-864 de 2006.

¹⁹¹ Sentencias C-178 de 1996 y C-864 de 2006.

supra, pierde de vista la competencia atribuida al presidente de la República para negociar contenidos disímiles con diferentes Estados, según las condiciones y oportunidades que tenga, dado que, finalmente, todas las obligaciones sustanciales resultarían aplicables cuando llegaren a ser más favorables, sin importar si estos contenidos fueron o no pactados en el convenio suscrito con el país de procedencia del contribuyente.

175. Si únicamente se tomaran como referentes las consecuencias, en términos de conveniencia y oportunidad, de la suscripción de esta cláusula, los efectos derivados de la cláusula de NMF traerían como consecuencia que el presidente renunciara a la posibilidad de negociar, autónomamente, situaciones particulares que pudieran significar un trato más favorable en determinados convenios para ciertos Estados, con lo cual se afectaría intensamente el libre ejercicio de la competencia prevista por el artículo 189.2 de la Constitución y, consecuentemente, se desconocería el carácter *inter partes*, en este caso, de los convenios de doble imposición. Es por esto que la Corte hubiere sostenido, en otras decisiones, que una lectura compatible con la Constitución sería aquella en la que se excluyeran del ámbito de aplicación de la cláusula de NMF las obligaciones sustanciales previstas en otros tratados¹⁹².

176. Por lo tanto, la Corte advierte que en la renegociación y negociación de futuros tratados de similar o igual naturaleza al *sub examine*, en aras de preservar la cláusula de NMF, y, a la vez, de salvaguardar la competencia del presidente de la República prevista por el artículo 189.2 de la CP, es necesario excluir del alcance de la cláusula de NMF las obligaciones sustanciales previstas en otros convenios, tal como lo ha señalado la Corte en la Sentencia C-252 de 2019.

177. Esta exigencia es razonable, pues, tal como lo sostuvo la Sala en la sentencia en cita, la aplicación de la cláusula de NMF podría tener un *efecto cascada* respecto de las obligaciones sustanciales previstas en cualquier otro convenio suscrito por el Estado Colombiano, consistente en que cualquier ventaja o condición beneficiosa que Colombia concediera a otro Estado, en razón de las ventajas comparativas que supusiera cada negociación, le podrían ser extensible a otros convenios suscritos con terceros países. Esta situación podría dar lugar, incluso, a reemplazar las cláusulas del tratado suscrito con un Estado por las previstas en otro instrumento, si estas últimas resultaren más favorables.

178. Con todo, tratándose del Convenio *sub examine*, bajo los parámetros de control vigentes al momento de la negociación y suscripción del mismo, la Sala Plena encuentra que la disposición objeto de control es compatible con la Constitución.

¹⁹² Cfr., Sentencia C-252 de 2019.

179. El **artículo 13** del Convenio¹⁹³, en conjunto con el artículo 5 del protocolo, distribuyen la potestad tributaria entre los Estados Contratantes respecto de las diferentes modalidades de “ganancias de capital”.

180. Los párrafos 1, 2 y 3 atribuyen potestad tributaria al Estado de la fuente respecto de las ganancias derivadas de la enajenación de (i) bienes inmuebles; (ii) acciones e intereses comparables que “*deriven más del 50 por ciento de su valor directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante*”; y (iii) bienes muebles que hagan parte de un establecimiento permanente “*que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante*”.

181. El párrafo 4 establece que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de naves o aeronaves en tráfico internacional deben someterse a imposición únicamente en el Estado de la residencia de la empresa.

182. El párrafo 5 establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2, las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga “*de la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante*” pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado Contratante, es decir al Estado de la fuente.

183. Finalmente, el párrafo 6 contiene una regla residual por virtud de la cual el resto de las ganancias de capital “*sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que el enajenante es residente*”.

184. La Corte considera que, en términos generales, estas reglas de reparto son compatibles con la Constitución, al estar orientadas a “*brindar claridad sobre el Estado que impondrá el gravamen de turno, con lo cual, se genera seguridad*”.

¹⁹³ “Artículo 13. Ganancias de capital. 1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles a los que se refiere el Artículo 6 situados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a tributación en ese otro Estado. 2. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones, distintas a acciones que sean transadas sustancial y regularmente en una Bolsa de Valores Reconocida, o de intereses comparables, que deriven más del 50 por ciento de su valor directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, pueden ser sometidas a tributación en ese otro Estado. 3. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, incluyendo aquellas ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), se pueden someter a tributación en ese otro Estado. 4. Las ganancias que una empresa de un Estado Contratante que opera naves o aeronaves en tráfico internacional obtenga de la enajenación de dichas naves o aeronaves, o de bienes muebles afectos a la operación de dichas naves o aeronaves, sólo pueden ser sometidas a imposición en ese Estado Contratante. 5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2, las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado Contratante, cuando el residente del Estado Contratante mencionado en primer lugar haya poseído, en cualquier momento dentro del período de doce meses previos a la enajenación, 10 por ciento o más del capital de esa sociedad, pero el impuesto así exigido no podrá exceder el 10 por ciento del importe neto de dichas ganancias. Sin embargo, este párrafo no es aplicable a las ganancias derivadas de la enajenación o intercambio de acciones producto de una reorganización no gravada de una sociedad, una fusión, una escisión u otra operación similar. 6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien, distinto de aquellos a los que se hace referencia en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que el enajenante es residente”.

*al contribuyente, valor este de la certeza que se corresponde con los cánones constitucionales*¹⁹⁴.

185. Además, tal y como lo ha reconocido la jurisprudencia, la cláusula de ganancias de capital de los CDI establece reglas “*destinadas a limitar, de manera recíproca, las jurisdicciones tributarias concurrentes en los eventos expuestos, propósito que se ciñe a los presupuestos de los artículos 9 y 226 de la Constitución*”¹⁹⁵.

186. Por otro lado, la Corte encuentra que las reglas específicas de reparto dispuestas en el artículo 13 *sub examine* son razonables, por las siguientes razones:

187. Primero, es razonable la atribución de potestad tributaria al Estado de la fuente respecto de las ganancias derivadas de enajenación de bienes inmuebles, acciones cuyo valor derive de bienes inmuebles y de bienes muebles de establecimientos permanentes. Lo anterior, en razón a la conexión objetiva que existe entre los bienes ubicados en el territorio de un Estado y las rentas que estos generan.

188. Segundo, la regla establecida en el párrafo 4, relativa a las ganancias derivadas de la enajenación de naves y aeronaves de tráfico internacional, está justificada por las mismas razones expuestas en los fundamentos relativos al artículo 8 *supra*.

189. Tercero, la regla residual dispuesta en el párrafo 6, por virtud de la cual las demás ganancias de capital *solo* pueden ser gravadas por el Estado de la residencia, brinda certeza jurídica al contribuyente respecto de sus obligaciones tributarias en estos casos y, en consecuencia, contribuye efectivamente a fomentar la inversión extranjera. De la misma forma, previene la doble imposición.

190. Por estas razones, la Corte concluye que el artículo 13 del Convenio se ajusta a la Constitución.

¹⁹⁴ Sentencia C-667 de 2014. En esta sentencia, la Corte resaltó que, “*adicionalmente, varios de los contenidos de este precepto hacen parte de Convenios ADT que han obtenido la declaración de exequibilidad por parte de esta Sala. Así por ejemplo, el grueso de lo contemplado en artículo 13 en evaluación, es reproducción literal del Artículo 13 del ADT firmado con el Estado español y del Artículo 13 del ADT con Suiza, Convenios que respectivamente fueron declarados exequibles, en su totalidad, mediante proveídos C-383 de 2008 y C- 460 de 2010. Para la Corte, todos estos motivos imponen una declaración de exequibilidad del artículo 13.*”

¹⁹⁵ Sentencia C-049 de 2015.

191. Los **artículos 14¹⁹⁶, 15¹⁹⁷ y 16¹⁹⁸** del Convenio definen la distribución de la potestad tributaria respecto de las rentas obtenidas por concepto de (i) empleo, (ii) honorarios de directores y (iii) artistas y deportistas.

192. Estos artículos son compatibles con la Constitución. Se comparte el razonamiento expresado por la Sala en el examen de cláusulas de igual o similar naturaleza. Así, reitera que, estas cláusulas tipo de los CDI se encuentran ajustadas a la Constitución en tanto que, (i) *“los contenidos constitucionales que se orientan a proteger la actividad laboral y el desarrollo cultural, encuentran formas de realización en prescripciones como las que aquí se evalúan¹⁹⁹”*; (ii) se fundamentan en el principio de reciprocidad²⁰⁰; y, por último, (iii) contribuyen de manera efectiva a alcanzar los fines de este tipo de convenios, pues facilita *“el ejercicio de diferentes actividades laborales y culturales realizadas en ambos Estados con el fin de impedir que las mismas sean sometidas a una doble imposición”²⁰¹*.

193. El **artículo 17** del Convenio²⁰² regula la atribución de la potestad tributaria respecto de las rentas obtenidas por concepto de “pensiones”. Para este

¹⁹⁶ “Artículo 14. Empleo. 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 15, 17 y 18, los salarios, sueldos, y otras remuneraciones similares, obtenidos por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo, sólo pueden ser sometidos a imposición en ese Estado, a menos que el empleo se desarrolle en el otro Estado Contratante. Si el empleo se desarrolla en ese otro Estado, las remuneraciones, derivadas del mismo pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo desarrollado en el otro Estado Contratante sólo pueden ser sometidas a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si: a) el receptor permanece en el otro Estado por un período o períodos cuya duración no excede en conjunto 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal en cuestión, y b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado, y c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tiene en el otro Estado. 3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo desarrollado a bordo de una nave o aeronave operada en tráfico internacional (distinto del empleo ejercido a bordo de una nave o aeronave operada únicamente dentro del otro Estado Contratante), sólo pueden ser sometidas a imposición en ese Estado”.

¹⁹⁷ “Artículo 15. Honorarios de directores. Los honorarios de director y otras remuneraciones similares, obtenidos por un residente de un Estado Contratante en calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad que es residente del otro Estado Contratante, pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado”.

¹⁹⁸ “Artículo 16. Artistas y deportistas. 1. No obstante lo dispuesto en el Artículo 14, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga en su calidad de artista del espectáculo, tal como artista de teatro, de cine, de radio, o de televisión, o como músico, o como deportista, por las actividades personales desarrolladas en el otro Estado Contratante, pueden estar sometidas a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el Artículo 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o deportistas se atribuyan, no al propio artista del espectáculo o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden ser sometidas a tributación en el Estado Contratante en el cual se realicen las actividades del artista del espectáculo o deportista”.

¹⁹⁹ Sentencia C-667 de 2012.

²⁰⁰ Sentencia C-460 de 2010.

²⁰¹ Sentencias C-577 de 2009, C-295 de 2012, C-221 de 2013 y C-260 de 2014.

²⁰² “Artículo 17. Pensiones. 1. Las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante, sólo pueden ser sometidas a imposición en ese Estado. 2. Las contribuciones hechas por o en nombre de una persona natural que ejerza un empleo o un empleo independiente en un Estado Contratante (“el estado anfitrión”), a un esquema o fondo de pensiones que sea reconocido para fines tributarios en el otro Estado Contratante (“el estado de origen”), deberán, para efectos de: a) determinar el impuesto a pagar del empleado en el estado anfitrión; y b) determinar las utilidades de su empleador que puedan estar sometidas a imposición en el estado anfitrión; ser tratadas en ese Estado, en la misma forma y con sujeción a las mismas condiciones y limitaciones que las contribuciones hechas a un esquema o fondo de pensiones reconocido para fines tributarios en el estado anfitrión, en la medida en que en el estado de origen dichas contribuciones no hayan recibido ese mismo tratamiento. 3. Las disposiciones del párrafo 2 se aplican sólo si: a) inmediatamente antes de que comenzara a ejercer el empleo o el empleo independiente en el estado anfitrión, la persona natural no era residente del estado anfitrión, y ya estaba participando en el esquema o fondo de pensiones (o en otro

propósito, el párrafo 1 atribuye la potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia del perceptor de la pensión.

194. El párrafo 2, por su parte, establece que *“las contribuciones hechas por o en nombre de una persona natural que ejerza un empleo o un empleo independiente en un Estado Contratante (“el estado anfitrión”), a un esquema o fondo de pensiones que sea reconocido para fines tributarios en el otro Estado Contratante (“el estado de origen”), deberán [...] ser tratadas en ese Estado, en la misma forma y con sujeción a las mismas condiciones y limitaciones que las contribuciones hechas a un esquema o fondo de pensiones reconocido para fines tributarios en el estado anfitrión, en la medida en que en el estado de origen dichas contribuciones no hayan recibido ese mismo tratamiento”*.

195. Por otro lado, los párrafos 3 y 4 establecen condiciones específicas que habilitan la aplicación del párrafo 2 y definen lo que debe entenderse por *“esquema o fondo de pensiones reconocido con fines tributarios en un Estado Contratante”*.

196. La Corte advierte que este artículo, en términos generales, es compatible con la Constitución, pues no comporta una vulneración al derecho a la seguridad social establecido en el artículo 48 Superior. Por el contrario, *“consagra una regla de favorabilidad tributaria que beneficia el mínimo vital de los pensionados”*²⁰³, al evitar que el importe de su pensión se vea reducido al ser gravado en dos Estados diferentes.

197. En tales términos, la Corte encuentra que la atribución de potestad tributaria al Estado de la residencia dispuesta en el párrafo 1, así como la regla establecida en el numeral 2, son razonables y contribuyen efectivamente a cumplir los fines del Convenio. Además, los párrafos 3 y 4 son necesarios a efectos de dar una implementación homogénea a las reglas contenidas en los párrafos 1 y 2. Por tales razones, la Corte concluye que el artículo 17 del Convenio es exequible y así lo declarará en la parte resolutive.

198. El **artículo 18** del Convenio regula la distribución de la potestad tributaria respecto de las rentas provenientes de pagos por concepto de salarios, sueldos y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas, o una de sus autoridades locales²⁰⁴. Es decir, rentas

esquema o fondo de pensiones similar por el cual se substituyó el esquema o fondo de pensiones mencionado en primer lugar); y b) el esquema o fondo de pensiones es aceptado por la autoridad competente del estado anfitrión, en general, como un esquema o fondo de pensiones reconocido como tal para fines tributarios por ese Estado. 4. Para efectos de este Artículo, un esquema o fondo de pensiones es un esquema o fondo de pensiones reconocido con fines tributarios en un Estado Contratante, si, de haber sido hechas por una personas [sic] natural, las contribuciones al esquema o fondo habrían dado lugar a un alivio tributario en ese Estado”.

²⁰³ Sentencia C-577 de 2009.

²⁰⁴ “Artículo 18. Funciones Públicas. 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 17, lo salarios, sueldos y otras remuneraciones similares, pagados por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas, o autoridades locales, a una persona natural en razón a servicios prestados a ese Estado, subdivisión política, o autoridad local, sólo pueden ser sometidos a imposición en ese Estado. 2. Sin embargo, dichos salarios, sueldos y otras remuneraciones similares sólo pueden ser sometidos a imposición en el otro Estado Contratante, si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que: a) es nacional de ese

percibidas “*por razón de servicios prestados al Estado*”, en los términos establecidos por el modelo de Convenio de la OCDE.

199. El párrafo 1 dispone que dichas rentas “*sólo pueden ser sometidas a imposición*” en el Estado que realiza el pago de los salarios.

200. El párrafo 2, por su parte, establece que esas rentas podrán ser gravados en el Estado en el que se prestan los servicios “*si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que: a) es nacional de ese Estado; o b) no adquirió la condición de residente de ese Estado con el único propósito de prestar los servicios*”.

201. Finalmente, el párrafo 3 establece que los artículos 14, 15, 16 y 17 se aplican a estas rentas, “*con respecto a servicios prestados en conexión con actividades empresariales llevadas a cabo por un Estado Contratante*”.

202. La Corte encuentra que dicho principio para establecer la potestad tributaria es compatible con la Constitución. Como lo ha señalado en su jurisprudencia²⁰⁵, este tipo de cláusulas contribuye a alcanzar los fines de este tipo de convenios, pues tiene por objeto precisar cuál es el Estado que tiene la potestad tributaria respecto de estas rentas y, de esta forma, evita la doble imposición, es decir, contribuye efectivamente a los propósitos del acuerdo. Por estas razones, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 18 del Convenio.

203. El **artículo 19** del Convenio establece que (i) las “*sumas que, para cubrir sus gastos de manutención, educación o capacitación, reciba un estudiante*” serán gravadas en el Estado en el que el estudiante haya residido antes de llegar al Estado contratante; y (ii) que dichas sumas no pueden ser sometidas a imposición en el Estado en el que se realizan los estudios “*siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado*”²⁰⁶.

204. Para la Corte, este artículo es compatible con la Constitución. Tal y como lo ha señalado la Corte en ocasiones anteriores, este tipo de disposiciones en los CDI constituyen “*un factor tendiente a facilitar los procesos educativos en el otro Estado. En el caso Colombiano, puede aseverarse que contribuye a la realización del derecho a la educación*”²⁰⁷. Por tanto, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 19 del Convenio.

Estado; o b) no adquirió la condición de residente de ese Estado con el único propósito de prestar los servicios; y está sujeta a tributación en ese Estado sobre dichos salarios, sueldos y otras remuneraciones similares. 3. Las disposiciones de los Artículos 14, 15, 16 y 17 se aplicarán a los salarios, sueldos, pensiones y otras remuneraciones similares con respecto a servicios prestados en conexión con actividades empresariales llevadas a cabo por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas, o unas de sus autoridades locales”.

²⁰⁵ Sentencia C-667 de 2014.

²⁰⁶ “*Artículo 19. Estudiantes. Las sumas que, para cubrir sus gastos de manutención, educación o capacitación, reciba un estudiante, aprendiz o pasante, que sea, o que haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, un residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único propósito de proseguir sus estudios o capacitación, no pueden ser sometidas a imposición en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado*”.

²⁰⁷ Sentencia C-667 de 2014.

205. El **artículo 20** del Convenio contiene una cláusula residual de la potestad tributaria respecto de las rentas que no se puedan clasificar en alguna de las rentas reguladas previamente en el convenio²⁰⁸.

206. El párrafo 1 establece que estas rentas “*sólo pueden ser sometidas a tributación*” en el Estado de la residencia.

207. El párrafo 2, por su parte, establece una excepción a la regla general dispuesta en el párrafo 1, relativa a las rentas vinculadas a la actividad de un establecimiento permanente que establece su residencia en el otro Estado contratante.

208. Finalmente, el párrafo 3 precisa que las rentas no tratadas en otros artículos “*que provengan del otro Estado Contratante, también pueden estar sometidas a imposición en ese otro Estado*”, es decir, el Estado de la fuente.

209. La Corte considera que este artículo es compatible con la Constitución por dos razones.

210. Primero, tal y como se indicó en la sentencia C-260 de 2014, las reglas residuales de tributación en los CDI están encaminadas “*a limitar el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados Partes, con miras a evitar la doble tributación, y en consecuencia, [son] conforme con los mandatos de los artículos 9 y 226 de la Carta*”.

211. Segundo, estas reglas contribuyen efectivamente a alcanzar los fines del Convenio, y en particular a “*prevenir la evasión fiscal cuando se esté frente a rentas que no fueron específicamente mencionadas*”²⁰⁹.

212. Dado que no se advierte reparo alguno de inconstitucionalidad, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 20 del Convenio.

4.3.4. Métodos para aliviar la doble tributación

213. El “Capítulo IV” del Convenio comprende los métodos para aliviar la doble imposición o doble tributación internacional. Este capítulo contiene el artículo 21 relativo a las “reglas para eliminar la doble tributación”; el artículo 22 de “disposiciones varias”; el artículo 23 respecto de “no discriminación”; el artículo 24 relativo al “procedimiento de mutuo acuerdo”; el artículo 25 sobre

²⁰⁸ “Artículo 20. Otras rentas. 1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los Artículos anteriores de este Convenio, sólo pueden ser sometidas a tributación en ese Estado. 2. Las disposiciones del párrafo 1 no son aplicables a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles tal como están definidos en el párrafo 2 del Artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, siendo residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente ubicado en ese otro Estado, y el derecho o bien con respecto al cual se pagan las rentas está vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, se aplican las disposiciones del Artículo 7. 3. No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores de este Artículo, las rentas de un residente de un Estado Contratante que no hayan sido tratadas en los Artículos anteriores de este Convenio, y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden estar sometidas a imposición en ese otro Estado”.

²⁰⁹ Sentencia C-667 de 2014.

“intercambio de información”; el artículo 26 relativo a la “asistencia en el recaudo de impuestos”; el artículo 27 sobre “miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares”, y, los artículos 29 y 29 sobre “entrada en vigor” y “denuncia”.

214. El **artículo 21**²¹⁰ del Convenio establece las distintas reglas y métodos para evitar o reducir las consecuencias de la doble imposición jurídica que se puedan presentar entre los dos Estados contratantes²¹¹. Ordinariamente, los Estados suelen pactar métodos para aliviar la doble tributación, tales como el método del descuento o el método de la exención.

215. Mediante el primero, el Estado de la residencia permite, una vez ha sido calculado el impuesto correspondiente por el contribuyente, el descuento en un monto igual o equivalente al impuesto que haya sido pagado por el contribuyente en el Estado de la fuente, sin que dicho descuento exceda la parte del impuesto sobre la renta calculado antes de otorgar el descuento (método del descuento ordinario).

²¹⁰ “Artículo 21. Eliminación de la doble tributación. 1. Cuando un residente de Colombia obtenga rentas que, de conformidad con las disposiciones del presente Convenio, puedan estar sometidas a imposición en el Reino Unido, Colombia permitirá, sujeto a las limitaciones y requisitos establecidos en la legislación tributaria de Colombia, el descuento (“deduction”) en el impuesto sobre la renta de ese residente, de un monto igual al impuesto pagado en el Reino Unido. Sin embargo, dicho descuento (“deduction”) no podrá exceder la parte del impuesto sobre la renta calculado antes de otorgar el descuento (“deduction”) correspondiente a la renta que puede ser sometida a imposición en el Reino Unido. 2. Sujeto a las disposiciones consagradas en las leyes del Reino Unido, relativas al crédito contra el impuesto del Reino Unido del impuesto pagado en un territorio fuera del Reino Unido o, cuando fuere el caso, a la exención del impuesto del Reino Unido sobre los dividendos procedentes de un territorio fuera del Reino Unido, o a la exención sobre las utilidades de un establecimiento permanente situado en un territorio fuera del Reino Unido (disposiciones que no afectan el principio general aquí establecido): a) el impuesto colombiano pagado de conformidad con la legislación colombiana y de acuerdo con este Convenio, bien sea directamente o mediante retención, sobre las utilidades, rentas o ganancias procedentes de fuentes situadas en Colombia (excluyendo, en el caso de los dividendos, el impuesto pagado con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos) se acreditará contra cualquier impuesto del Reino Unido determinado sobre las mismas utilidades, rentas o ganancias sobre las cuales el impuesto colombiano haya sido determinado; b) un dividendo que es pagado por una sociedad residente de Colombia a una sociedad residente del Reino Unido estará exento del impuesto del Reino Unido cuando la exención sea aplicable y se cumplan las condiciones para la exención bajo las leyes del Reino Unido; c) las utilidades de un establecimiento permanente en Colombia de una sociedad que sea residente del Reino Unido estarán exentas del impuesto del Reino Unido cuando la exención sea aplicable y se cumplan las condiciones para la exención bajo las leyes del Reino Unido; d) en el caso de un dividendo no exento de impuestos de acuerdo con el subpárrafo b) anterior, que es pagado por una sociedad residente de Colombia a una sociedad residente del Reino Unido, que a su vez controla directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad que paga el dividendo, para calcular el crédito mencionado en el subpárrafo a) anterior, también se tendrá en cuenta el impuesto pagado por la sociedad en Colombia con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se pagó el dividendo. 3. Para efectos de los párrafos 1 y 2, las utilidades, rentas y ganancias pertenecientes a un residente de un Estado Contratante, que puedan ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con este Convenio, se considerarán como provenientes de fuentes en ese otro Estado. 4. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, tomar en cuenta las rentas exentas para calcular el monto de impuestos aplicable sobre la parte restante de los ingresos de dicho residente”.

²¹¹ Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE diferencian la doble imposición jurídica de la doble imposición económica: “Estos artículos se ocupan de la doble imposición jurídica; es decir, del caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona en concepto de la misma renta o del mismo patrimonio. 2. Este supuesto debe distinguirse claramente de la llamada doble imposición económica; es decir, del caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio. Si dos Estados quieren resolver los problemas de doble imposición económica deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales”. Comentarios OCDE, p. 318.

216. El segundo de tales métodos recae sobre la base imponible del contribuyente residente de alguno de los Estados contratantes. En otras palabras, en aplicación de este método la renta obtenida por el contribuyente se detrae o se excluye de la base imponible.

217. En términos generales, el artículo en cuestión incorpora el denominado método del crédito o descuento.

218. Para la Corte, este artículo es compatible con la Constitución. En reiterada jurisprudencia se ha señalado que los métodos para evitar las consecuencias de la doble tributación, en general, “*se ajustan a la Constitución, por cuanto se apoyan en principio de reciprocidad y equidad*”²¹². Igualmente, ha indicado que métodos tales como los dispuestos en la disposición *sub examine*, “*se inscriben en la evolución que ha conocido la práctica de la fiscalidad internacional, encaminada a eliminar, o al menos atenuar, los efectos de la doble imposición tributaria*”²¹³. En esta medida, se trata de “*prescripciones de orden instrumental*”²¹⁴, acordadas por los Estados Contratantes para lograr la finalidad cardinal del Convenio: reducir o eliminar la doble imposición.

219. Por estas razones, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 21 del Convenio.

220. El **artículo 22**²¹⁵ del Convenio *sub examine* establece la denominada cláusula de propósito principal (*principal purpose test*, en adelante “PPT”).

²¹² Sentencias C-577 de 2009 y C-260 de 2014.

²¹³ Sentencias C-577 de 2009, C-295 de 2012 C-221 de 2013.

²¹⁴ Sentencia C-667 de 2014.

²¹⁵ “*Artículo 22. Disposiciones varias. 1. Sin perjuicio de las demás disposiciones de este Convenio, no se otorgarán los beneficios consagrados en él con respecto a una partida de renta o a una ganancia de capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que obtener dicho beneficio era uno de los principales propósitos de cualquier acuerdo o transacción que resultó directa o indirectamente en dicho beneficio, a menos que se establezca que otorgar el beneficio en esas circunstancias habría estado de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes de este Convenio.*

2. Cuando, de acuerdo con el párrafo 1, un beneficio consagrado en este Convenio sea negado a una persona, la autoridad competente del Estado Contratante que de otra forma habría otorgado dicho beneficio tratará de todas maneras a esa persona como si tuviera derecho a tal beneficio, o a distintos beneficios con respecto a una partida de renta o a una ganancia de capital específicas, si dicha autoridad competente, a solicitud de esa persona y después de haber considerado todos los hechos y circunstancias relevantes, determina que dichos beneficios habrían sido otorgados a esa persona en ausencia de la transacción o arreglo a que se hace referencia en el párrafo 1. La autoridad competente del Estado Contratante a la cual le es hecha la solicitud consultará con la autoridad competente del otro Estado antes de rechazar una solicitud hecha de acuerdo con este párrafo por un residente de ese otro Estado.

3. Cuando de conformidad con alguna disposición del presente Convenio, las rentas se exoneren de impuesto en un Estado Contratante y, de acuerdo con la ley vigente en el otro Estado Contratante, una persona esté sometida a imposición respecto de tales rentas en relación con el monto de las mismas que se haya recibido en este otro Estado y no en relación con el monto total de las mismas, la exoneración que se permitirá conforme al presente Convenio en el Estado mencionado en primer lugar se aplicará sólo en la medida en que las rentas sean sometidas a imposición en el otro Estado.

4. Cuando de conformidad con el Artículo 13 del presente Convenio las ganancias sólo pueden someterse a imposición en uno de los Estados Contratantes y, de acuerdo con la ley vigente en ese Estado, una persona esté sometida a imposición respecto de tales ganancias en relación con el monto de las mismas que se haya recibido en ese Estado, y no en relación con su monto total, ese Artículo se aplicará únicamente en la medida en que las ganancias sean sometidas a imposición en ese Estado”.

221. La Universidad Externado de Colombia advirtió que para evitar una posible inconstitucionalidad sería necesario reglamentar la aplicación de esta disposición. Así, indicó que “*el artículo 22 del CDI establece, siguiendo las medidas propuestas por la Acción 6 del Plan de acción BEPS de la OCDE, un test de propósito principal (PPT)*”²¹⁶ y, seguidamente, señaló los posibles riesgos que tendría esta cláusula para la “seguridad jurídica” del Estado:

“las posibilidades de fiscalización de la administración tributaria con una cláusula como estas son en exceso amplias, [...] y en consecuencia, podría la administración fiscalizar cualquier operación del contribuyente por más remotamente conectada que este [sic] con la renta sobre la que obtiene un beneficio”²¹⁷.

222. Concluyó que lo que amenaza la constitucionalidad de una medida tan amplia como esta es que genera desigualdad entre el contribuyente y la administración.

223. En atención a la presunta incompatibilidad del artículo con la Constitución, le corresponde a la Corte no solo valorar su compatibilidad general con esta, sino, en especial, resolver el siguiente problema jurídico: ¿vulnera el artículo 22 del Convenio los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y debido proceso?

224. Originariamente, los convenios de doble imposición fueron concebidos como instrumentos internacionales para eliminar o, al menos, atenuar el fenómeno de la doble imposición, entendida como el solapamiento de dos o más jurisdicciones con impuestos asimilados a una misma operación.

225. Con tal pretensión se empezó a construir la red internacional que constituyen este tipo de tratados.

226. En todo caso, fue solo en desarrollo de las actividades comerciales cobijadas por estos que los Estados advirtieron situaciones de aprovechamiento indebido (“abuso del tratado”).

227. Con el propósito de contener dicha situación, la acción 6 del plan de acción BEPS previó algunos mecanismos para impedir la utilización indebida o abusiva de tales convenios. Entre las medidas que se acogieron para ese fin se incluyó la cláusula PPT.

228. El artículo 22 *sub examine* acoge la citada cláusula PPT, en los siguientes términos:

“no se otorgarán los beneficios consagrados en él con respecto a una partida de renta o a una ganancia de capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que

²¹⁶ Cdno. 2, fl. 294.

²¹⁷ *Ibíd.*

obtener dicho beneficio era uno de los principales propósitos de cualquier acuerdo o transacción que resultó directa o indirectamente en dicho beneficio, a menos que se establezca que otorgar el beneficio en esas circunstancias habría estado de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes de este Convenio”.

229. Para la Corte, esta cláusula es idónea a efectos de evitar, en el marco del convenio, la obtención de beneficios inapropiados por algunas personas y entidades en el ámbito internacional.

230. Aunque el interviniente advierte, en abstracto y en grado de plausibilidad, acerca de la falta de idoneidad de esta cláusula (y su presunta inconstitucionalidad), no ofrece evidencia que justifique tal cuestionamiento. Por el contrario, fundamenta su disenso en hipótesis elaboradas a partir de la posible aplicación del artículo. Por tanto, frente a los cuestionamientos del interviniente, la Corte advierte que, si bien, no existe evidencia empírica que demuestre que la suscripción de esta cláusula contribuye, de manera indefectible, a alcanzar aquella finalidad, lo cierto es que tampoco existe evidencia empírica de lo contrario. Esta circunstancia es relevante para valorar la constitucionalidad de la disposición, en la medida en que, a favor de esta, en circunstancias como la descrita, son relevantes la presunción de constitucionalidad de la que gozan todas las leyes y el mayor margen de discrecionalidad en la apreciación empírica que realiza el ejecutivo y el legislador en materias económicas. Este se concreta en la competencia para escoger los fines específicos y los medios apropiados para tal efecto, siempre que resulten acordes, conexos y coherentes con los mandatos previstos en la Constitución²¹⁸.

231. En consecuencia, en la medida en que no se advierte un reparo específico de constitucionalidad, la Corte la declarará exequible la disposición.

232. El **artículo 23** del Convenio desarrolla uno de los principios esenciales en materia de doble imposición: el principio de no discriminación en materia tributaria²¹⁹.

²¹⁸ Cfr., sentencias C-178 de 1996 y C-864 de 2006.

²¹⁹ “Artículo 23. No discriminación. 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que estén sometidos o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. 2. Los apátridas que sean residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados Contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia. 3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese otro Estado a una tributación menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. 4. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, del párrafo 7 del Artículo 11, o del párrafo 6 del Artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para efectos de determinar las utilidades de dicha empresa sometidas a tributación, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. 5. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, no estarán sometidas en el Estado mencionado en primer lugar a ninguna tributación u obligación relativa a la misma que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que estén o puedan estar sometidas otras empresas

233. El párrafo 1 establece que los nacionales de uno de los Estados contratantes no pueden ser sometidos “*a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que estén sometidos*” los nacionales de ese otro Estado contratante.

234. Los párrafos 2, 3 y 5 prescriben la misma regla de trato para los apátridas, los establecimientos permanentes y “*las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante*”. El párrafo 6 aclara que esta regla no exige que los Estados Contratantes otorguen “*a las personas naturales no residentes en ese Estado las deducciones personales, desgravaciones y reducciones tributarias que les son otorgadas a sus propios residentes o a sus nacionales*”.

235. Por último, el párrafo 7 señala que lo dispuesto en los numerales anteriores no impide a Colombia “*imponer un impuesto según lo descrito en el párrafo 3 del Artículo 10*”.

236. Este artículo es compatible con la Constitución por dos razones. En primer lugar, según la jurisprudencia constitucional, la obligación de no discriminación en los CDI se ajusta al principio de reciprocidad en las relaciones internacionales y, en consecuencia, es compatible con los artículos 9 y 226 superiores²²⁰. En el Convenio *sub examine*, en efecto, la obligación de no discriminación resulta exigible tanto para la República de Colombia como para el Reino Unido. En segundo lugar, el artículo 23 pretende armonizar la finalidad de evitar la discriminación tributaria con la necesidad de preservar la facultad soberana de los Estados de establecer tratamientos tributarios diferenciados. Por tanto, la Corte advierte que la fórmula de armonización prevista en la disposición es compatible con la Constitución.

237. En efecto, de un lado, los párrafos 1 a 5 son compatibles con los artículos 13 y 100 de la Constitución. El artículo 13 de la Constitución Política prevé que “*todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de (...) origen nacional*”. El artículo 100 *ibídem* dispone que “*los extranjeros disfrutará en Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos*”. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional en materia de igualdad²²¹, de estos artículos se deriva un mandato de no discriminación a favor del nacional y en contra del extranjero, siempre y cuando estos se encuentren en una misma situación fáctica y jurídica. Los párrafos 1 a 5 del

similares del Estado mencionado en primer lugar. 6. Nada de lo consagrado en este Artículo podrá ser interpretado en el sentido de obligar a cualquiera de los Estados Contratantes a otorgar a las personas naturales no residentes en ese Estado las deducciones personales, desgravaciones y reducciones tributarias que les son otorgadas a sus propios residentes o a sus nacionales. 7. Nada en este Artículo podrá interpretarse en el sentido de impedirle a Colombia imponer un impuesto según lo descrito en el párrafo 3 del Artículo 10”.

²²⁰ Sentencias C-577 de 2009 y C-295 de 2012.

²²¹ Ver por ejemplo, la Sentencia C-252 de 2019.

artículo *sub examine*, precisamente, proscriben la discriminación tributaria fundada en el criterio de nacionalidad. A dichos efectos, establecen que los Estados contratantes no pueden otorgar a los residentes del otro Estado contratante un tratamiento tributario menos favorable o más gravoso que el otorgado a sus nacionales. Como puede verse, dicha regla es compatible con las disposiciones constitucionales citadas y la jurisprudencia relevante.

238. Por otra parte, la Corte encuentra que el artículo es conforme con el principio de soberanía en las relaciones internacionales porque preserva un ámbito de soberanía tributaria a Colombia. Lo anterior en tanto que (i) únicamente proscribe tratos discriminatorios fundados en la nacionalidad bajo la condición de que los contribuyentes “*se encuentren en las mismas condiciones*”. De esta manera, permite que los Estados otorguen tratamientos diferenciados siempre que ello esté justificado desde el punto de vista fáctico y jurídico; (ii) el párrafo 6 precisa, de manera explícita, que los Estados pueden otorgar un tratamiento tributario diferenciado a los “no residentes” respecto las deducciones personales, desgravaciones y reducciones tributarias; y (iii) el párrafo 7 aclara que la regla de no discriminación no impide que Colombia imponga un impuesto según lo descrito en el párrafo 3 del artículo 10.

239. Por las razones expuestas, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 23 del Convenio.

240. El **artículo 24** incorpora el procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo, para la resolución de controversias que los contribuyentes amparados por el Convenio puedan tener con uno de los Estados Contratantes²²². El párrafo 1 establece que los contribuyentes de los Estados contratantes, según corresponda, pueden presentar una reclamación ante la autoridad competente de cualquiera de estos cuando consideren que las medidas adoptadas por uno o por ambos estados Contratantes “*resulten o puedan resultar para ella en tributación que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio*”. Esta reclamación opera “*independientemente de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados*”²²³. El párrafo 2 dispone que “*si la*

²²² “Artículo 24. Procedimiento de acuerdo mutuo. 1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes resulten o puedan resultar para ella en tributación que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, podrá, independientemente de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes. El caso deberá ser sometido dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que resulte en tributación no conforme con las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver el caso por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con el fin de evitar una tributación que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo mutuo. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble tributación en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse entre ellas directamente con el fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores”.

²²³ Sobre este particular, la jurisprudencia ha señalado que “De esa forma, de manera adicional a los recursos contemplados en el derecho fiscal interno, las partes de una disputa tributaria cuentan con un escenario más para someter su reclamación a las autoridades competentes. Dicho mecanismo, sin embargo, no exige a las

reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver el caso por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante". El párrafo 3, por su parte, establece que las autoridades competentes "*harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo mutuo*". Finalmente, el párrafo 4 permite que las autoridades de los Estados se comuniquen con el fin de llegar a un acuerdo.

241. Este artículo es compatible con la Constitución por tres razones. Primero, el artículo regula un mecanismo de solución de controversias, propio de los CDI, que es conforme con los artículos 9 y 226 de la Constitución²²⁴. Segundo, este precepto no excluye el uso de los recursos internos, "*con lo cual, no se quebranta la soberanía de los Estados Partes*"²²⁵. Tercero, se trata de una cláusula que propende por la eficacia en el cumplimiento de los fines del Convenio y, al mismo tiempo, "*reconoce el peso de los derechos del afectado*"²²⁶.

242. Dado que no se advierte reparo alguno de inconstitucionalidad, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 24 del Convenio.

243. El **artículo 25**²²⁷ del Convenio regula lo relativo al intercambio de información. Los párrafos 1 y 4 establecen la obligación de intercambiar

jurisdicciones tributarias en conflicto llegar a una solución definitiva". Corte Constitucional. Sentencia C-460 de 2010.

²²⁴ Sentencias C-577 de 2009 y C-295 de 2012.

²²⁵ Sentencia C-667 de 2014.

²²⁶ Sentencias C-667 de 2014 y C-049 de 2015.

²²⁷ "Artículo 25. Intercambio de información. 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que sea previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o aplicación de la legislación interna relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus autoridades locales, en la medida en que la tributación prevista en la legislación interna no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará restringido por los Artículos 1 y 2. 2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será considerada como confidencial de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado y será divulgada únicamente a las personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudo de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, o de su cumplimiento o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para tales fines. Podrán divulgar la información en audiencias públicas ante los tribunales o en decisiones judiciales. No obstante lo anterior, la información que reciba un Estado Contratante podrá ser utilizada para otros fines cuando tal información pueda ser utilizada para tales otros fines en virtud de la legislación de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que suministra la información autorice dicho uso. 3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante: a) a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y a sus prácticas administrativas, o a las del otro Estado Contratante; b) a suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el curso de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante; c) a suministrar información que revelaría secretos comerciales, empresariales, industriales, o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya revelación sea contraria al orden público (ordre public). 4. Si la información es solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación consagrada en la oración anterior está sujeta a las limitaciones del párrafo 3, pero en ningún caso tales limitaciones podrán ser interpretadas en el sentido de permitirle a un Estado Contratante negarse a suministrar información simplemente porque no tiene ningún interés nacional en dicha información. 5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 podrán ser

información. Disponen que los Estados Contratantes “*intercambiarán la información que sea previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o aplicación de la legislación interna relativa a los impuestos de toda clase*”. El párrafo 2 señala que “*la información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será considerada como confidencial de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado*”. El párrafo 3, por su parte, indica que las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a (i) “*adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación*”; (ii) “*suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación*” y (iii) suministrar información “*que revelaría secretos comerciales, empresariales, industriales, o profesionales*”.

244. La Corte advierte que este artículo es conforme con la Constitución. La internacionalización de los negocios implica un reto para las autoridades tributarias, en la medida en que estas no cuentan con jurisdicción para auditar o fiscalizar la actividad económica de los contribuyentes que se realice fuera de su territorio. En tales términos, el artículo *sub examine* busca facilitar la labor de fiscalización de las autoridades, lo cual es compatible con la Constitución por varias razones.

245. En primer lugar, las reglas contenidas en el artículo 25 encuentran fundamento en el principio de cooperación, que rige las relaciones internacionales (art. 9 CP). En segundo lugar, el artículo preserva un ámbito de soberanía tributaria a los Estados, al establecer límites materiales respecto de la naturaleza de la información que debe ser intercambiada. Así, el párrafo 1 establece que la obligación únicamente opera respecto de información “*previsiblemente relevante*”. De la misma manera, el párrafo 3 habilita a las autoridades a oponerse a la entrega de información que su legislación no permite entregar con lo cual se garantizan “*los derechos a la intimidad, al buen nombre y a la reserva documental de que trata el [inciso 4 del] artículo 15 de la Constitución Política*”²²⁸. En tercer lugar, la Corte advierte que el precepto en estudio es idóneo en la medida en que regula de manera específica el procedimiento para hacer efectivo uno de los fines del Convenio: estimular los mecanismos de cooperación e intercambio de información a nivel internacional. A dichos efectos, es perfectamente razonable y eficiente acordar “*una asistencia administrativa para determinar los hechos que exige la aplicación de las reglas del Convenio*”. Por último, tal y como lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional, el intercambio de información es una herramienta que permite “*combatir los fenómenos de la doble tributación, y la evasión fiscal*”²²⁹.

interpretadas en el sentido de permitirle a un Estado Contratante negarse a suministrar información únicamente porque dicha información obre en poder de un banco, de otra institución financiera, de un mandatario, o de una persona actuando en calidad de agente o fiduciario o porque esa información se relacione con la participación en la titularidad de una persona”.

²²⁸ Sentencia C-238 de 2014. Ver también, las sentencias C-238 de 2014 y C-667 de 2014.

²²⁹ Sentencias C-238 de 2014, C-383 de 2008 y C-460 de 2010.

246. Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Corte declarará exequible el artículo 25 del Convenio.

247. El **artículo 26** regula la asistencia mutua entre los Estados Contratantes para lograr la recaudación de los créditos tributarios²³⁰. Como nota característica se destaca que la asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. En consecuencia, el alcance de esta disposición es mucho más amplio, en tanto que cubre materias no reguladas o incluidas en el ámbito de aplicación del Convenio. En tales términos, este artículo establece que las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden acordar el modo de aplicación de este artículo, claro está, para el logro de los fines que dieron lugar a su suscripción. En lo demás, este artículo precisa el alcance del término “crédito

²³⁰ “Artículo 26. Asistencia en el recaudo de impuestos. 1. Los Estados Contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los Artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este Artículo. 2. El término “crédito tributario” tal como es utilizado en este Artículo significa todo importe adeudado por concepto de impuestos de cualquier clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus autoridades locales, en la medida en que la correspondiente tributación no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados Contratantes sean parte, así como los intereses, sanciones administrativas y costos de recaudo o de medidas cautelares relacionados con dicho monto. 3. Cuando un crédito tributario de un Estado Contratante sea exigible en virtud de las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que, en esa fecha, no puede, de acuerdo con las leyes de ese Estado, impedir su recaudo, dicho crédito tributario será, a petición de la autoridad competente de ese Estado, aceptado para fines de su recaudo por parte de la autoridad competente del otro Estado Contratante. Dicho crédito tributario será recaudado por ese otro Estado conforme a las disposiciones de su legislación interna relativa a la aplicación y recaudo de sus propios impuestos como si el crédito en cuestión fuera un crédito tributario de ese otro Estado. 4. Cuando un crédito tributario de un Estado Contratante es un crédito con respecto al cual ese Estado puede, en virtud de su propia legislación, decretar medidas cautelares con el fin de asegurar su recaudo, ese crédito fiscal será, a petición de la autoridad competente de dicho Estado, aceptado para efectos de decretar medidas cautelares por parte de la autoridad competente del otro Estado Contratante. Ese otro Estado decretará medidas cautelares con respecto a dicho crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de crédito tributario de ese otro Estado aun cuando, en el momento en que tales medidas son decretadas, el crédito tributario no sea exigible en el Estado mencionado en primer lugar o sea adeudado por una persona que tiene derecho a impedir su recaudo. 5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado Contratante para efectos de uno u otro de dichos párrafos no estará sujeto, en ese Estado, a los plazos de prescripción o a la prelación aplicables a los créditos tributarios de acuerdo con la legislación de ese Estado en razón a su naturaleza de crédito tributario. Adicionalmente, un crédito tributario aceptado por un Estado Contratante para efectos de los párrafos 3 o 4 no disfrutará, en ese Estado, de las prelación aplicables a ese mismo crédito tributario en virtud de la legislación del otro Estado Contratante. 6. Los procedimientos relativos a la existencia, validez o cuantía de un crédito tributario de un Estado Contratante no podrán ser invocados ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado Contratante. 7. Cuando, en cualquier momento posterior a la solicitud de recaudo realizada por un Estado Contratante en virtud de los párrafos 3 o 4 y previo a que el otro Estado haya recaudado y remitido el crédito tributario en cuestión al Estado mencionado en primer lugar, el crédito tributario en cuestión dejara de ser a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del párrafo 3, un crédito tributario del Estado mencionado en primer lugar exigible en virtud de las leyes de ese Estado y adeudado por una persona que, en ese momento, no puede, bajo las leyes de ese Estado, impedir su recaudo, o b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del párrafo 4, un crédito tributario del Estado mencionado en primer lugar con respecto al cual ese Estado podría, en virtud de su legislación, decretar medidas cautelares con el fin de asegurar su recaudo, las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán ese hecho sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud. 8. Las disposiciones del presente Artículo no podrán ser interpretadas en ningún caso en el sentido de obligar a un Estado Contratante: a) a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o a su práctica administrativa o a aquellas del otro Estado Contratante; b) a adoptar medidas que serían contrarias al orden público, c) a prestar asistencia si el otro Estado Contratante no ha tomado razonablemente todas las medidas cautelares o para el recaudo, según sea el caso, disponibles en virtud de sus leyes o prácticas administrativas; d) a prestar asistencia en los casos en que la carga administrativa que resulte para ese Estado sea claramente desproporcionada en comparación con los beneficios que se derivarían para el otro Estado Contratante; e) a prestar asistencia si ese Estado considera que los impuestos en relación con los cuales se solicita la asistencia se imponen en oposición a los principios de tributación generalmente aceptados”.

fiscal”, así como las reglas de competencia para buscar el recaudo de este y, en general, establece el procedimiento que se debe seguir para ese propósito.

248. La Corte advierte que las cláusulas de asistencia mutua en la recaudación intentan solucionar problemáticas derivadas de que (i) la legislación o la política nacional tributaria en ocasiones impide prestar asistencia en el recaudo de créditos tributarios y (ii) en otros casos “*consideraciones administrativas pueden no justificar la asistencia en la recaudación de impuestos de otro Estado o también limitarla*”²³¹.

249. En estos términos, la Corte encuentra que el artículo *sub examine* es compatible con la Constitución. De un lado, se ajusta al principio de reciprocidad en las relaciones internacionales, conforme a lo dispuesto en los artículos 9 y 226 Superiores²³². De otra parte, la asistencia mutua entre los Estados contratantes para la recaudación de créditos tributarios desarrolla “*un principio de derecho internacional aceptado por el Estado colombiano como es la cooperación interestatal a la vez que establece claros límites a esa cooperación a fin de preservar la soberanía tributaria del Estado colombiano*”²³³. Por último, la Corte ha señalado que exclusiones o excepciones tales como las previstas en los párrafos 7 y 8 preservan un ámbito de soberanía de los Estados y “*consultan de manera adecuada los criterios inspiradores de la función administrativa contenidos en el artículo 209 constitucional*”²³⁴.

250. Con fundamento en estas consideraciones, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 26 del Convenio.

251. El **artículo 27** del Convenio regula lo relativo a los privilegios fiscales de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares²³⁵. Establece que las disposiciones del Convenio no afectan “*los beneficios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales de derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales*”.

252. La Corte no encuentra reparo alguno de constitucionalidad en esta disposición y reitera lo considerado y resuelto en decisiones en el sentido de que este tipo de cláusulas, en los CDI, se ajustan “*a los dictados del artículo 9 Superior, en cuanto garantiza la vigencia de los privilegios fiscales que Colombia ha reconocido a otros Estados, en virtud de tratados y costumbre internacionales*”²³⁶.

²³¹ Comentarios OCDE, p. 426.

²³² Sentencia C-221 de 2013.

²³³ Sentencia C-260 de 2014.

²³⁴ Sentencia C-238 de 2014.

²³⁵ “*Artículo 27. Misiones diplomáticas y oficinas consulares. Las disposiciones del presente Convenio no afectarán los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales de derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales*”.

²³⁶ Sentencias C-577 de 2009, C-295 de 2012, C-221 de 2013 y C-049 de 2015.

253. Por esta razón, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 27 del Convenio.

254. Los **artículos 28**²³⁷ y **29**²³⁸ regulan la entrada en vigor y la denuncia del tratado. Estos artículos son compatibles con la Constitución por cuanto se trata de dos cláusulas necesarias para la efectiva incorporación y posterior aplicación del Convenio. Además, resultan concordantes con lo dispuesto en el artículo 9 de la Constitución, pues regulan la entrada en vigor y denuncia del Convenio, de acuerdo con la práctica de los Estados en materia de instrumentos internacionales y, en particular, con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados²³⁹.

255. Por otro lado, es importante resaltar que el párrafo 2 tiene reglas especiales respecto a la entrada en vigor del tratado en Colombia. Así, el literal (a.i) del párrafo 2 establece que el Convenio entrará en vigor 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*”. Por su parte, el literal (a.ii) *ibidem* dispone que respecto de los demás impuestos entrará en vigor “*para años fiscales que comiencen en o después del primer día*

²³⁷ “Artículo 28. Entrada en vigor. 1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro por escrito, a través de canales diplomáticos, de la culminación de los procedimientos internos requeridos por sus leyes para la entrada en vigor de este Convenio. 2. Este Convenio entrará en vigor en la fecha de la última de dichas notificaciones y surtirá efectos a partir de entonces: a) en Colombia: (i) 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, y (ii) con respecto a todos los demás impuestos, para años fiscales que comiencen en o después del primer día de enero del año calendario siguiente a aquel en el cual este Convenio entre en vigor, pero sólo con respecto a la parte de la renta que se devengue después de la entrada en vigor de este Convenio; b) en el Reino Unido: (i) 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; (ii) con respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre ganancias de capital, para cualquier año de determinación que comience en o después del 6 de abril siguiente a la fecha en la cual este Convenio entre en vigor; (iii) con respecto al impuesto corporativo, para cualquier año financiero que comience en o después del 1 de abril siguiente a la fecha en la cual este Convenio entre en vigor. 3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, las disposiciones del Artículo 24 (Procedimiento de acuerdo mutuo), el Artículo 25 (Intercambio de información) y el Artículo 26 (Asistencia en el recaudo de impuestos) surtirán efecto a partir de la fecha de entrada en vigor de este Convenio, independientemente del periodo gravable con el cual se relacione el asunto”.

²³⁸ “Artículo 29. Denuncia. 1. Este Convenio permanecerá en vigor hasta que sea terminado por un Estado Contratante. Cualquiera de los Estados Contratantes puede denunciar este Convenio, a través de los canales diplomáticos, presentando un aviso escrito de terminación al menos seis meses antes del fin de cualquier año calendario, después del año de entrada en vigor de este Convenio. 2. En tal evento, este Convenio dejará de surtir efectos: a) en Colombia: (i) con respecto a impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre cantidades pagadas o acreditadas, después del fin del año calendario en el cual se entregue el aviso escrito de terminación, y (ii) con respecto a todos los demás impuestos, para años fiscales que comiencen después del fin de ese año; b) en el Reino Unido: (i) con respecto a impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre cantidades pagadas o acreditadas, después del fin del año calendario en el cual se entregue el aviso escrito de terminación; (ii) con respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto a las ganancias de capital, para cualquier año de determinación que comience en o después del 6 de abril siguiente a la fecha en la cual se entregue el aviso escrito de terminación; (iii) con respecto al impuesto corporativo, para cualquier año financiero que comience en o después del 1 de abril siguiente a la fecha en la cual se entregue el aviso escrito de terminación. 3. En caso de terminación, la Parte Contratante permanecerá vinculada por las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 26 en relación con cualquier información obtenida en virtud de este Convenio. EN FE DE LO CUAL, los signatarios, debidamente autorizados, han firmado el presente Convenio. FIRMADO EN Londres, hoy, 2 de noviembre del año 2016, por duplicado, en español y en inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos”.

²³⁹ Sentencias C-577 de 2009, C-295 de 2012, C-221 de 2013, C-260 de 2014.

de enero del año calendario siguiente a aquel en el cual este Convenio entre en vigor, pero sólo con respecto a la parte de la renta que se devengue después de la entrada en vigor de este Convenio". La Corte encuentra que estas reglas especiales son compatibles con la Constitución y, en particular, con el principio de irretroactividad de la ley tributaria dispuesto en el artículo 363 constitucional.

256. Por las razones expuestas, la Corte declarará la exequibilidad de estas disposiciones.

4.3.5. Protocolo

257. Por último, la Corte advierte que al final del Convenio, los Estados contratantes suscribieron un **protocolo** mediante el cual acordaron que:

“1. En relación con todo el Convenio:

Se entiende que ambos Estados Contratantes interpretarán este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando, teniendo en cuenta las observaciones u otras posiciones que hayan expresado en relación con las mismas”.

258. Al respecto, la Universidad Externado de Colombia señaló que *“reconocer a los comentarios [de la OCDE] como el criterio dispuesto por las partes, sería tanto como hacer fuente del derecho vinculante para las autoridades colombianas una elaboración doctrinal de la OCDE, de la que, si bien ahora hacemos parte, no hemos sido miembros históricos ni tenemos mayor participación”*²⁴⁰. Por tanto, concluyó que un acuerdo como este:

“atentaría no sólo contra el principio de legalidad y la reserva de ley sino contra la independencia y soberanía del Estado Colombiano, y en consecuencia debería la Corte mantener la línea que hasta ahora ha sostenido, según la cual, deben entenderse como criterios auxiliares de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución política”²⁴¹.

259. Con base en los argumentos planteados por el interviniente, le corresponde a la Corte resolver dos problemas jurídicos, uno general y otro particular; a saber: (i) ¿es compatible el numeral 1 del Protocolo con la Constitución?; y (ii) ¿vulnera el numeral 1 del Protocolo los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley?

260. Para resolver los problemas jurídicos planteados, la Corte hará una breve referencia al valor o estatus jurídico de los comentarios de la OCDE en el derecho tributario internacional, en las relaciones bilaterales entre Estados derivadas de un Convenio de Doble Imposición y en el derecho interno; luego,

²⁴⁰ Cdno. 2, fl. 295.

²⁴¹ Ibid.

precisará cuál es el valor específico que en el Convenio *sub examine* los Estados Contratantes le otorgaron a estos comentarios, para efectos de su relación bilateral y si ello es compatible con la Constitución.

261. Primero, el valor o estatus jurídico de los Comentarios de la OCDE debe ser analizado en tres ámbitos diferentes: (i) en el derecho tributario internacional general; (ii) en la relación bilateral entre Estados como resultado de la suscripción de un CDI; y (iii) en el derecho interno.

262. Valor o estatus jurídico de los comentarios OCDE en el derecho internacional general. El valor o estatus jurídico que estos comentarios tienen en el derecho internacional *general* es una de las discusiones más importantes de la doctrina tributaria internacional en la actualidad²⁴². Existe un relativo consenso en que estos comentarios (i) no tienen fuerza vinculante como fuente principal de derecho internacional, aunque se admite que, (ii) son relevantes para la *interpretación* de los CDI²⁴³.

263. En tales términos, se ha considerado, de un lado, que los comentarios de la OCDE no son vinculantes, en sí mismos, puesto que, (i) no codifican costumbre internacional, (ii) no integran los convenios de doble tributación (salvo que sean adoptados expresamente) y (iii) no son principios de derecho internacional, en los términos del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Por tanto, no existe una obligación internacional de atenderlos, ni siquiera en aquellos casos en que estos convenios son suscritos por Estados miembros de la OCDE y el tratado específico se fundamenta en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE²⁴⁴.

264. De otro lado, en la doctrina internacional también se ha reconocido que a pesar de no ser vinculantes *strictu sensu*, los comentarios de la OCDE son legalmente relevantes para la *interpretación* de los CDI.

265. En suma, el *carácter* específico de estos comentarios no es pacífico y, *contrario sensu*, es objeto de constante debate. Con todo, existen dos tendencias mayoritarias que conviene referir.

266. La primera tesis sostiene que los comentarios OCDE deben ser integrados a la interpretación de los CDI ya que, en principio, se enmarcan en algunos de los criterios o métodos de interpretación de los tratados contenidos en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

²⁴² Sentencia C-460 de 2010.

²⁴³ Ulf Linderfalk and Maria Hilling (2015) *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*. Nordic Tax Journal; 1:34–59; M. Lang and F. Brugger (2008), *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, 23 *Australian Tax Forum*, pp. 95–108; David A. Ward (2008). *Is there an obligation in international law of OECD members countries to follow the commentaries on the model?* En: Sjoerd Douma, F.A Engelen, (2008), *The legal status of the OECD commentaries*, IBDF.

²⁴⁴ David A. Ward. *Is there an obligation in international law of OECD members countries to follow the commentaries on the model?* En: Sjoerd Douma, F.A Engelen, (2008) *The legal status of the OECD commentaries*, IBDF.

—en adelante, CVDT—²⁴⁵. La posibilidad de que estos sean integrados en la interpretación, sin embargo, depende de, por lo menos, dos variables: (i) la pertenencia de los Estados contratantes a la OCDE y (ii) la mayor o menor similitud del Convenio con el Modelo de Convenio de la OCDE.

267. En este contexto, los comentarios pueden ser relevantes a efectos de determinar el sentido especial de los términos de un CDI (art. 31.4 de la CVDT) especialmente cuando los Estados contratantes hacen parte de la OCDE y no han hecho ninguna reserva u observación al Modelo de Convenio²⁴⁶.

268. De igual forma, en los casos en los que los Estados usaron la Modelo de Convenio de la OCDE para redactar el tratado específico, los comentarios podrían entenderse como parte del contexto del tratado (art. 31.2 de la CVDT) o prácticas ulteriores (art. 31.3(a) de la CVDT)²⁴⁷.

269. Finalmente, (iii) algunos doctrinantes señalan que los comentarios podrían ser utilizados como un medio de interpretación complementario pues hacen parte de “*las circunstancias de celebración del tratado*” (art. 32 de la CVDT). Bajo esta tesis, los comentarios de la OCDE, aunque no son vinculantes, podrían, en determinadas circunstancias, integrarse a la interpretación general o complementaria de un convenio de doble imposición y serían de consulta obligada por las autoridades tributarias locales²⁴⁸.

270. La segunda tesis, por su parte, señala que los comentarios de la OCDE “*no pueden ser invocados en virtud de los medios de interpretación de los tratados contenidos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena*”²⁴⁹. Esta fue la posición adoptada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-460 de 2010 al analizar la constitucionalidad del convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza. En esa oportunidad la Corte concluyó que en tanto los comentarios “*no fueron adoptados por los Estados contratantes*” estos no eran vinculantes, no eran de obligatorio cumplimiento y, además, no podían ser incorporados “*a la interpretación general o complementaria del ‘Convenio’ o su ‘Protocolo’*”.

271. Valor o estatus jurídico de los comentarios OCDE en relaciones bilaterales derivadas de un CDI. En el derecho internacional, en atención a la capacidad soberana para celebrar tratados (art. 6 CVDT) y por virtud del

²⁴⁵ Ratificada por Colombia mediante la Ley 32 de 1985, “*Por medio de la cual se aprueba la ‘Convención de Viena sobre el derecho de los tratados’, suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969*”.

²⁴⁶ M. Lang and F. Brugger (2008), *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, 23 *Australian Tax Forum*, pp. 95–108. Ver también, Waters, Mike (2005), *The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, Linde: Wien, p. 678.

²⁴⁷ Ulf Linderfalk and Maria Hilling (2015), *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory–Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*. *Nordic Tax Journal* 2015, p. 44 y siguientes.

²⁴⁸ Friedl Weiss, *Interpretation of tax treaties in accordance with the commentaries on the OECD model tax convention under the Vienna convention on the law of treaties*. En S. Douma y F. Engelen (eds.), *The legal status of the OECD commentaries* (Amsterdam: IBFD, 2008) p. 139.

²⁴⁹ Sentencia C-460 de 2010.

principio *pacta sunt servanda* (art. 27), los Estados pueden, de mutuo acuerdo, establecer reglas de interpretación específicas en los tratados que suscriben²⁵⁰.

272. Por ello, la doctrina tributaria internacional reconoce que al margen del valor que los comentarios de la OCDE tienen en el derecho tributario internacional *general*, los Estados pueden adoptarlos expresamente por medio de un tratado o acordar otorgarles el “valor jurídico específico” que consideren pertinente a efectos de la interpretación de un CDI²⁵¹. En este contexto, el *carácter* específico que los comentarios tienen en la interpretación del Convenio debe ser determinado caso a caso.

273. Valor o estatus jurídico de los comentarios de la OCDE en el derecho interno. El valor de los comentarios OCDE en cada Estado depende de lo que a tales efectos disponga su legislación. De la misma forma, la validez y efectos que la adopción de estos comentarios tenga en el derecho interno debe ser determinado de acuerdo con el derecho constitucional de cada Estado parte.

274. El valor jurídico o rol de los comentarios de la OCDE en la interpretación del Convenio sub examine. La Corte constata que mediante el numeral 1 del protocolo, la República de Colombia y el Reino Unido definieron de mutuo acuerdo el “valor jurídico específico” de los comentarios de la OCDE en la interpretación del acuerdo. Por lo tanto, le corresponde a la Corte definir, primero, el alcance y significado de ese “valor jurídico específico” que los Estados Contratantes efectivamente le otorgaron a los comentarios de la OCDE en su relación bilateral y, segundo, establecer si dicho valor jurídico específico, para la interpretación del Convenio, es compatible con la Constitución.

275. Por regla general, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo con las reglas de interpretación establecidas en los artículos 31 a 33 de la CVDT. El artículo 31 de la CVDT establece la regla general de interpretación de los tratados, al señalar que deben interpretarse “*de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*” El artículo 32, por su parte, señala que los “*trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración*” son métodos complementarios de interpretación. Finalmente, el artículo 33 establece reglas de interpretación para tratados autenticados en dos idiomas.

276. Teniendo en cuenta que el numeral 1 del protocolo del Convenio *sub examine* establece que los Estados contratantes “*interpretarán este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando*”, para la Sala, en la interpretación del Convenio los comentarios de la OCDE hacen parte de su contexto y, por

²⁵⁰ Mark. E Viliger (2009), *Commentary to the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Boston-Leiden, Martinus Nijhoff Publishers.

²⁵¹ En la Sentencia C-460 de 2010 la Corte afirmó que las partes contratantes de un CDI están en plena libertad de adoptar los comentarios, expresamente, por medio de un instrumento internacional, aún si no hacen parte de dicha organización.

tanto, constituyen un medio idóneo para tal fin (para su interpretación), por las razones que se exponen a continuación.

277. Primero, en la suscripción del Convenio los Estados Contratantes quisieron adoptar los comentarios de la OCDE como un medio de interpretación. Aunque en el derecho internacional existe un debate en torno al carácter o *rol* específico que estos tienen en la interpretación de los CDI y, en particular, si estos pueden o no ser integrados a la interpretación por medio de alguna de las reglas de interpretación de la CVDT, atendiendo al ámbito particular del acuerdo *sub examine*, y a las estipulaciones acordadas por los Estados contratantes, es razonable interpretar que estos quisieron zanjar esta controversia y establecer que, al margen de ese debate en el derecho internacional general, los comentarios OCDE sí debían ser atendidos por las autoridades tributarias como medio para interpretar el Convenio.

278. Lo dicho, en todo caso, no significa que los comentarios de la OCDE adquieran un valor persuasivo mayor que otros criterios de interpretación y que las autoridades no puedan apartarse de lo que se señale en tales comentarios. Por el contrario, estos comentarios (*i*) deben ser considerados al igual que los demás criterios o reglas de interpretación del acuerdo; y (*ii*) en este sentido, son de consulta obligatoria, aunque no vinculantes *per se*.

279. Segundo, con todo, advierte la Sala que los comentarios de la OCDE no fueron incorporados al Convenio *sub examine*. Como se expuso, el numeral 1 del protocolo únicamente hace referencia a los comentarios de la OCDE como un medio de interpretación que hace parte de su contexto, no como una fuente autónoma de creación de obligaciones para las partes.

280. Tercero, habida cuenta de lo anterior, el numeral 1 del protocolo no le otorga a los Comentarios de la OCDE fuerza vinculante *per se*. A diferencia de la tesis de la Universidad Externado, según la cual por virtud del numeral 1 del protocolo los comentarios de la OCDE son “*fuerza del derecho vinculante para las autoridades colombianas*”, tal interpretación no es posible de conformidad con los criterios de interpretación dispuestos en el Convenio y en la CVDT. De un lado, una lectura desprevenida de la disposición *sub examine* demuestra que dicha interpretación no se desprende del texto, ni mucho menos se deriva del sentido corriente de los términos. En particular, el numeral 1 del protocolo no establece (*i*) que los comentarios de la OCDE son fuente de derecho; y (*ii*) tampoco señala que son vinculantes para las autoridades colombianas. De otra parte, la Corte no encuentra que esta interpretación se derive del objeto y fin del tratado ni de su contexto. Por último, esta interpretación tampoco encuentra apoyo en los trabajos preparatorios, ni en las circunstancias de celebración del Convenio. En efecto, el numeral 1 del protocolo fue incluido en la segunda ronda de negociación y, de acuerdo con la información aportada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al proceso “*de la segunda (y última) ronda de negociación presencial, las partes no suscribieron minuta*

alguna”²⁵². Por lo tanto, no existe evidencia de que esta disposición hubiese sido incluida con el propósito que le atribuye el interviniente.

281. Por las razones expuestas, la Corte declarará la exequibilidad del protocolo suscrito.

VI. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

282. La Corte realizó el control de constitucionalidad de la Ley 1939 de 2018 y del 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 la elusión tributarias y su protocolo, suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016.

283. Atendiendo a la naturaleza del asunto, la Corte formuló dos problemas jurídicos: *(i)* si el Convenio y la ley aprobatoria satisfacían los requisitos formales previstos por la Constitución Política y la Ley 5ª de 1992, y, *(ii)* si el convenio y la ley aprobatoria eran compatibles con la Constitución Política.

284. En relación con el primer problema jurídico, la Corte concluyó que el tratado y su ley aprobatoria habían cumplido los requisitos formales para su expedición, en sus fases *(i)* previa gubernamental, *(ii)* trámite ante el Congreso de la República y *(iii)* sanción presidencial y envió a la Corte Constitucional.

285. Los requisitos de cada fase se acreditaron de la siguiente manera:

286. Primero, en la previa gubernamental, la Corte constató que *(i)* la representación del Estado colombiano en la negociación, celebración y firma del tratado internacional fue válida; *(ii)* el tratado internacional y la ley aprobatoria no debían someterse a consulta previa y *(iii)* la aprobación presidencial y el sometimiento del tratado internacional a consideración del Congreso de la República se llevó a cabo conforme al artículo 189.2 de la Constitución Política.

287. Segundo, en el trámite ante el Congreso de la República, la Corte constató que *(i)* el proyecto de ley fue presentado por el Gobierno Nacional ante el Senado de la República, *(ii)* fue publicado antes de darle trámite en la respectiva Comisión, *(iii)* inició su trámite legislativo en la comisión constitucional competente, *(iv)* en cada una de las cámaras se observaron las exigencias constitucionales y legales para su trámite, debate y aprobación, incluido el lapso entre debates previsto en el artículo 160 de la Constitución, y *(v)* no fue considerado en más de dos legislaturas.

288. Tercero, en la etapa de sanción presidencial y envió a la Corte Constitucional, la Sala constató que el presidente de la República sancionó la

²⁵² Cdno. 1, fls. 180 a 224.

ley aprobatoria del convenio el día 4 de octubre de 2018 y la remitió a la Corte Constitucional el día 10 de octubre del mismo año.

289. En tales términos, la Corte advirtió que el convenio y la ley aprobatoria satisficieron los requisitos formales previstos por la Constitución Política y la Ley 5ª de 1992.

290. Adicionalmente, en relación con el control formal de la Ley y del Convenio, concluyó lo siguiente:

291. Habida cuenta de que la Decisión 40 de la CAN no constituía un parámetro de control constitucional formal o material, la Corte no era competente para valorar el cumplimiento de la obligación del Estado colombiano, consistente en guiarse por el convenio tipo de la CAN y realizar las consultas correspondientes con los países miembros, en los términos sugeridos por un interviniente.

292. Que el requisito establecido por el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003 no era exigible en la revisión constitucional del Convenio *sub examine*. Al respecto, la Sala Plena concluyó que (i) este asunto había sido planteado y analizado en el examen constitucional de tratados de igual naturaleza, en los que había considerado que los convenios o acuerdos de doble tributación y sus leyes aprobatorias no otorgaban beneficios fiscales *per se*, aun cuando tuviesen un impacto fiscal sobre las finanzas públicas. (ii) Con todo, consideró que los cargos derivados de la intervención del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia no habían aportado elementos de juicio suficientes para determinar de qué manera la Ley 1939 de 2018, aprobatoria del Convenio *sub examine*, creaba situaciones privilegiadas y, por tanto, otorgaba beneficios fiscales para las personas cubiertas por este.

293. En relación con el segundo problema jurídico, la Corte estudió los siguientes asuntos: (i) los objetivos y el alcance de los convenios de doble imposición y, (ii) la constitucionalidad del Convenio *sub examine*, a partir del examen de cada uno de los artículos que integraban, (a) la Ley 1939 de 2018 y (b) el instrumento internacional en cuestión.

294. Concluyó que este convenio correspondía a un tipo de convenio preestablecido por la OCDE, para alcanzar los siguientes propósitos: (i) eliminar la doble imposición internacional, sin crear oportunidades para la no imposición o para reducir la carga impositiva por medio de la evasión o elusión fiscal, (ii) incentivar el comercio internacional, en general, y, el flujo de inversión extranjera, en particular, y, finalmente, (iii) intensificar la cooperación en materia tributaria.

295. La Corte también concluyó que los tres artículos que integraban la ley aprobatoria se ajustaban a la Constitución Política.

296. En cuanto a la constitucionalidad del articulado del convenio, la Corte resolvió los siguientes cuatro problemas jurídicos específicos, que se derivaron

de las razones propuestas por los intervinientes: (i) ¿vulnera el numeral 3 del artículo 4 del Convenio los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica? (ii) ¿vulnera el artículo 12 del Convenio el principio de reciprocidad, contenido en los artículos 226 y 227 de la Constitución? (iii) ¿vulnera el artículo 22 del Convenio los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y debido proceso? y (iv) ¿vulnera el numeral 1 del protocolo los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley? Además, valoró por qué los 29 artículos del convenio y su protocolo eran compatibles con la Constitución.

VII. DECISIÓN

297. En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales,

RESUELVE:

Primero.- Declarar **EXEQUIBLE** 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 la elusión tributarias y su protocolo, suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLE** la Ley 1939 de 4 de octubre de 2018, “*Por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias’ y su ‘Protocolo’, suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016*”.

Tercero.- Disponer que se comunique esta Sentencia al Presidente de la República para lo de su competencia, así como al Presidente del Congreso de la República.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase,

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Presidenta
Con aclaración de voto

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado
Con aclaración de voto

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado
Con aclaración de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado
Con aclaración de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Con aclaración de voto

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

**ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO
CARLOS BERNAL PULIDO
A LA SENTENCIA C-491/19**

JUICIO DE RAZONABILIDAD-Aplicación (Aclaración de voto)

CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICION-Alcance y objetivos según la jurisprudencia constitucional (Aclaración de voto)

Referencia: Expediente LAT-456

Magistrado Ponente: Carlos Bernal Pulido

En atención a la decisión adoptada, de forma mayoritaria, por la Sala Plena de la Corte Constitucional en el expediente LAT-456, me permito presentar Aclaración de Voto.

298. En primer lugar, la Corte Constitucional debió continuar la línea jurisprudencial establecida en la Sentencia C-252 de 2019 para ejercer el control material e integral del Convenio *sub examine*, mediante un test de razonabilidad e idoneidad. Este suponía valorar si, de acuerdo con los conocimientos existentes en el momento en que se aprobó el proyecto de ley contentivo del convenio *sub examine*, era posible avizorar la ineptitud de su adopción para contribuir a la obtención de los fines que pretendía, y, además, si las medidas particulares que contemplaba guardaban una relación de causalidad *plausible* con la realización de sus fines. Este umbral de idoneidad tenía como propósito evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del Legislador, es decir, decisiones que no tuviesen un mínimo de racionalidad y, por tanto, desconocieran la Constitución.

299. La continuación de dicha jurisprudencia suponía dos consecuencias relevantes en el proceso de adopción y revisión de constitucionalidad de los futuros Convenios de Doble Imposición –CDI– que pretendiera suscribir el Estado:

300. (i) Que el Legislador debiera contar con información suficiente respecto de los impactos macroeconómicos y fiscales que su suscripción pudiera traer para el país, pues solo de esa manera sería posible valorar si las medidas contenidas en el Convenio serían plausiblemente aptas para lograr sus fines. A partir de este estándar, por tanto, al momento de valorar la constitucionalidad de este tipo de instrumentos, la Corte respetaría el margen amplio de apreciación del Gobierno y el Legislativo, acerca de la conveniencia de celebrar este tipo de acuerdos y aquellos posibles problemas de orden práctico acerca de la oportunidad o efectividad de su adopción.

301. (ii) Que la Corte ejerciera una labor de revisión de constitucionalidad más adecuada y racional, pues la falta de idoneidad solo podría tener como causa (a) el hecho de que no fuese posible apreciar que el Gobierno, durante el trámite de negociación y suscripción del convenio, hubiere tenido en cuenta los impactos fiscales y hubiere valorado la conveniencia de su celebración; o (b) que no existiere un mínimo de evidencia empírica, con un alto grado de certeza, que demostrara que la suscripción del tratado no era plausible para alcanzar los fines que perseguía.

302. En segundo lugar, dado que considero que la suscripción de este tipo de instrumentos sí puede dar lugar al otorgamiento de beneficios fiscales, debió exigirse, para la celebración de futuros CDI, en la fase previa gubernamental de negociación y suscripción, el deber de acreditar las exigencias dispuestas en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003.

303. A mi juicio, la jurisprudencia constitucional que niega el reconocimiento de beneficios fiscales en la aplicación de los CDI es imprecisa. Dicha jurisprudencia se fundamenta en el siguiente razonamiento: dado que los convenios de doble tributación tienen por finalidad “evitar la doble imposición”, sin acordarle un tratamiento más favorable a un contribuyente en particular –en relación con los demás–, los convenios de doble tributación no reconocen, en ningún caso, beneficios tributarios. De un lado, desde un punto de vista lógico-formal, la conclusión no se deriva de las premisas que integran el razonamiento. De otro, este razonamiento se fundamenta en una noción restrictiva e inadecuada de los beneficios fiscales que se pueden derivar de este tipo de acuerdos²⁵³ y que es contradictoria con una noción amplia, también defendida por la jurisprudencia constitucional (para el control constitucional de disposiciones tributarias, en general), según la cual, para que “*una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio [fiscal], debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales*”²⁵⁴.

304. A partir de esta última fundamentación, se advierten, por lo menos, tres razones que permiten inferir que los tratados internacionales del tipo objeto de control sí pueden otorgar beneficios fiscales y, por tanto, es exigible el deber de cumplir lo ordenado por el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003:

305. (i) La aplicación prevalente de los CDI puede propiciar *situaciones privilegiadas* para las personas cubiertas por estos, al aminorar o, incluso, eliminar su carga impositiva en el Estado colombiano.

²⁵³ Tesis jurisprudencial defendida en el marco del control constitucional de los CDI y de sus leyes aprobatorias, que es el caso de las sentencias C-577 de 2009, C-460 de 2010, C-221 de 2013 y C-049 de 2015.

²⁵⁴ Sentencia C-989 de 2004.

306. (ii) Aunque es cierto que el propósito principal de este tipo de tratados es el de solucionar el fenómeno de la doble imposición internacional²⁵⁵, también lo son, entre otros: (a) hacer más atractivas las condiciones del mercado para incentivar el flujo de inversión y el incremento del comercio internacional entre los países; (b) estimular los mecanismos de cooperación e intercambio de información entre los Estados contratantes para evitar la evasión y la elusión tributaria internacional y (c) instaurar políticas que frenen los comportamientos de “*treaty shopping*”, que mitigan las cargas tributarias para el beneficio indirecto de los residentes de terceros Estados²⁵⁶.

307. (iii) Finalmente, en el contexto internacional es pacífica la posición de que los CDI pueden otorgar beneficios fiscales. En efecto, a partir de la implementación del denominado plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios –BEPS²⁵⁷– se ha considerado que en aplicación de las cláusulas de estos convenios es posible que los contribuyentes obtengan beneficios tributarios, incluso, indebidos.

Con el debido respeto,

Carlos Bernal Pulido
Magistrado

²⁵⁵ En ese sentido se pronunciaron el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Asociación Nacional de Industriales y el Procurador General de la Nación. *Cfr.*, cdno. de pruebas y cdno. 2, fls. 284 a 286 y 306.

²⁵⁶ En ese sentido se pronunció el Instituto Colombiano de Derecho Tributario. *Cfr.*, cdno. de pruebas, fls. 72 a 82.

²⁵⁷ “*El Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en Inglés) dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los «vacíos normativos» existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas «desaparezcan» o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica*”. *Cfr.*, <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. En efecto, a partir de la implementación del citado plan BEPS, la OCDE ha implementado una serie de acciones en su modelo de convenio, así como una serie de recomendaciones para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Esto ha propiciado un cambio en los términos de negociación de los CDI. Así, se han diseñado acciones para: (i) abordar los retos de la economía digital; (ii) neutralizar las estructuras híbridas; (iii) reforzar la normativa sobre CFC – Entidades controladas del Exterior, por sus siglas en inglés “*Controlled Foreign Company*”–; (iv) limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; (v) combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y sustancia; (vi) impedir la utilización abusiva de los convenios; (vii) impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP –Establecimiento Permanente–; y (viii) asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. *Cfr.* OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

**ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA
CRISTINA PARDO SCHLESINGER
A LA SENTENCIA C-491/19**

JUICIO DE RAZONABILIDAD- Aplicación (Aclaración de voto)

Referencia: Sentencia C-491 de 2019

(MP Carlos Bernal Pulido)

Expediente LAT-456

Aunque comparto la decisión mayoritaria de la Sala Plena en el sentido de declarar la exequibilidad del “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 la elusión tributarias y su Protocolo suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016”, así como de su ley aprobatoria, aclaro mi voto porque considero que la providencia debió continuar con la línea jurisprudencial de la sentencia C-252 de 2019 relacionada con la aplicación del test de razonabilidad para realizar el control material e integral del tratado internacional. Lo anterior implicaba, analizar si las medidas que contempla el tratado tienen una potencialidad dirigida a cumplir sus fines. En términos de la providencia citada, *“i) que las finalidades globales y de cada una de las cláusulas del tratado resulten legítimas a la luz de la Constitución Política y (ii) que el tratado en su conjunto, así como las medidas individualmente previstas en dicho instrumento, sean idóneos, esto es, que existan elementos de juicio que permitan concluir que contribuirán a alcanzar sus finalidades”*.

Por lo anterior, comparto y me adhiero a la opinión expresada en esta ocasión por el Magistrado Carlos Bernal en su aclaración de voto respecto de este punto.

Fecha *ut supra*,

Cristina Pardo Schlesinger
Magistrada

**ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
A LA SENTENCIA C-491/19**

**PRECEDENTE EN JURISPRUDENCIA DE LA CORTE
CONSTITUCIONAL-Desconocimiento (Aclaración de voto)**

JUICIO DE RAZONABILIDAD- Aplicación (Aclaración de voto)

Ref.: Revisión de constitucionalidad del “*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 evitar la evasión y la elusión tributaria*” y su protocolo, suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016, y de la Ley 1939 de 2018, por medio de la cual fueron aprobados.

Magistrado Ponente
Carlos Bernal Pulido

Con el respeto acostumbrado a las sentencias adoptadas por la Corte, aclaro el voto respecto de lo decidido por la Sala Plena en la **Sentencia C-491 del 22 de octubre de 2019** (M.P. Carlos Bernal Pulido), la cual declaró la exequibilidad del *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 evitar la evasión y la elusión tributaria* y su protocolo, así como la ley que los aprobó.

Concuero con la Sala Plena en que las normas mencionadas son compatibles con la Constitución, tanto en su aspecto formal como en su contenido material. Sin embargo, aclaro mi voto debido a que considero que en la sentencia citada la Corte dejó de aplicar su precedente más reciente sobre el alcance del control de constitucionalidad de los tratados internacionales, fijado en la **Sentencia C-252 de 2019 (M.P. Carlos Bernal Pulido)**, el cual incorporó a ese control un juicio de razonabilidad sobre (i) la verificación sobre la legitimidad constitucional de las finalidades globales y de cada una de las cláusulas del tratado; y (ii) la revisión acerca la idoneidad del tratado en su conjunto y de cada una de las medidas dispuestas por el instrumento para alcanzar esos fines.

Para sustentar esta afirmación, expongo los argumentos siguientes:

1. De manera general, la jurisprudencia constitucional ha señalado que la evaluación de las razones de conveniencia para la suscripción de tratados, entre ellas las de naturaleza económica o fiscal, es un asunto que recae en la órbita de acción propia del Presidente, en su condición de jefe de Estado y director de las relaciones internacionales²⁵⁸. Con todo, esta facultad tiene origen constitucional y, en consecuencia, está sometida a los límites materiales derivados de la naturaleza normativa de la Carta.

Debe partirse de la base de que, en virtud de la atribución constitucional antes señalada, el margen de maniobra reconocido al Presidente en la materia es amplio, por lo que está habilitado para establecer las cláusulas que, en su criterio, mejor se ajusten a los intereses nacionales²⁵⁹. Sin embargo, al tratarse de una atribución constitucional, tiene carácter reglado y, en especial, límites que dan forma a dicha competencia. Por ende, no se trata de un poder omnímodo, sino sometido a condiciones que se derivan del texto constitucional. Estos requisitos bien pueden ser de carácter formal, en particular vinculados a la representación del Estado, como de naturaleza material.

2. En cuanto a esas condiciones materiales, la Sentencia C-252 de 2019 estableció las siguientes reglas jurisprudenciales:

- a. La competencia de dirección de las relaciones internacionales es del Presidente y su fundamentación constitucional reposa en el principio de soberanía. A su turno, la aprobación de los tratados por el Congreso irroga legitimidad democrática a la decisión de obligarse por el respectivo instrumento internacional.
- b. No obstante, los tratados están sometidos al control automático de constitucionalidad por parte de la Corte, lo cual implica que (i) se deba acreditar la compatibilidad entre las disposiciones del instrumento internacional con la totalidad de las previsiones de la Constitución; y (ii) que también en virtud de ese control debe determinarse la eficacia del artículo 226 superior, según el cual “*el Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.*” Quiere esto decir que el control que adelanta la Corte revisa los aspectos formales y sustantivos mencionados, a la vez que complementa “*desde el punto de vista de la supremacía constitucional y la deliberación, las decisiones políticas de las ramas ejecutiva y*

²⁵⁸ “Al Presidente le incumbe dirigir las relaciones internacionales y celebrar con otros Estados y entidades de derecho internacional tratados o convenios en representación del Estado colombiano (art. 189 C. Pol.). En esta condición, tiene la potestad exclusiva para iniciar negociaciones, convenir los términos y alcance de estas, avalar o no los acuerdos alcanzados por las partes y, finalmente, suscribir el texto definitivo del instrumento una vez culminado el procedimiento interno previsto para el efecto.” Sentencia C-187 de 2019 (M.P. José Fernando Reyes Cuartas).

²⁵⁹ Al analizar la constitucionalidad del Acuerdo que establece el Centro de Asesoría Legal en Asuntos de la Organización Mundial de Comercio, la Sentencia C-916 de 2001 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa) explicó que “la defensa de los intereses nacionales ante la OMC constituye para el Estado colombiano un elemento propio de su soberanía, que requiere de la implementación de mecanismos para que aquella pueda ser efectiva. En este sentido, la asesoría que brinda el Centro permite a los representantes del Gobierno estar debidamente capacitados para ejercer dicha defensa, en especial, en relación con los países desarrollados.”

legislativa. Esto, por supuesto, sin perjuicio del deber constitucional a cargo de ambas ramas de propiciar escenarios y procesos de participación y deliberación, amplios e incluyentes, que fortalezcan el proceso de formación de la voluntad del Estado de suscribir y aprobar los compromisos internacionales”²⁶⁰

- c. Ante el deber de balancear la eficacia de las competencias adscritas al Presidente en materia de relaciones internacionales y la vigencia del principio de supremacía constitucional que preserva el control adelantado por la Corte, se hace necesario analizar por parte de esta Corporación las cláusulas que integran el tratado internacional, al margen de su carácter más o menos técnico y siempre y cuando guarden relevancia constitucional. Esto no solo con el fin de preservar la supremacía de la Carta, sino también con el fin de precaver los riesgos de responsabilidad internacional del Estado que pudiesen causarse por la ejecución del instrumento internacional que sea incompatible con la Constitución.
- d. Un control de constitucionalidad de esta naturaleza se lleva a cabo a partir de dos instancias definidas que integran un juicio de razonabilidad: verificar que las finalidades globales del tratado y sus cláusulas particulares sean válidas en términos constitucionales, así como verificar que el tratado y las medidas que contiene sean instrumentos idóneos para alcanzar dichas finalidades. Del mismo modo, el juicio de proporcionalidad se funda en las siguientes premisas: (i) el control de constitucionalidad versa sobre la comparación entre el instrumento internacional y la totalidad de las normas de la Carta; (ii) la evaluación sobre la conveniencia, oportunidad y utilidad del tratado es un asunto a cargo del Presidente y el Congreso, lo que les impone la carga de aportar evidencia empírica a ese respecto; (iii) el control judicial del tratado debe garantizar la salvaguarda de los derechos fundamentales, los mandatos, valores y principios que informan el Estado Social de Derecho, el orden público y la distribución constitucional de las competencias entre los poderes públicos.

3. En el caso estudiado, el control de constitucionalidad se centró en la validez general de los convenios para evitar la doble tributación, pero no se evidencia el análisis de razonabilidad en los términos mencionados. Considero que esta falencia es importante, pues deja de tener cuenta la necesidad de determinar el logro de fines constitucionales admisibles a través del instrumento internacional, en los términos analizados, lo que supone un escrutinio más específico sobre los contenidos concretos del tratado.

Con todo, advierto que a partir de una revisión general de los propósitos generales del instrumento y de las cláusulas que lo integran, no se evidencia una afectación de los postulados constitucionales. Antes bien, los ejes transversales del tratado son compatibles con el principio de reciprocidad que guía las

²⁶⁰ Sentencia C-252 de 2019 (M.P. Carlos Bernal Pulido), fundamento jurídico 55.

relaciones internacionales del Estado. Por esta razón acompañé la decisión adoptada por la mayoría.

De esta manera, dejo expresas mis razones para aclarar el voto en la **Sentencia C-491 de 2019**.

Fecha *ut supra*,

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada