

Sentencia C-091/21

CONVENIO ENTRE COLOMBIA E ITALIA PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA-Exequibilidad

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-Características

El control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben tiene siete características esenciales, a saber: i) es previo al perfeccionamiento de tratado, pero posterior a la aprobación por parte del Congreso y a la sanción presidencial; ii) es automático, pues en concordancia con lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 241 superior, tanto el tratado como su ley aprobatoria deben ser remitidos por el Gobierno nacional a la Corte Constitucional, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley; iii) es integral, toda vez que la Corte analiza los aspectos formales y materiales del tratado y de la ley; iv) tiene efectos de cosa juzgada absoluta, en la medida en que la Sala Plena confronta la totalidad de estos textos normativos con todo el articulado de la Carta Política y de la Ley 5 de 1992, en lo pertinente; v) es una condición indispensable para la ratificación del instrumento internacional; vi) tiene una función preventiva, ya que «su finalidad es garantizar la supremacía de la Constitución Política y el cumplimiento de los compromisos internacionales adquiridos por el Estado colombiano»; y vii) no implica una valoración de aspectos relacionados con la conveniencia, oportunidad o efectividad de esos instrumentos, pues la Constitución le confiere esta tarea únicamente a las ramas ejecutiva y legislativa.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA DE TRATADOS Y LEYES APROBATORIAS DE TRATADOS-Control formal y material

LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL-Aspectos formales

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-Negociación, celebración y aprobación ejecutiva

REQUISITO DE ANUNCIO PREVIO DE VOTACION EN TRAMITE LEGISLATIVO DE LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL-Inexistencia de vicio cuando no hay ruptura de la cadena de anuncios y la fecha del siguiente debate era determinable

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA-Suscripción del tratado y aprobación presidencial

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

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

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

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Jurisprudencia constitucional

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Alcance

DOBLE IMPOSICION-Definición

La doble imposición puede ser definida como el fenómeno en virtud de cual dos o más países imponen sus tributos, de manera simultánea, respecto de una misma persona, en relación con el mismo ingreso y por periodos idénticos. Esta situación es producto de los diversos criterios que emplean las legislaciones nacionales para determinar los hechos económicos y los elementos que configuran los impuestos. Así, mientras unos Estados «fijan a sus ciudadanos o residentes gravámenes sobre los ingresos percibidos en todo el mundo; otros lo hacen solamente sobre los ingresos realizados dentro de su territorio. De esta forma, existen tributos cuyos criterios de sujeción atienden a la nacionalidad o la residencia; algunos se orientan por la territorialidad o la fuente del ingreso; y otros por una combinación de los dos»

DOBLE IMPOSICION-Elementos de conexión

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Objetivos

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE-Alcance

POTESTAD TRIBUTARIA-Criterios

PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN LAS RELACIONES INTERNACIONALES-Jurisprudencia constitucional

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION ADT- Jurisprudencia constitucional

Referencia: expediente LAT-461.

Control automático de constitucionalidad del «Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias», y de su protocolo, suscritos en Roma el 26 de enero de 2018, y de la Ley 2004 de 2019, por medio de la cual fueron aprobados.

Magistrada sustanciadora:
CRISTINA PARDO SCHLESINGER.

Bogotá, D. C., catorce (14) de abril de dos mil veintiuno (2021).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en virtud de sus atribuciones constitucionales y de conformidad con el procedimiento establecido en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El 5 de diciembre de 2019, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República remitió a la Secretaría General de la Corte Constitucional la copia auténtica de la Ley 2004 del 28 de noviembre de 2019.

2. Mediante Auto del 7 de febrero de 2020, el despacho de la magistrada ponente asumió el conocimiento del asunto de la referencia y ordenó la práctica de pruebas. Así mismo, dispuso comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, a los ministerios de Relaciones Exteriores, de Comercio, Industria y Turismo, y de Hacienda y Crédito Público. Igualmente, ordenó fijar en lista el proceso e invitó a intervenir en el mismo a diferentes

instituciones públicas y privadas¹. Por último, dispuso correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera concepto.

3. En autos del 6 de agosto y del 8 de septiembre de 2020, la magistrada sustanciadora requirió a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes, y al Gobierno nacional, con el fin de que remitieran las pruebas solicitadas. El 21 de septiembre de 2020, una vez allegadas y valoradas todas las pruebas, ordenó continuar con el proceso.

4. Cumplidos los trámites constitucionales y legales pertinentes, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a adelantar el control de constitucionalidad del convenio de la referencia, de su protocolo y de la ley aprobatoria.

1. Texto del Convenio que se revisa y de su ley aprobatoria

5. El convenio suscrito entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República de Italia —en adelante el convenio o el instrumento— y su protocolo —en adelante el protocolo—, para eliminar la doble tributación de los impuestos sobre la renta y prevenir la evasión y elusión tributarias, suscritos en Roma el 26 de enero de 2018, fueron aprobados mediante la Ley 2004 del 28 de noviembre de 2019. Esta Ley fue publicada en el Diario Oficial n.º 51.151 del mismo día.

6. El contenido del convenio, del protocolo y de la Ley se incluye íntegro en el Anexo de la presente sentencia.

2. Pruebas decretadas por la magistrada sustanciadora

7. En el Auto por el cual asumió el conocimiento del asunto de la referencia, el despacho de la magistrada ponente ordenó oficiar al Ministerio de Relaciones Exteriores para que *i*) certificara la calidad de quienes participaron, en nombre de Colombia, en la negociación y suscripción del convenio y de su protocolo y *ii*) remitiera copia de los trabajos preparatorios y de la aprobación ejecutiva impartida por el Presidente de la República.

8. Igualmente, solicitó a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes que allegaran al proceso los antecedentes legislativos, así como las constancias y certificaciones relacionadas con el trámite del proyecto de ley que culminó con la aprobación de la Ley 2004 de 2019.

¹ Se invitó a intervenir en el proceso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); a las facultades de Derecho de las universidades Nacional de Colombia, del Rosario, de Antioquia, Autónoma de Bucaramanga, del Cauca, de Manizales, Externado de Colombia, de los Andes, Javeriana (sede Bogotá), Sergio Arboleda y del Norte; así como a la Asociación de Industriales de Colombia (ANDI), a la Asociación Nacional de Comercio Exterior (Analdex), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) y a la Academia Colombiana de Jurisprudencia.

9. Las respuestas a las preguntas formuladas en los autos de pruebas serán abordadas en los acápites en los que se adelantará el control de constitucionalidad formal y material del convenio, del protocolo y de la ley aprobatoria.

3. Intervenciones

10. La Corte Constitucional recibió seis intervenciones dentro del presente proceso. En lo pertinente, la Sala se referirá a cada una de ellas en el análisis de constitucionalidad de las normas objeto de control. De manera general, cuatro intervenciones (ANDI, Ministerio de Relaciones Exteriores, DIAN e ICDT) solicitan a la Corte que declare la exequibilidad de la Ley, del convenio y de su protocolo; una (ciudadano Harold Eduardo Súa Montaña) pide a la Sala que declare su exequibilidad condicionada; y otra (Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia) solicita su inexecutableidad total.

11. El siguiente cuadro contiene un breve resumen de las intervenciones:

Intervini ^e	Solicitud	Consideraciones relevantes
Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI)	Exequibilidad	El trámite del proyecto de ley, que culminó con la sanción de la Ley 2004 de 2019, se ajustó al procedimiento previsto en la Constitución. Además, el convenio y su protocolo resultan «convenientes para el país» ² .
Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia	Inexecutableidad	La Ley 2004 de 2019 debe ser declarada inexecutable, porque <i>i</i>) aunque dispone beneficios tributarios, en la exposición de motivos y en las ponencias del proyecto de ley, no se incluyeron los costos fiscales de la iniciativa ni la fuente de ingreso adicional (artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003); <i>ii</i>) la falta de información sobre el impacto fiscal de la medida no permite concluir con claridad que el convenio no menoscabe el principio de reciprocidad; <i>iii</i>) el párrafo 3 del artículo 4 del convenio desconoce el principio de legalidad en materia tributaria, por cuanto «no establece parámetros con base en los cuales las autoridades administrativas de ambos Estados llegarían a establecer la residencia de los sujetos» ³ ; y <i>iv</i>) el artículo 29 del convenio, el cual prescribe que aquel solo

² Pág. 3.

³ Pág. 9.

		es aplicable a los sujetos que no hayan tenido entre sus propósitos principales la obtención de los beneficios contenidos en el instrumento, otorga a la Administración facultades de fiscalización excesivamente amplias.
Ministerio de Relaciones Exteriores	Exequibilidad	La Ley 2004 de 2019 debe ser declarada exequible, toda vez que <i>i)</i> los convenios como el <i>sub judice</i> han demostrado ser mecanismos idóneos para eliminar la doble tributación, producto del conflicto residencia – fuente, fuente – fuente y residencia – residencia, así como para promover el flujo de inversión extranjera y mejorar las relaciones de comercio internacional; <i>ii)</i> el convenio cumple con los requisitos de validez de la representación del Estado colombiano y fue aprobado en debida forma, de acuerdo con el procedimiento previsto para el efecto por el Congreso de la República; y <i>iii)</i> Italia es uno de los socios comerciales más importantes de Colombia. Adicionalmente, la cláusula de la nación más favorecida (NMF), contenida en el protocolo, es distinta a la prevista en los acuerdos de doble tributación suscritos por el Estado colombiano antes del 2010, en la medida en que se aplica de forma recíproca y no es automática.
Ciudadano Harold Eduardo Súa Montaña	Exequibilidad condicionada	«[L]a Corte debe abordar a profundidad si se hizo en debida forma el anuncio previo al Senado en pleno» ⁴ . Adicionalmente, si debió darse cumplimiento a lo dispuesto en los siguientes artículos: <i>i)</i> 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003, sobre los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional; <i>ii)</i> 5 de la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones, sobre el deber de informar a los demás Estados de la subregión la suscripción del convenio y de guiarse para ello por el Convenio Tipo de la Comunidad; y <i>iii)</i> 23 del Tratado General de Cooperación entre Colombia e Italia, que se refiere a la necesidad de conformar un comité de coordinación entre los dos países, para discutir las líneas generales de la cooperación

⁴ Pág. 5.

		<p>bilateral.</p> <p>En todo caso, la Sala Plena debe declarar la exequibilidad condicionada de la Ley 2004 de 2019, en el sentido de que el articulado debe ser aplicado «de tal manera que haya un equilibrio económico entre los ingresos dejados de percibir por las reducciones pactadas y los gastos fiscales que genera dicho tratado»⁵. Igualmente, en el entendido de que se requiere un seguimiento constante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para «evitar imposiciones menos favorables a las empresas del otro Estado cuando las empresas nacionales tienen una imposición más favorable ajena al estado civil o carga familiar de sus propios residentes»⁶; y que «[c]ualquier sanción económica impuesta a Colombia o afectación patrimonial a la misma ocasionada por las consecuencias económicas del tratado conlleva a una responsabilidad patrimonial de quienes fungieron en la aprobación y elaboración del tratado, mediante la cual se puede solicitar a dichas personas el reintegro de los montos que perdió el país, salvo a aquellos cuya oposición al tratado haya sido manifestada durante el trámite del mismo»⁷.</p>
<p>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)</p>	<p>Exequibilidad</p>	<p>La Ley 2004 de 2019 debe ser declarada exequible, pues no era menester dar cumplimiento a lo prescrito en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003. Este artículo exige que el impacto fiscal de los proyectos de ley que ordenan gasto u otorgan beneficios tributarios debe ser explícito y compatible con el marco fiscal de mediano plazo. Lo anterior, ya que, de acuerdo con lo sostenido por la jurisprudencia constitucional⁸, los tratados de doble tributación no reconocen beneficios tributarios. De otro lado, «[e]n general, las disposiciones del tratado son razonables, se ajustan a la Constitución Política y tienen como fundamento los principios de igualdad y reciprocidad, por lo</p>

⁵ Pág. 10.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Ibidem*.

⁸ Se citan las sentencias C-221 de 2013, C-460 de 2010 y C-577 de 2009.

		que los ciudadanos de uno y otro Estado gozarán de los mismos privilegios, ventajas y facilidades, particularmente las conducentes a evitar la doble tributación con ocasión de las actividades económicas que adelanten» ⁹ .
Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)	Exequibilidad	La Ley 2004 de 2019 debe ser declarada exequible. Los propósitos del convenio no contradicen de manera alguna la Constitución y desarrollan el principio de reciprocidad. Al respecto, se debe tener en cuenta que este convenio es similar a los suscritos por el Estado colombiano con otros países, los cuales fueron declarados exequibles por la Corte Constitucional.

II. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

12. El Procurador General de la Nación solicita a la Corte Constitucional que declare la exequibilidad del convenio, de su protocolo y de la Ley 2004 de 2019. Para sustentar su solicitud, manifiesta lo siguiente:

13. Las normas objeto de control constitucional satisfacen los requisitos formales. En efecto, la fase previa gubernamental y la etapa legislativa se surtieron de conformidad con las normas constitucionales y legales que regulan la materia. Además, el Presidente de la República sancionó la Ley 2004 de 2019 y la remitió a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes. De igual forma, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003 no contiene una exigencia procedimental aplicable a los convenios o acuerdos de doble tributación, en la medida en que estos no prevén beneficios tributarios. Por ello, su incumplimiento en el presente caso no implica la inconstitucionalidad de la medida.

14. En cuanto al análisis material del convenio, del protocolo y de la Ley 2004 de 2019, se constata que tales normas «no infringen ninguna disposición de carácter constitucional y, por el contrario, encuentran pleno fundamento en la Constitución Política»¹⁰. Particularmente, en *i*) los principios de colaboración y reciprocidad (artículos 9 y 226 de la CP); *ii*) en la facultad del Presidente de la República para dirigir las relaciones internacionales (artículo 189, numeral 2, de la CP); *iii*) en el cumplimiento de los fines esenciales del Estado (artículo 2 de la CP), mediante la prevención de la elusión y evasión fiscales; y *iv*) en los principios de equidad y justicia tributaria (artículo 363 de la CP), a través de la adopción de mecanismos para evitar la doble imposición.

III. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

⁹ Pág. 19.

¹⁰ Pág. 8.

1. Competencia

15. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 10, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la constitucionalidad del convenio, de su protocolo y de la Ley 2004 de 2019.

2. Asunto bajo revisión, problema jurídico y metodología de la decisión

16. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional¹¹, el control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben tiene siete características esenciales, a saber: *i)* es *previo* al perfeccionamiento de tratado, pero *posterior* a la aprobación por parte del Congreso y a la sanción presidencial; *ii)* es *automático*, pues en concordancia con lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 241 superior, tanto el tratado como su ley aprobatoria deben ser remitidos por el Gobierno nacional a la Corte Constitucional, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley; *iii)* es *integral*, toda vez que la Corte analiza los aspectos formales y materiales del tratado y de la ley; *iv)* tiene *efectos de cosa juzgada absoluta*, en la medida en que la Sala Plena confronta la totalidad de estos textos normativos con todo el articulado de la Carta Política y de la Ley 5 de 1992, en lo pertinente; *v)* es una *condición indispensable* para la ratificación del instrumento internacional; *vi)* tiene una *función preventiva*, ya que «su finalidad es garantizar la supremacía de la Constitución Política y el cumplimiento de los compromisos internacionales adquiridos por el Estado colombiano»¹²; y *vii)* no implica una valoración de aspectos relacionados con la conveniencia, oportunidad o efectividad de esos instrumentos, pues la Constitución le confiere esta tarea únicamente a las ramas ejecutiva y legislativa¹³.

17. En razón del alcance del control de constitucionalidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben, en el presente caso la Sala Plena deberá determinar si el convenio, su protocolo y la Ley 2004 de 2019 cumplen los requisitos formales y materiales de validez que exigen la Constitución Política, la Ley 5 de 1992, el bloque de constitucionalidad y la jurisprudencia constitucional.

¹¹ Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las sentencias C-275 y C-224 de 2019, C-048 de 2018, C-332 de 2014, C-829 y C-622 de 2013, C-822 de 2012, C-027 de 2011, C-460 de 2010, C-751 y C-464 de 2008, C-276 de 2006, C-924 de 2000, C-400 de 1998, C-468 de 1997, y C-682 y C-378 de 1996.

¹² Sentencia C-491 de 2019.

¹³ Sentencias C-492 y C-252 de 2019, C-260 de 2014 y C-460 de 2010. En la primera sentencia mencionada, la Corte afirmó: «Al Presidente de la República como jefe de Estado [la Constitución] le atribuyó la dirección de las relaciones internacionales y la celebración con otros Estados y entidades de derecho internacional de convenios [artículo 189.2 superior] y al Congreso de la República la aprobación o improbación de los tratados que el Gobierno celebre para la promoción o consolidación de la integración económica [artículo 150.16 superior]. De esta manera, les asiste a tales instancias políticas un margen de discrecionalidad para determinar la conveniencia y oportunidad de suscribir esos instrumentos internacionales [Sentencia C-154 de 2019]».

18. Para resolver el problema jurídico planteado, en primer lugar, la Corte adelantará el análisis formal del procedimiento gubernamental y legislativo que surtieron el Gobierno y el Congreso de la República, respectivamente, para la adopción del convenio, su protocolo y de la ley aprobatoria, en cada una de sus fases. En este punto, verificará si los requisitos dispuestos en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003, en la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones y en el Tratado General de Cooperación suscrito entre Colombia e Italia son exigibles, para que se declare la constitucionalidad del presente convenio.

19. En segundo lugar, revisará la constitucionalidad material del instrumento, mediante el contraste de cada uno de sus artículos, así como de los que integran el protocolo y la ley aprobatoria, con la totalidad de las disposiciones de la Constitución Política y, específicamente, con los principios de reciprocidad y soberanía nacional (artículos 9 y 226 de la CP), y de aquellos que fundamentan el sistema tributario (artículo 363 de la CP). Para el efecto, la Sala reiterará el precedente constitucional que ha analizado los convenios de doble tributación.

3. Control de constitucionalidad formal

20. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el control formal de los tratados internacionales y de la ley aprobatoria comprende tres fases. La primera es la fase previa gubernamental. Esta, a su vez, implica la verificación de tres elementos: *i*) la validez de la calidad de quienes actuaron en nombre de Colombia en la negociación, celebración y suscripción del convenio y de su protocolo¹⁴; *ii*) la realización de un proceso de consulta previa sobre la aprobación del convenio, cuando esto sea necesario¹⁵; y *iii*) la aprobación ejecutiva impartida por el Presidente de la República, mediante la cual ordena someter el citado convenio a la aprobación del Congreso de la República¹⁶.

21. La segunda fase abarca el análisis del trámite legislativo en el Congreso de la República. Dado que la Constitución no prevé un trámite especial para las leyes aprobatorias de los tratados internacionales, la jurisprudencia ha considerado que estas deben cumplir, en términos generales, el dispuesto para las leyes ordinarias¹⁷. Sin embargo, este trámite tiene la particularidad de que, por tratarse de asuntos relativos a las relaciones internacionales, en virtud de

¹⁴ Sentencias C-491 de 2019, C-048 de 2018, C-214 y C-047 de 2017, C-378 y C-039 de 2009, C-537 y C-534 de 2008, C-933 de 2006 y C-582 de 2002.

¹⁵ Sentencias C-214 de 2017, C-184 y C-157 de 2016, C-217 de 2015, C-217 de 2017, C-1051 de 2012, C-915 de 2010, C-027 de 2011 y C-750 de 2008.

¹⁶ Sentencias C-491 y C-252 de 2019.

¹⁷ Sentencia C-048 de 2018: «La Constitución Política no señaló trámite especial para las leyes aprobatorias de los tratados internacionales y su incorporación a la legislación interna, por lo que a estas les corresponde el trámite previsto para las leyes ordinarias, contemplado en los artículos 157, 158, 160 y 165 de la Carta Política».

lo previsto en el artículo 154 superior¹⁸, el debate legislativo debe iniciar en el Senado de la República.

22. La última fase consiste en determinar si el Presidente de la República sancionó el proyecto de ley aprobatoria y lo remitió a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 241, numeral 10, de la Carta.

23. Solo después del agotamiento en debida forma de estas fases, y tras el control de constitucionalidad que adelanta esta Corporación, los compromisos celebrados por el Estado colombiano se hacen exigibles en los ámbitos internacional y nacional¹⁹.

24. Procede la Corte a comprobar si el convenio, su protocolo y la ley aprobatoria cumplen, uno a uno, los requisitos formales indicados en precedencia.

3.1. Fase previa gubernamental

25. Como se expuso en precedencia, el control de constitucionalidad en esta fase del procedimiento requiere la acreditación de los siguientes elementos: *i*) la validez de la calidad de quienes actuaron en nombre de Colombia en la negociación, celebración y suscripción del convenio y de su protocolo; *ii*) la realización de un proceso de consulta previa sobre la aprobación del convenio, cuando esto sea necesario, y *iii*) si el convenio fue aprobado por el Presidente de la República y sometido a consideración del Congreso.

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

26. El artículo 7, numeral 1, literal a), de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, incorporada al ordenamiento interno por la Ley 32 de 1985, establece que una persona representa a un Estado, si para el efecto presenta los «adecuados plenos poderes». En similar sentido, el numeral 2 del mismo artículo prescribe que, en virtud de sus funciones y para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado, representan al Estado «los jefes de Estado, jefes de Gobierno y ministros de relaciones exteriores».

27. En el presente caso, el convenio fue suscrito por el entonces Ministro de Hacienda y Crédito Público, Mauricio Cárdenas Santamaría, quien contaba con plenos poderes. Estos le fueron conferidos por el presidente de la República y refrendados por la Ministra de Relaciones Exteriores, el 19 de enero de 2018²⁰.

¹⁸ Inciso final del artículo 154 de la Constitución: «Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado».

¹⁹ Sentencias C-491 y C-252 de 2019, C-446 de 2009 y C-750 de 2008.

²⁰ Oficio S-GTAJI-20-005484 del 26 de febrero de 2020, expedido por la Cancillería de Colombia y

28. Por tanto, la suscripción del convenio fue válida, pues la representación del Estado colombiano, en la suscripción de este convenio, fue ejercida por quien representaba al Estado y contaba con plenos poderes para ello.

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

29. En varias oportunidades, este Tribunal ha sostenido que las comunidades étnicas son titulares del derecho fundamental a la consulta previa²¹. Este mecanismo es una faceta de su derecho a participar en la toma de decisiones que impacten sus intereses en los ámbitos territorial, cultural, social, espiritual o económico²².

30. La fuente normativa de ese derecho fundamental se encuentra, esencialmente, en los artículos 1, 2, 7, 70, 329 y 330 de la Carta. Puntualmente, el artículo 6.1.a del Convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre Pueblos Indígenas y Tribales²³, el cual forma parte del bloque de constitucionalidad, dispone que los gobiernos deberán consultar a los pueblos indígenas y tribales «las medidas legislativas o administrativas susceptibles de afectarles directamente». El concepto de *afectación directa* ha sido definido como «el impacto positivo o negativo que puede tener una medida sobre las condiciones sociales, económicas, ambientales o culturales que constituyen la base de la cohesión social de una determinada comunidad étnica»²⁴.

31. En esta oportunidad, la Sala constata que el convenio, el protocolo y la ley aprobatoria no contienen medidas que afecten de forma directa a las comunidades indígenas y afrodescendientes colombianas. Su objeto es evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta, sin generar oportunidades para la doble imposición o la imposición reducida, a través de la evasión o elusión tributarias. Esta finalidad no tiene un impacto positivo o negativo sobre las condiciones de dichas comunidades, por lo que tales instrumentos, así como la Ley 2004 de 2019, no debían someterse a un procedimiento de consulta previa.

32. Además, las normas examinadas se han previsto de manera uniforme para todas las personas que se encuentren dentro de las hipótesis por ellas consagradas. Es decir, para los declarantes del impuesto sobre la renta y de «los impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establezcan con

remitido a esta Corporación el 27 de febrero de 2020 (folio 4).

²¹ Sentencias C-020 y C-013 de 2018, C-730, C-674, C-290, C-214 y C-067 de 2017, C-184 y C-157 de 2016, C-317 de 2012, C-882 de 2011, C-941, C-702 y C-608 de 2010, y C-615 de 2009, entre otras.

²² Sentencia C-369 de 2019.

²³ Este convenio fue incorporado al ordenamiento jurídico interno mediante la Ley 21 de 1991.

²⁴ Sentencia SU-123 de 2018.

posterioridad [...] o en lugar de los impuestos existentes»²⁵, y no específicamente para las comunidades étnicas.

3.1.3. La aprobación presidencial y el sometimiento del tratado internacional a consideración del Congreso de la República se llevó a cabo de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución

33. El artículo 189, numeral 2, de la Constitución determina que al Presidente de la República le corresponde dirigir las relaciones internacionales y celebrar tratados o convenios con otros Estados y entidades de derecho internacional, los cuales «se someterán a la aprobación del Congreso».

34. Sobre el particular, la Corte observa que el 6 de agosto de 2018, el Presidente de la República aprobó el convenio y ordenó someterlo, junto con su protocolo, a consideración del Congreso de la República²⁶.

3.2. Trámite en el Congreso de la República

35. Como ya se indicó, la Constitución no prevé un trámite especial para las leyes aprobatorias de los tratados internacionales y, en consecuencia, estas deben cumplir el dispuesto para las leyes ordinarias.

36. De este modo, en esta fase del procedimiento, corresponde verificar el cumplimiento de los siguientes requisitos constitucionales: *i)* la presentación del proyecto de ley ante el Senado de la República por parte del Gobierno nacional²⁷; *ii)* la publicación oficial del proyecto de ley aprobatoria²⁸; *iii)* el inicio del trámite legislativo en la respectiva comisión constitucional permanente del Senado de la República²⁹; *iv)* la publicación de la ponencia para su respectiva deliberación en las comisiones y en las plenarias³⁰; *v)* el anuncio previo a la discusión y aprobación del texto³¹; *vi)* la votación de acuerdo con las exigencias constitucionales de quórum y mayorías³²; *vii)* el lapso entre los debates³³; y *viii)* el número máximo de legislaturas³⁴.

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

37. La Corte pudo evidenciar que, en efecto, *i)* el proyecto de ley con su exposición de motivos fueron presentados por el Gobierno nacional ante el

²⁵ Artículo 2 del convenio.

²⁶ Oficio S-GTAJI-20-005484 del 26 de febrero de 2020, expedido por la Cancillería de Colombia y remitido a esta Corporación el 27 de febrero de 2020 (folio 5).

²⁷ Artículos 157 y 144 de la Constitución.

²⁸ Artículo 156 de la Ley 5 de 1992.

²⁹ Artículo 154 de la Constitución.

³⁰ Artículos 157 y 185 de la Ley 5 de 1992.

³¹ Artículo 160 de Constitución.

³² Artículos 145 y 146 de la Constitución.

³³ Artículo 160 de la Constitución.

³⁴ Artículo 162 de la Constitución.

Senado de la República³⁵; *ii*) dicho proyecto fue publicado antes de su trámite en la comisión respectiva³⁶; *iii*) inició su trámite en la comisión constitucional competente³⁷ y *iv*) en los debates y en su aprobación en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado y en la plenaria del Senado, se observaron las exigencias constitucionales y legales. Estas son: *a*) en el primer debate se cumplió con los deberes de publicar el informe de ponencia³⁸, anunciar el proyecto de ley antes de su discusión y votación³⁹ y efectuar su aprobación⁴⁰; y *b*) en el segundo debate, es decir, en la plenaria del Senado, se cumplió con el informe de ponencia⁴¹, el anuncio previo⁴² y el debate y aprobación⁴³.

38. El trámite que se surtió tanto en la Comisión Segunda Constitucional Permanente como en la Sesión Plenaria del Senado de la República puede evidenciarse en las actas de las sesiones y en las gacetas respectivas del Congreso, así:

Senado (exposición de motivos del proyecto de ley 81 de 2018):	Ponencia	Anuncio	Votación	Publicación
---	-----------------	----------------	-----------------	--------------------

³⁵ El 6 de agosto de 2018, 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. Esto consta en la Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018. A ese proyecto le fue asignado el número de radicado 81 de 2018 Senado. Por tanto, se dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 142 (numeral 20), de la Ley 5 de 1992 y en el último inciso del artículo 154 de la Constitución.

³⁶ El texto original del proyecto de ley y la exposición de motivos fueron publicados en la Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018, antes del trámite respectivo en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado de la República. Con esto se cumplió con lo previsto en los artículos 144 de la Ley 5 de 1992 y 157 de la Constitución.

³⁷ El proyecto de ley inició su trámite en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado de la República, según lo dispone el artículo 2 de la Ley 3 de 1992. Fue designada como ponente la senadora Paola Holguín Moreno.

³⁸ La senadora Paola Holguín Moreno presentó informe de ponencia para primer debate ante el presidente de la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado, el cual fue publicado en la Gaceta del Congreso 856 del 17 de octubre de 2018. En tales términos, se observaron las exigencias previstas por los artículos 160 de la Constitución y 156 y 157 de la Ley 5 de 1992.

³⁹ El anuncio previo al primer debate se llevó a cabo el 30 de octubre de 2018, tal y como consta en el Acta número 09, publicada en la Gaceta del Congreso 144 del 20 de marzo de 2019.

⁴⁰ El debate y la aprobación del proyecto de ley se llevó a cabo en la sesión del 14 de noviembre de 2018, como consta en el Acta 10 del mismo día, publicada en la Gaceta del Congreso 144 del 20 de marzo de 2019. El texto del proyecto de ley aprobado en primer debate fue publicado en la Gaceta del Congreso 1019 del 21 de noviembre de 2018.

⁴¹ El 21 de noviembre de 2018, la senadora Paola Holguín Moreno presentó su informe de ponencia para segundo debate al presidente de la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado. Dicho informe fue publicado en la Gaceta del Congreso 1019 del 21 de noviembre de 2018.

⁴² El anuncio previo al segundo debate se llevó a cabo el 11 de junio de 2019, como consta en el Acta de la plenaria del Senado número 65, publicada en la Gaceta del Congreso 992 del 4 de octubre de 2019.

⁴³ La votación del texto del proyecto de ley se realizó el 12 de junio de 2019. De esto se dejó prueba en el Acta de la plenaria del Senado número 66, publicada en la Gaceta del Congreso 1147 del 29 de noviembre de 2019. El texto del proyecto de ley aprobado en segundo debate fue publicado en la Gaceta del Congreso 561 del 17 de junio de 2019.

Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018⁴⁴				
Primer debate (Comisión)	Gaceta del Congreso 856 del 17 de octubre de 2018 ⁴⁵	Acta 09 del 30 de octubre de 2018, publicada en la Gaceta del Congreso 144 del 20 de marzo de 2019 ⁴⁶	Acta 10 del 14 de noviembre de 2018, publicada en la Gaceta del Congreso 144 del 20 de marzo de 2019 ⁴⁷	Gaceta del Congreso 1019 del 21 de noviembre de 2018 ⁴⁸
Segundo debate (Plenaria)	Gaceta del Congreso 1019 del 21 de noviembre de 2018 ⁴⁹	Acta 65 del 11 de junio de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 992 del 4 de octubre de 2019 ⁵⁰	Acta 66 del 12 de junio de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 1147 del 29 de noviembre de 2019 ⁵¹	Gaceta del Congreso 561 del 17 de junio de 2019 ⁵²

39. Adicionalmente, 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 a las exigencias sobre quórum deliberatorio y decisorio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 145 de la Constitución. En efecto, mediante votación nominal y pública, en los términos del artículo 133 *ejusdem*, se aprobaron la proposición final con que terminaba el informe de ponencia, el articulado del proyecto, el título del proyecto y la intención para que el mismo hiciera tránsito a segundo debate ante la Cámara de Representantes, como se indica a continuación:

Senado	Proposición	Articulado	Título
Primer debate – comisión (Acta	13 integrantes	13 integrantes	13 integrantes
	8 asistentes	8 asistentes	8 asistentes

⁴⁴ Folios 13 a 43.

⁴⁵ Folios 7 a 17.

⁴⁶ Folio 20.

⁴⁷ Folios 28 a 30.

⁴⁸ Folio 11.

⁴⁹ Folios 1 a 11.

⁵⁰ Folio 24.

⁵¹ Folios 77 a 80.

⁵² Folio 9.

10 del 14 de noviembre de 2018, publicada en la Gaceta del Congreso 144 del 20 de marzo de 2019)	Votos				Votos⁵³				Votos⁵⁴			
	SI	8	NO	0	SI	8	NO	0	SI	8	NO	0
Segundo debate –plenaria (Acta de la plenaria del Senado número 66 del 12 de junio de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 1147 del 29 de noviembre de 2019)	108 miembros				108 miembros							
	99 asistentes				99 asistentes							
	Votos⁵⁵				Votos⁵⁶							
	SI	56	NO	06 ⁵⁷	SI	58	NO	07 ⁵⁸				

40. De igual manera, en concordancia con lo previsto en el artículo 160 de la Constitución, se cumplió el lapso que debe transcurrir entre el primer y el segundo debate. Esto, pues transcurrió entre ellos un término no inferior a ocho días, ya que el primer debate se realizó el 14 de noviembre de 2018 y el segundo el 12 de junio de 2019.

41. En este punto, es importante poner de presente lo expuesto por el ciudadano Harold Eduardo Súa Montaña, en torno al supuesto incumplimiento del deber de anunciar el proyecto de ley, antes de su discusión y votación en la Plenaria del Senado el 12 de junio de 2019, en los precisos términos del artículo 160 de la Constitución.

42. El ciudadano Súa manifiesta que en el acta de la plenaria del Senado número 65 del 11 de junio de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 992 del 4 de octubre de 2019, el proyecto de la ley aprobatoria del tratado objeto de estudio figuró en el orden del día tanto para la lectura de la ponencia y consideración en segundo debate como en el anuncio de proyectos. Esto, a su juicio, constituiría un vicio subsanable del trámite legislativo.

⁵³ Se votó y aprobó la omisión de la lectura del articulado y el articulado del proyecto de ley.

⁵⁴ Llamado a lista para la votación y aprobación del título del proyecto y de la intención de que este tuviera segundo debate.

⁵⁵ Se votó y aprobó la proposición positiva con que terminó el informe de ponencia.

⁵⁶ Se votó y aprobó la omisión de la lectura del articulado, el bloque del articulado, el título y que el proyecto de ley hiciera tránsito a la Cámara de Representantes.

⁵⁷ Los senadores Aída Yolanda Avella Esquivel, Jesús Alberto Castilla Salazar, Iván Cepeda Castro, Alexander López Maya, Jorge Enrique Robledo Castillo y Victoria Sandino Simanca Herrera votaron negativamente.

⁵⁸ Los senadores Jesús Alberto Castilla Salazar, Iván Cepeda Castro, Julián Gallo Cubillos, Criselda Lobo Silva, Alexander López Maya, Jorge Enrique Robledo Castillo y Victoria Sandino Simanca Herrera votaron negativamente.

43. Al respecto, la Sala constata que, ciertamente, el proyecto de ley aprobatoria del tratado se encontraba entre los proyectos a considerar en segundo debate en la sesión plenaria del 11 de junio de 2019. No obstante, también observa que ese día no se llevó a cabo su deliberación y votación y que al final de la sesión de ese mismo día el proyecto fue anunciado para ser considerado y eventualmente votado «en la sesión plenaria del Honorable Senado de la República, correspondiente a la siguiente que se haga del día 11 de junio de 2019»⁵⁹. Dicho debate y votación acontecieron en la sesión plenaria del 12 de junio de 2019, tal como consta en el acta número 66 publicada en la Gaceta del Congreso 1147 del 29 de noviembre de 2019.

44. Lo anterior significa que se cumplió con lo dispuesto en el artículo 160 de la Constitución, ya que en la sesión anterior a aquella en la que se surtió efectivamente la discusión y aprobación del proyecto, se efectuó su anuncio de manera clara y en una fecha determinable⁶⁰.

45. Por último, respecto del trámite legislativo en el Senado de la República, se debe advertir que, luego de que se aprobara por la plenaria de esa Corporación, el proyecto de ley fue remitido a la Cámara de Representantes⁶¹. En esta célula legislativa, el proyecto de ley fue radicado con el número 399 de 2019 Cámara y fue asignado a la Comisión Segunda Constitucional Permanente⁶². En ejercicio de sus competencias legales, la mesa directiva de esta comisión designó como coordinador ponente al representante Juan David Vélez Trujillo⁶³.

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

46. De acuerdo con las pruebas aportadas al presente trámite, la Sala concluye que en el tercer debate también se cumplió con los deberes de publicar el informe de ponencia⁶⁴, anunciar el proyecto de ley antes de su discusión y

⁵⁹ Acta de la plenaria del Senado número 65 del 11 de junio de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 992 del 4 de octubre de 2019.

⁶⁰ Esta Corporación, en reiterada jurisprudencia, ha sostenido que tampoco se incumple este requisito en aquellos casos en los que a pesar de la ruptura de anuncios «en la sesión inmediatamente anterior a aquella en que se surte la aprobación del proyecto, el mismo se realiza de nuevo de forma clara» (Sentencia C-864 de 2006). Sobre el particular, también se pueden consultar, entre otras, las sentencias C-930 de 2014, C-750 y C-406 de 2013, C-141 de 2010 y C-933 de 2006.

⁶¹ Según certificación emitida por el secretario general del Senado de la República, «[e]sta iniciativa se remitió a la Cámara de Representantes para que continuara con su trámite legal y reglamentario el 18 de junio de 2019» (pruebas del expediente -2020-03-04 15-26-34-, folio 3).

⁶² Gaceta del Congreso 714 del 9 de agosto de 2019 (folio 1).

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ Luego de que fuera designado como coordinador ponente, el representante Juan David Vélez Trujillo presentó informe de ponencia favorable para tercer debate. Este fue publicado en la Gaceta del Congreso 714 del 9 de agosto de 2019. Así las cosas, se cumplió con lo dispuesto en los artículos 156 y 157 de la Ley 5 de 1992, y el artículo 160 de la Constitución.

votación⁶⁵ y de efectuar su aprobación⁶⁶. Igualmente, en el cuarto debate, esto es, en la plenaria de la Cámara de Representantes, se cumplió, de la misma manera, con el informe de ponencia⁶⁷, el anuncio previo⁶⁸ y el debate y aprobación⁶⁹. De lo anterior dan cuenta las actas de las sesiones de trabajo de la Cámara de Representantes y las respectivas publicaciones en las gacetas del Congreso, así:

Cámara de Representantes (Proyecto de ley 399 de 2019)	Ponencia	Anuncio	Votación	Publicación
Tercer debate (Comisión)	Gaceta del Congreso 714 del 9 de agosto de 2019 ⁷⁰	Acta 01 del 11 de septiembre de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 1113 del 14 de noviembre de 2019 ⁷¹	Acta 09 del 17 de septiembre de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 294 del 8 de junio de 2020 ⁷²	Gaceta del Congreso 961 del 1 de octubre de 2019 ⁷³
Cuarto debate (Plenaria)	Gaceta del Congreso 961 del 1 de octubre de 2019 ⁷⁴	Acta 089 del 1 de octubre de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 941 del 18 de septiembre de 2020 ⁷⁵	Acta 090 del 7 de octubre de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 232 del 27 de mayo de 2020 ⁷⁶	Gaceta del Congreso 1084 del 31 de octubre de 2019 ⁷⁷

⁶⁵ El anuncio previo al tercer debate se llevó a cabo el 11 de septiembre de 2019, tal y como consta en el acta número 01 del mismo día, publicada en la Gaceta del Congreso 1113 del 14 de noviembre de 2019.

⁶⁶ El debate y la aprobación del proyecto de ley se llevó a cabo el 17 de septiembre de 2019, como consta en el acta número 09, publicada en la Gaceta del Congreso 294 del 8 de junio de 2020.

⁶⁷ El coordinador ponente presentó su informe de ponencia para segundo debate el 25 de septiembre de 2019, publicado en la Gaceta del Congreso 961 del 1 de octubre de 2019.

⁶⁸ El anuncio previo al cuarto debate, en la plenaria de la Cámara de Representantes, se llevó a cabo el 1 de octubre de 2019, tal como consta en el acta número 089, publicada en la Gaceta del Congreso 941 del 18 de septiembre de 2020.

⁶⁹ El debate y la aprobación del proyecto de ley se llevó a cabo el 7 de octubre de 2019, tal como consta en el acta número 090, publicada en la Gaceta del Congreso 232 del 27 de mayo de 2020.

⁷⁰ Folios 1 a 5.

⁷¹ Folio 39.

⁷² Folios 8 a 27.

⁷³ Folio 31.

⁷⁴ Folios 25 a 30.

⁷⁵ Folio 44.

⁷⁶ Folios 56 a 66.

⁷⁷ Folios 7 y 8.

47. De acuerdo con el cuadro anterior, la Sala advierte que *i)* el anuncio para la discusión y votación del proyecto en el tercer debate se realizó en la sesión del 11 de septiembre de 2019, tal y como consta en el Acta número 01 de 2019; *ii)* que la votación se surtió seis días después, según se lee en el Acta número 09 del 17 de septiembre de 2019; y *iii)* que las actas no tienen una numeración consecutiva. En razón de este último elemento, podría pensarse que la Comisión Segunda Constitucional de la Cámara de Representantes efectuó una o más sesiones entre el anuncio y la discusión del proyecto de ley. Esto implicaría la configuración de un vicio de procedimiento por el rompimiento de la cadena de anuncios⁷⁸.

48. Sin embargo, esta conclusión resulta equivocada, como pasa a explicarse. Si bien el Acta número 01 de 2019 corresponde a una sesión conjunta de las comisiones segundas permanentes del Senado y de la Cámara de Representantes, los anuncios de los proyectos de ley objeto de discusión y votación para la próxima sesión fueron efectuados por separado por cada uno de los secretarios de las respectivas cámaras, según consta en los folios 38 y 39 de la Gaceta 1113 del 14 de noviembre de 2019.

49. Específicamente, la Secretaría de la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes anunció el Proyecto de ley número 399 de 2019 Cámara - 81 de 2018 Senado, así:

«El señor presidente de las Comisiones Segundas Conjuntas, honorable senador José Luis Pérez Oyuela, informa:

Sírvase señora secretaria en Cámara realizar los anuncios.

La señora secretaria de la Comisión Segunda de la Honorable Cámara de Representantes, doctora Olga Lucía Grajales Grajales, da inicio a los anuncios de los proyectos de ley:

Anuncios de proyectos de ley del día 11 de septiembre de 2019, para la próxima sesión de la Comisión donde se sometan a discusión y votación Proyectos de ley para dar cumplimiento al artículo 8 del Acto Legislativo número 1 de 2003:

- Proyecto de ley número 399 de 2019 Cámara, 81 de 2018 Senado, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la

⁷⁸ Sentencias C-408 de 2017, C-930 de 2014, C-750 de 2013, C-141 de 2010, C-933 y C-864 de 2006. Particularmente, en la Sentencia C-930 de 2014, la Sala precisó: «Como se aprecia, el anuncio se hizo en sesiones previas y diferentes a aquella en que tuvo lugar la votación. Igualmente se observa que la cadena de anuncios no fue interrumpida, lo cual se puede colegir de la nomenclatura consecutiva de las actas de la Comisión Segunda del Senado, pues, se inicia con el acta n.º 31, continúa en las actas n.º 32, 33 y 34 y, la votación ocurre en la Sesión que se consigna en el acta n.º 35. No es la primera ocasión en la que la Sala destaca la consecutividad en la numeración de las actas de sesión como elemento importante que apunta a permitir la verificación en la continuidad de la cadena de anuncios» (Sentencias C-032 de 2014 y C-309 de 2007).

eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias y su protocolo, suscritos en Roma, el 26 de enero de 2018».

50. Ahora bien, una vez verificada la página web de la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes⁷⁹, la Corte constata que luego de que se realizara el anuncio el 11 de septiembre en las comisiones segundas conjuntas, el proyecto de ley *sub judice* fue sometido a discusión y votación en la siguiente sesión de la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes, esto es, el 17 de septiembre de 2019. Es decir, dicha comisión no sesionó entre los días 12 y 16 de septiembre de 2019, por lo cual no hubo una ruptura en la cadena de anuncios.

51. De este modo, si bien el anuncio para la discusión y votación del proyecto se hizo en una sesión conjunta de las comisiones segundas del Senado y la Cámara de Representantes, la aprobación del mismo se surtió en una sesión individual de la Comisión Segunda Constitucional de la Cámara de Representantes. Esto explica la falta de consecutividad en la numeración de las actas, toda vez que la sucesión de las actas de las sesiones conjuntas sigue un orden diferente al de las actas de las sesiones individuales de las comisiones.

52. De otro lado, en los debates y en la aprobación del proyecto de ley en la Comisión Segunda Constitucional Permanente y en la plenaria de la Cámara de representantes, se dio cumplimiento a las exigencias sobre quórum deliberatorio y decisorio. Además, mediante votación nominal y pública, se aprobaron la proposición final con que terminaba el informe de ponencia, el articulado del proyecto, el título del proyecto y la intención para que el mismo fuera ley de la República, como se indica a continuación:

Cámara de Representantes	Proposición				Articulado				Título			
Tercer debate – comisión (Acta 09 del 17 de septiembre de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 294 del 8 de junio de 2020)	19 integrantes				19 integrantes				19 integrantes			
	18 asistentes ⁸⁰				18 asistentes				18 asistentes			
	Votos				Votos				Votos⁸¹			
	SI	14	NO	0	SI	14	NO	0	SI	14	NO	0

⁷⁹ Información disponible en la página web <https://www.camara.gov.co/comision/comision-segunda-o-de-relaciones-internacionales/actas>, consultada el 17 de noviembre de 2020.

⁸⁰ Según certificación emitida por la Secretaría General de la Comisión Segunda Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes el 3 de marzo de 2020 (pruebas del expediente -2020-03-04 15-20-12-, folio 2).

⁸¹ Se votó y aprobó el título del proyecto de ley y la pregunta «¿Quiere esta Comisión que este proyecto de ley pase a segundo debate y se convierta en ley de la República?».

Cuarto debate – plenaria (Acta 090 del 7 de octubre de 2019, publicada en la Gaceta del Congreso 232 del 27 de mayo de 2020)	172 miembros											
	151 asistentes ⁸²											
	Votos				Votos				Votos⁸³			
	SI	104	NO	5 ⁸⁴	SI	85	NO	7 ⁸⁵	SI	98	NO	6 ⁸⁶

53. El trámite ante la Cámara de Representantes se surtió de conformidad con el término previsto en el artículo 160 de la Constitución Política, sobre el lapso que debe transcurrir entre el tercer y el cuarto debate. En efecto, medió entre ellos un término no inferior a ocho días, dado que el tercer debate se llevó a cabo el 17 de septiembre de 2019 y el cuarto el 7 de octubre de 2019.

54. Ahora bien, teniendo en cuenta que el proyecto de ley fue aprobado en el Senado de la República el 12 de junio de 2019 y el primer debate en la Comisión Permanente de la Cámara de Representantes inició el 17 de septiembre de 2019, es claro que transcurrió un término no inferior a quince días, tal como lo ordena el artículo 160 de la Constitución.

55. Finalmente, el proyecto de ley no fue considerado en más de dos legislaturas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 162 de la Constitución. Lo anterior, por cuanto el proyecto de ley fue radicado en el Congreso de la República el 6 de agosto de 2018 y su trámite finalizó con el debate y la aprobación en cuarto debate el 7 de octubre de 2019. 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 2018 al 20 de junio de 2019 y la segunda del 20 de julio de 2019 al 20 de junio de 2020.

3.3. Sanción presidencial y envío a la Corte Constitucional

56. El Presidente de la República sancionó la ley aprobatoria el 28 de noviembre de 2019 y la remitió a la Corte Constitucional, a través de la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, el 5 de diciembre del

⁸² Respecto de la proposición, según certificación emitida por el secretario general de la Cámara de Representantes el 25 de febrero de 2020 (pruebas del expediente -2020-02-26 19-20-32-, folio 3).

⁸³ Se votó y aprobó el título y la pregunta «¿Quiere la plenaria que este proyecto sea ley de la República?».

⁸⁴ Los representantes Jairo Reinaldo Cala Suárez, Abel David Jaramillo Largo, Carlos Alberto Carreño Marín, Luis Alberto Alban Urbano y Jorge Alberto Gómez Gallego votaron negativamente.

⁸⁵ Los representantes Carlos Germán Navas Talero, Jairo Reinaldo Cala Suárez, Abel David Jaramillo Largo, Carlos Alberto Carreño Marín, Juan Carlos Lozada Vargas, Luis Alberto Alban Urbano y Jorge Alberto Gómez Gallego votaron negativamente.

⁸⁶ Los representantes Carlos Germán Navas Talero, Jairo Reinaldo Cala Suárez, Abel David Jaramillo Largo, Carlos Alberto Carreño Marín, Juan Carlos Lozada Vargas y Luis Alberto Alban Urbano votaron negativamente.

mismo año⁸⁷. Por lo anterior, el trámite que se adelantó en esta fase del procedimiento cumple con las exigencias constitucionales y legales.

3.4. Cuestiones finales sobre la revisión formal del proyecto de ley bajo estudio

3.4.1. Aplicación de los artículos 5 de la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y 23 del Tratado General de Cooperación entre Colombia e Italia

57. El interviniente Harold Eduardo Súa Montaña plantea que el artículo 5 de la Decisión 40 de la CAN contiene dos obligaciones que el Estado colombiano incumplió en la presente oportunidad⁸⁸: *i*) guiarse, para la elaboración del instrumento, por el Convenio Tipo de la CAN en materia de doble tributación y *ii*) consultar a los demás miembros de dicha comunidad la celebración del convenio, a través del Consejo de Política Fiscal.

58. Al respecto, la Corte reitera que, en principio y respecto de los tratados de doble tributación⁸⁹, ni los tratados de integración ni el derecho comunitario forman parte del bloque de constitucionalidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93 superior. Esto es así porque su finalidad no es el reconocimiento o la protección de los derechos humanos, sino la regulación de materias de otra índole. Es por ello 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»⁹⁰, y que los tratados de la CAN «no constituyen un parámetro para adelantar el control de constitucionalidad»⁹¹.

59. En consecuencia, no le asiste razón al interviniente cuando señala que la Decisión 40 de la CAN debe integrarse al análisis de constitucionalidad. Este convenio es de naturaleza económica y fiscal, pues aprueba el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros de la CAN⁹². En esa

⁸⁷ Según consta a folio 78, cuaderno digital «[p]resentación de la demanda (2019-12-06 16-08-50)».

⁸⁸ Artículo 5 de la Decisión 40 de la CAN: «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».

⁸⁹ En otros ámbitos, como en lo relativo a la faceta moral de los derechos de autor, la Corte Constitucional ha admitido que «el derecho comunitario puede ser considerado como bloque de constitucionalidad en sentido estricto, en la medida en que regule derechos fundamentales» (Sentencia C-234 de 2019). Al respecto, también se pueden consultar las Sentencias C-1118 de 2005, C-1490 de 2000 y C-155 de 1998.

⁹⁰ Sentencia C-256 de 1998, reiterada en la Sentencia C-491 de 2019.

⁹¹ Sentencia C-864 de 2006.

⁹² En la Sentencia C-577 de 2009, la Sala indicó: «En el caso colombiano, a diferencia de otros países, no existe un importante número de ADT suscritos con diversos Estados, a pesar de que desde hace varios años se conoce el tema. En efecto, la Decisión núm. 40 de noviembre de 1971, adoptada por los países miembros del Pacto Andino (hoy, Comunidad Andina de Naciones), aprobó dos textos distintos: una convención para evitar la doble tributación entre los Estados Partes, que ofrece la particularidad de ser multilateral; y una “convención-modelo” para evitar la doble tributación entre un país miembro y otro situado por fuera de la subregión. Posteriormente, la Comisión de la Comunidad Andina adoptó la Decisión núm. 578 del 4 de mayo de 2004, conocida como “Régimen para evitar la doble tributación”».

medida, dicho instrumento no cumple con las condiciones señaladas en el artículo 93 de la Constitución y, por tanto, no integra el bloque de constitucionalidad ni constituye un parámetro para examinar los convenios de doble tributación que suscriba el Estado Colombiano⁹³.

60. Sobre el particular, en la Sentencia C-491 de 2019, que declaró la 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 el impuesto sobre la renta, la Sala llegó a la misma conclusión. Adicionalmente, sostuvo que «[h]abida 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».

61. Ahora bien, la posición jurisprudencial indicada en los párrafos anteriores también resulta aplicable al supuesto incumplimiento del artículo 23 del Tratado General de Cooperación entre Colombia e Italia⁹⁴. Mediante este artículo, las partes acordaron «constituir el Comité de Coordinación Colombia-Italia que será el órgano en el que se discutirán las líneas generales de cooperación bilateral, además de todas las otras acciones específicas de cooperación».

62. Del mismo modo que ocurre con la Decisión 40 de la CAN, el tratado mencionado no cumple con los supuestos establecidos en el inciso primero ni segundo del artículo 93 de la Carta y, en esa medida, no constituye un parámetro de constitucionalidad para examinar el convenio y su protocolo. En efecto, de acuerdo con lo prescrito en su artículo 1, el objetivo de ese tratado es «reforzar la cooperación bilateral en el ámbito político, económico, técnico-científico, cultural y jurídico». En el campo jurídico, el instrumento se concentra en «la necesidad de estudiar y de actuar toda posible forma de colaboración»⁹⁵, en relación con la tutela de menores, y de examinar «la posibilidad de estipular tratados y acuerdos bilaterales o de adherir a convenios multilaterales en materia judicial»⁹⁶.

63. En la Sentencia C-160 de 2000, en la cual la Corte analizó la constitucionalidad del Tratado General de Cooperación entre Colombia e Italia⁹⁷, la Sala precisó el alcance de las funciones del Comité de Coordinación y aclaró que este «llevará el monitoreo y la proyección del presente Tratado y

⁹³ Sentencias C-491 de 2019, C-260 de 2014, C-221 de 2013, C-295 de 2012, C-460 de 2010, C-557 de 2009 y C-383 de 2008.

⁹⁴ El artículo 5 del tratado precisa que «[c]on el fin de facilitar el flujo de las inversiones, las partes se esmerarán en negociar instrumentos bilaterales adecuados, tales como un acuerdo para la promoción y protección de las inversiones y un acuerdo para evitar la doble imposición fiscal».

⁹⁵ Artículo 18.

⁹⁶ Artículo 17.

⁹⁷ Incorporado al ordenamiento jurídico interno por medio de la Ley 502 de 1999.

coordinará los diferentes órganos y las comisiones mixtas que hayan sido creados por los acuerdos vigentes» (subraya fuera del texto).

64. Con todo, es claro que la Sala Plena carece de competencia para examinar el incumplimiento de la obligación de los Estados Partes, en relación con la constitución del Comité de Coordinación Colombia-Italia, para discutir el convenio de la referencia.

65. Por las razones expuestas, la Sala concluye que la Decisión 40 de la CAN y el Tratado General de Cooperación entre Colombia e Italia no cumplen las exigencias del artículo 93 de la Constitución y que, en consecuencia, no son un parámetro para adelantar el juicio de constitucionalidad del convenio de doble tributación *sub examine*.

3.4.2. Aplicación del artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003

66. El Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia y el ciudadano Harold Eduardo Súa Montaña consideran que el convenio no cumplió con los requisitos señalados en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003. En su opinión, este incumplimiento genera la inconstitucionalidad de la medida.

67. El citado artículo establece que el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley que otorgue beneficios tributarios deberá hacerse explícito y ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Con este propósito, dice la norma, los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dichos costos deberán incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite. Para esto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cualquier tiempo durante el respectivo trámite en el Congreso de la República, deberá rendir el concepto respectivo.

68. En sentido contrario, la DIAN estima que en el asunto de la referencia no era menester dar cumplimiento a lo prescrito en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003, por cuanto el convenio, en realidad, no reconoce beneficios tributarios.

69. Sobre el particular, la Sala debe precisar que de conformidad con la jurisprudencia imperante hasta antes de la Sentencia C-491 de 2019, la Corte sostuvo de manera pacífica y unánime que los convenios y acuerdos de doble tributación «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»⁹⁸. Por esto, se consideraba que el cumplimiento del requisito estatuido en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003 no era exigible para la aprobación de los convenios de doble tributación.

⁹⁸ Sentencia C-049 de 2015.

70. Esta tesis fue reiterada por la Corte desde la Sentencia C-577 de 2009⁹⁹, la cual declaró la constitucionalidad del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, en relación con el impuesto sobre la renta y el patrimonio. En esa oportunidad, luego de analizar el concepto de «beneficio tributario» a la luz de la jurisprudencia constitucional y de revisar las finalidades de los convenios y acuerdos de doble tributación, la Sala señaló que esos instrumentos no otorgan, *per se*, beneficios fiscales, que hagan exigibles el cumplimiento de lo previsto en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003.

71. No obstante, en la Sentencia C-491 de 2019, la Sala advirtió que la aplicación del citado artículo sí es exigible a los tratados de doble tributación, cuando se demuestre que el convenio objeto de control de constitucionalidad «crea situaciones privilegiadas y, por tanto, da lugar a beneficios fiscales para las personas cubiertas por este».

72. En el presente caso, la Corte constata que el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia y el ciudadano Harold Eduardo Súa Montaña no aportaron elementos de juicio suficientes que demuestren que el convenio genera situaciones o beneficios que hagan obligatoria la aplicación de lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley 819 de 2003.

73. Al margen de lo anterior, lo cierto es que en el presente caso, los artículos del convenio, que adoptan mecanismos para evitar que el fenómeno de la doble tributación se produzca, no constituyen beneficios tributarios; o al menos no en el sentido tradicional del término. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, «[p]ara que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, 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»¹⁰⁰. En este orden, constituyen beneficios tributarios, por ejemplo, «las exenciones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos»¹⁰¹.

74. Ninguna de las disposiciones del convenio tiene el propósito descrito en el párrafo precedente. Si bien las medidas para evitar la doble imposición constituyen una disminución de la carga tributaria de la que son sujetos activos los destinatarios del convenio, estas no tienen por objeto otorgar un trato preferencial sobre las demás personas que deben declarar y pagar el impuesto sobre la renta. Por el contrario, pretenden igualar y compensar su situación, en algunos casos, mediante la eliminación del doble impuesto y, en otros, por medio de ajustes tarifarios que permiten esa compensación. Esto, sin duda, permite materializar los principios constitucionales de justicia y equidad

⁹⁹ Reiterada en las Sentencias C-049 de 2015, C-260 de 2014 y C-221 de 2013.

¹⁰⁰ Sentencia C-989 de 2004.

¹⁰¹ *Ibidem*.

tributaria (artículo 363 de la CP), porque evita que los destinatarios del convenio paguen el mismo impuesto dos veces.

75. Por tanto, la Sala encuentra que el mencionado artículo no era aplicable al trámite legislativo que culminó con la sanción de la Ley 2004 de 2019, aprobatoria del convenio de doble tributación, suscrito entre Colombia e Italia, y su protocolo.

76. Ahora bien, lo anterior, sin perjuicio de la obligación general del Ministerio de Hacienda y Crédito Público — conforme lo establece el segundo inciso del artículo 7 de la referida ley 819 de 2003— de explicar en la exposición de motivos de los proyectos de leyes aprobatorias de este tipo de tratados cuál será la fuente sustitutiva por disminución de ingresos, si en el caso concreto la iniciativa implica tal disminución. Asunto que en el presente caso no se demostró. En lo sucesivo y respecto de tratados aprobados con posterioridad a la notificación de esta sentencia, esta materia será objeto de examen constitucional en este tipo de leyes.

4. Control de constitucionalidad material

77. Para adelantar el control de constitucionalidad material, la Corte analizará las características y el alcance de los convenios de doble tributación. Posteriormente, describirá brevemente los objetivos y el contenido general de las normas e instrumentos de la referencia. Finalmente, estudiará por separado la exequibilidad de los artículos que forman parte del convenio, del protocolo y de la Ley 2004 de 2019.

78. Con este propósito, la Sala reiterará, en lo pertinente, las sentencias C-491 de 2019¹⁰², C-049 de 2015¹⁰³, C-667¹⁰⁴ y C-260 de 2014¹⁰⁵, C-221 de

¹⁰² Oportunidad en la que la Sala Plena declaró la 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 de 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.

¹⁰³ En esta Sentencia, la Corte declaró la exequibilidad del «Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta», suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012, y de la Ley 1690 de 2013, que lo aprobó.

¹⁰⁴ Providencia en la cual esta Corporación decidió la constitucionalidad de la Ley 1692 de 2013, «por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, y su protocolo, suscritos en Bogotá, D. C., el 30 de agosto de 2010, y del canje de notas entre la República Portuguesa y la República de Colombia por medio del cual se corrigen imprecisiones en la traducción en las versiones en español, inglés y portugués del Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta».

¹⁰⁵ Mediante la cual la Corte revisó y declaró la constitucionalidad de la Ley 1667 de 2013, «por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto de la renta y su protocolo, suscritos en Bogotá, D. C., el 27 de julio de 2010».

2013¹⁰⁶, C-295 de 2012¹⁰⁷, C-460 de 2010¹⁰⁸, C-577 de 2009¹⁰⁹ y C-383 de 2008¹¹⁰, mediante las cuales esta Corporación revisó y declaró la constitucionalidad de los convenios internacionales que el Estado colombiano suscribió hasta el 2019 para evitar la doble tributación o imposición y prevenir la evasión fiscal¹¹¹.

79. Igualmente, tendrá en cuenta *i)* la competencia que los artículos 189, numeral 2, y 150, numeral 16, de la Constitución otorgan al Presidente de la República para dirigir las relaciones internacionales y celebrar tratados y convenios, y al Congreso para que apruebe o impruebe estos instrumentos; y *ii)* «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»¹¹², sin que de esto se siga una competencia de la Corte para definir el contenido técnico de las mismas.

4.1. Características y alcance de los convenios de doble tributación. Reiteración de jurisprudencia

80. En las sentencias anunciadas en precedencia es posible identificar seis elementos que permiten comprender el alcance de los convenios y acuerdos para evitar la sobreimposición¹¹³: *i)* las causas y el origen de la doble

¹⁰⁶ En esta sentencia, la Sala Plena declaró la exequibilidad del «Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio», y de su protocolo, suscritos en Bogotá, D. C., el 13 de agosto de 2009, y de la Ley 1568 de 2012, que los aprobó.

¹⁰⁷ Decisión en la que esta Corporación analizó la constitucionalidad del «Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio», y de su protocolo, así como de la Ley 1459 de 2011, que los aprobó.

¹⁰⁸ En esta providencia, la Sala revisó y declaró la exequibilidad del «Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio», y de su protocolo, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, así como de la Ley aprobatoria 1344 de 2009.

¹⁰⁹ Oportunidad en la cual la Corte declaró la constitucionalidad del «Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y de su protocolo, hechos y firmados en Bogotá, D. C., el 19 de abril de 2007», así como de la Ley 1261 de 2008, mediante la cual fueron aprobados.

¹¹⁰ Sentencia en la que la Sala Plena adelantó el control automático de constitucionalidad de la Ley 1082 de 2006, «por medio de la cual se aprueba el Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, firmados en Bogotá, DC, el 31 de marzo de 2005».

¹¹¹ Cabe precisar que la Corte, en la sentencia C-249 de 1994, examinó la constitucionalidad de la ley 71 de 1993, «por medio de la cual se prueba el canje de notas constitutivo del Acuerdo entre Colombia y Brasil para la Recíproca Exención de Doble Tributación a favor de las Empresas Marítimas o Aéreas de ambos Países, suscrito en Bogotá el 28 de junio de 1971». En estricto rigor, de acuerdo con la mencionada sentencia, este no es realmente un acuerdo de doble tributación, sino un instrumento internacional encaminado a resolver el problema de la doble imposición en un sector muy concreto de las economías de ambos países. Por último, corresponde destacar que, en la actualidad, también se encuentra en vigor la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones, mediante la cual se alivia la doble tributación entre los países miembros.

¹¹² Sentencia C-491 de 2019.

¹¹³ Sentencias C-049 de 2015 y C-260 de 2014.

tributación; *ii*) las formas en las que se presenta este fenómeno; *iii*) los mecanismos que los sistemas fiscales nacionales han implementado para solventar los problemas de doble imposición; *iv*) los objetivos y la eficacia de los tratados que, como el *sub examine*, pretenden solucionar dichos problemas; *v*) la compatibilidad de esos propósitos con la Constitución; y *vi*) los principios que guían su aplicación en el ordenamiento jurídico interno.

81. La doble imposición puede ser definida como el fenómeno en virtud de cual dos o más países imponen sus tributos, de manera simultánea, respecto de una misma persona, en relación con el mismo ingreso y por periodos idénticos¹¹⁴. Esta situación es producto de los diversos criterios que emplean las legislaciones nacionales para determinar los hechos económicos y los elementos que configuran los impuestos. Así, mientras unos Estados «fijan a sus ciudadanos o residentes gravámenes sobre los ingresos percibidos en todo el mundo; otros lo hacen solamente sobre los ingresos realizados dentro de su territorio. De esta forma, existen tributos cuyos criterios de sujeción atienden a la nacionalidad o la residencia; algunos se orientan por la territorialidad o la fuente del ingreso; y otros por una combinación de los dos»¹¹⁵.

82. Los criterios anotados expresan los *elementos de conexión* que existen entre las personas, los objetos y los hechos, según los ordenamientos jurídicos tributarios de dos o más Estados. Esos elementos, en concordancia con la Sentencia C-577 de 2009¹¹⁶, pueden ser «subjetivos, si se vinculan con las personas (nacionalidad o la residencia), u objetivos, si reportan a las cosas y a los hechos (fuente de producción o pago de la renta, lugar del ejercicio de la actividad, ubicación de los bienes, localización del establecimiento permanente o sitio de celebración del contrato)».

83. Este resultado del ejercicio de la potestad impositiva de los Estados puede adquirir, al menos, tres formas de conflicto¹¹⁷: una relacionada con el lugar en el que se generó el ingreso (conflicto fuente – fuente); otra con el lugar de residencia del sujeto generador del ingreso gravable (conflicto residencia – residencia) y, finalmente, otra en la que el mismo ingreso es gravado dos veces en razón de la residencia y de la fuente (conflicto fuente – residencia), siendo esta la más frecuente. La primera forma surge cuando dos jurisdicciones tributarias consideran que el ingreso se generó dentro de su territorio, de manera que ambos países aducen ser la fuente generadora de esa renta. La segunda forma de conflicto se presenta cuando dos jurisdicciones tributarias afirman ser el país de residencia del sujeto generador del ingreso gravable. Por su parte, el conflicto fuente – residencia tiene lugar cuando una jurisdicción tributaria grava un ingreso por haber sido percibido por uno de sus sujetos residentes, al tiempo que otra lo somete a un impuesto porque la

¹¹⁴ Sentencia C-491 de 2019.

¹¹⁵ Sentencia C-460 de 2010.

¹¹⁶ Reiterada, entre otras, en la Sentencia C-295 de 2012.

¹¹⁷ *Ibidem*, reiterada, entre otras, en las sentencias C-049 de 2015, C-260 de 2014 y C-221 de 2013.

renta se generó dentro de sus fronteras¹¹⁸. Es por esto que la discusión ha girado alrededor de cuál de las dos legislaciones nacionales debe prevalecer: «si aquella del Estado de la fuente, normalmente en vía de desarrollo y receptor de inversión extranjera, o la atinente al Estado de residencia, usualmente exportador de capitales»¹¹⁹.

84. Estas situaciones tienen un efecto negativo en las relaciones comerciales entre los países, ya que «resulta poco atractivo tributar dos veces, así sea en montos distintos, por el mismo concepto»¹²⁰. Como es natural, la doble imposición afecta el intercambio de bienes, servicios y tecnologías y reduce las ganancias de quien invierte y es objeto del solapamiento de obligaciones tributarias¹²¹. Esto, sumado a la incertidumbre provocada por las modificaciones de las reglas impositivas internas, que desestimulan la inversión extranjera y distorsionan el comercio internacional.

85. No obstante, las legislaciones fiscales internas han adoptado mecanismos para evitar el fenómeno descrito. Al respecto, se encuentran mecanismos unilaterales como los siguientes¹²²: el *tax credit*, tradicionalmente usado en Colombia, que reconoce un descuento tributario por los impuestos pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera¹²³; el *foreign tax credit*, que permite que los impuestos pagados por renta generada por fuera de una jurisdicción sean descontados para efectos de calcular la obligación tributaria a pagar; el *tax sparing*, bajo el cual se descuenta el impuesto efectivamente pagado en el exterior y aquel que se habría pagado de no existir una exención

¹¹⁸ En otros términos, en la Sentencia C-577 de 2009, la Corte explicó, en relación con estos conflictos, lo siguiente: «la doble tributación internacional se suele presentar por la diversidad de los elementos de conexión adoptados por las normas tributarias de conflictos. Así, por ejemplo, puede existir una doble tributación sobre la renta cuando dos Estados adoptan elementos de conexión diferentes, como son el lugar de su producción y la residencia del beneficiario respectivamente, así como cuando imprimieron a dicho concepto un sentido diverso, de modo tal que el mismo sujeto puede ser considerado como residente simultáneamente en ambos Estados en concurso. En efecto, además del típico caso en que un mismo contribuyente es gravado en dos Estados como consecuencia de la aplicación, por parte de cada uno, de criterios distintos, existen casos en que el fenómeno se produce como consecuencia de la aplicación del mismo criterio por parte de dos Estados. Tal fenómeno se presenta cuando se está ante un caso de doble residencia (*dual residence*) o doble fuente (*dual source*), el cual tiene lugar, no cuando dos Estados tienen criterios contrapuestos (fuente o residencia), sino que derivan de divergencias conceptuales en la aplicación de un mismo criterio, por ejemplo, la residencia basada en el criterio de la administración efectiva vs. aquella basada en el lugar de constitución de la sociedad; o territorialidad basada en el lugar de la utilización del capital vs. territorialidad fundada en el lugar donde se efectúa el pago».

¹¹⁹ *Ibidem*.

¹²⁰ Sentencia C-667 de 2014.

¹²¹ Sentencia C-295 de 2012.

¹²² Sentencia C-460 de 2010, reiterada en la Sentencia C-221 de 2013.

¹²³ El artículo 254 del Estatuto Tributario, modificado recientemente por el artículo 93 de la Ley 2010 de 2019, dispone: «Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. Para efectos de esta limitación general, las rentas del exterior deben depurarse imputando ingresos, costos y gastos».

tributaria, con el fin de atraer inversión extranjera; la exención, que obliga al contribuyente a pagar impuestos solamente en el país de la fuente del ingreso; y la deducción, que autoriza a descontar el monto pagado del ingreso gravable, y no del impuesto a pagar.

86. A pesar de la existencia de estos mecanismos unilaterales para evitar la doble tributación, en el contexto de una economía global interconectada, los convenios y acuerdos de doble tributación o imposición han adquirido relevancia en las últimas décadas para resolver los conflictos ya indicados de manera más efectiva¹²⁴.

87. En concordancia con la jurisprudencia constitucional, mediante estos instrumentos internacionales, dos o más Estados establecen reglas para compartir la potestad impositiva o renunciar a ella, con el fin de que determinadas rentas sean gravadas en uno de los dos Estados contratantes o en ambos¹²⁵. En este sentido, buscan alcanzar, entre otros, los siguientes objetivos¹²⁶: *i*) de manera general, los convenios de doble tributación no pretenden reconocer beneficios fiscales¹²⁷, sino que se encaminan a solucionar conflictos entre normas tributarias de dos o más países en cuya aplicación un mismo hecho generador da lugar a más de una obligación tributaria; *ii*) previenen la evasión fiscal, al establecer herramientas que impiden que los contribuyentes tributen en la jurisdicción de menor imposición, sin que exista un factor de conexión con ella; *iii*) aumentan la eficiencia y la seguridad jurídica de las inversiones extranjeras, racionalizan las cargas tributarias y evitan que la legislación fiscal nacional reduzca la competitividad de los países; y *iv*) refuerzan la colaboración mutua entre las autoridades tributarias de los países, con el propósito de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

88. Esta Corporación ha sostenido que los anteriores objetivos son compatibles con los mandatos constitucionales de lograr la prosperidad general (artículo 2 de la CP), contribuir al financiamiento de los gastos del Estado de manera justa y equitativa (artículo 95, numeral 9, de la CP), internacionalizar las relaciones económicas (artículos 226 y 227 de la CP) y alcanzar el desarrollo económico (artículo 334 de la CP)¹²⁸.

89. Específicamente, la Sala ha afirmado que la renuncia del poder tributario del Estado para gravar determinados hechos económicos, la cual es una consecuencia práctica de la celebración de los convenios de doble tributación, constituye un fin constitucionalmente legítimo, «pues es un mecanismo válido para el cumplimiento de los fines del Estado colombiano y se enmarca sin dificultad dentro de los objetivos que la Constitución le asigna al manejo de las relaciones internacionales y a la suscripción de tratados con otros Estados

¹²⁴ Sentencia C-295 de 2012.

¹²⁵ Sentencias C-491 de 2019 y C-577 de 2009.

¹²⁶ Sentencias C-460 de 2010, C-667 de 2014 y C-383 de 2008.

¹²⁷ Ver párrafos 68 a 73 de la presente sentencia.

¹²⁸ Sentencias C-491 de 2019 y C-383 de 2008.

y/o organismos de derecho internacional (cfr. artículos 9, 150 núm. 16, 189 núm. 2º, 224 y 226 de la CP)»¹²⁹.

90. Además, dicha renuncia no desconoce la competencia general del Congreso de la República para regular las cargas impositivas, toda vez que es incorporada al ordenamiento interno por medio de una norma de rango legal (artículo 338 de la CP), aprobada por el órgano constitucionalmente competente, y presentada por iniciativa del Gobierno nacional (artículo 154, inciso 2, de la CP)¹³⁰.

91. Por último, sobre las materias que regulan, la Sala ha aclarado que los convenios para evitar la doble tributación tienen aplicación preferente sobre la normativa interna, no porque sean una norma de mayor jerarquía, sino en virtud del criterio de especialidad¹³¹. A esto se suma el principio *pacta sunt servanda*, según el cual los compromisos internacionales adquiridos por un Estado en el marco de un tratado internacional deben cumplirse de buena fe. Lo anterior significa que no derogan de forma alguna las normas generales internas de carácter tributario, sino que sus disposiciones deben aplicarse de manera preferente cuando se configuren los supuestos de hecho que los mismos regulan.

92. En suma, sin perjuicio del análisis de constitucionalidad material del convenio y del protocolo, así como de la Ley 2004 de 2019, que se adelantará en los acápites 4.3., 4.4. y 4.5. de esta sentencia, la Corte constata que, *prima facie*, los convenios y acuerdos para evitar la doble tributación se ajustan a los preceptos constitucionales, en la medida en que buscan alcanzar objetivos amparados por el texto superior, mediante la solución de un problema que afecta la inversión extranjera y distorsiona el intercambio internacional de bienes y servicios.

4.2. Objetivos y contenido general de las normas e instrumentos sujetos a control de constitucionalidad

93. De acuerdo con la exposición de motivos del proyecto que culminó con la sanción de la Ley 2004 de 2019 y el preámbulo del convenio, aquel tiene el objetivo fundamental de evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta, sin generar oportunidades para la doble imposición o para la imposición reducida a través de la evasión o elusión tributarias. Este propósito incluye la determinación de estrategias para prevenir que personas residentes en un tercer Estado no contratante puedan aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio, solo resultan aplicables a los residentes de Italia y Colombia (fenómeno que se denomina *treaty shopping*).

94. En este sentido, tanto el convenio como el protocolo son instrumentos para eliminar la sobreimposición, promover la inversión y el comercio entre

¹²⁹ Sentencia C-383 de 2008.

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ Sentencia C-460 de 2010.

los dos países y facilitar la inserción de Colombia en los mercados internacionales. Desde esta perspectiva, el aumento de los flujos de capital desde Italia hacia Colombia y el otorgamiento de mejores condiciones de mercado para las inversiones provenientes de ese país «podrían ser muy atractivos para el crecimiento de la economía colombiana»¹³².

95. Con fundamento en lo anterior, e inspirado en los modelos de acuerdos de doble tributación formulados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de Naciones Unidas (ONU), el convenio aprobado consta de un preámbulo, seis capítulos y un protocolo cuyas disposiciones forman parte integral del convenio. El preámbulo expresa el objetivo y el fin del convenio y sirve para su correcta interpretación y aplicación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados¹³³. El primer capítulo está conformado por los artículos 1 y 2, que regulan el ámbito de aplicación del convenio, esto es, las personas y los impuestos cubiertos. El segundo capítulo está integrado por los artículos 3 a 5, los cuales contienen las definiciones generales para la adecuada interpretación del instrumento. El tercer capítulo comprende los artículos 6 a 21, en los cuales se define y delimita la potestad impositiva de los Estados contratantes en relación con el impuesto sobre la renta. El cuarto capítulo contiene solo el artículo 22, que fija los métodos para la eliminación de la doble tributación. El quinto capítulo abarca los artículos 23 a 29, los cuales establecen disposiciones especiales relativas a la no discriminación, al procedimiento de acuerdo mutuo y al intercambio de información, entre otras. Finalmente, el capítulo sexto regula la entrada en vigor del convenio (artículo 30) y su forma de terminación (artículo 31). Por su parte, el protocolo contiene reglas relevantes para la aplicación de los artículos 2, 3, 4, 8, 10, 11, 12 y 18 del convenio.

96. De otro lado, la Ley 2004 de 2019 está integrada por tres artículos: el primero aprueba el convenio y el protocolo; el segundo establece que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 7 de 1944, dichos instrumentos obligarán al Estado colombiano cuando se perfeccione el vínculo internacional respecto de los mismos; y el artículo 3 determina que la Ley entra a regir a partir de la fecha de su publicación, es decir, del 28 de noviembre de 2019.

4.3. Control de constitucionalidad del convenio

97. La revisión de constitucionalidad de los artículos del convenio se adelantará de conformidad con el capítulo al que pertenecen. Con este propósito, se hará una breve descripción del contenido del artículo y luego se plantearán las razones por las cuales la disposición resulta compatible con la

¹³² Exposición de motivos del proyecto de ley 81 de 2018 Senado y 399 de 2019 Cámara, publicado en la Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018.

¹³³ Artículo 31, párrafo 2, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados: «Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: [...]».

Constitución. Solo en la medida en que una norma suscite un problema jurídico particular, este será planteado y resuelto por la Sala en el artículo correspondiente.

4.3.1. Capítulo I. Ámbito de aplicación

98. El Capítulo I del convenio, que contiene los artículos 1 y 2, establece quiénes son las personas y los impuestos cubiertos por el instrumento.

99. El **artículo 1** precisa que el convenio se aplicará a las personas que sean residentes en uno o en ambos Estados Contratantes. Por su parte, el **artículo 2** delimita en sus cuatro párrafos los impuestos cubiertos por el convenio. Puntualmente, determina que este se aplicará a los impuestos sobre la renta, al margen de la forma en que sean percibidos. Así mismo, señala el alcance de la expresión «impuestos sobre la renta» y aclara cuáles de los impuestos existentes en cada Estado Contratante están sujetos al instrumento. Por último, prescribe que el instrumento también cobijará «a los impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establezcan con posterioridad [...] o en lugar de los impuestos existentes».

100. La Corte reitera la importancia y necesidad de este tipo de cláusulas para la correcta interpretación y aplicación de los convenios de doble tributación¹³⁴. Lo anterior, pues se trata de contenidos que permiten establecer quiénes son los destinatarios de la norma jurídica y cuáles son los impuestos sobre los que se pretende eliminar la doble imposición y prevenir la evasión y elusión tributarias¹³⁵.

101. Además, estos artículos son acordes con los principios de reciprocidad de las relaciones internacionales y de soberanía nacional, reconocidos en los artículos 9, inciso 1¹³⁶, y 226 de la Constitución¹³⁷. En efecto, como se desprende de la lectura de ambas disposiciones, el convenio será aplicado por igual a los residentes de uno o de ambos Estados y a los impuestos sobre la renta existentes y actualmente exigibles por los Estados Contratantes, o idénticos o sustancialmente similares que estos establezcan en el futuro, en ejercicio de su potestad impositiva.

102. Esta última cláusula persigue un fin razonable, porque «alarga la vigencia del instrumento y evita negociaciones que pudiesen ser innecesarias»¹³⁸.

¹³⁴ Sentencia C-491 de 2019.

¹³⁵ Sentencia C-667 de 2014.

¹³⁶ Inciso 1 del artículo 9 de la Constitución: «Las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia». También se pueden consultar las sentencias C-049 de 2015, C-221 de 2013, C-460 de 2010 y C-577 de 2009.

¹³⁷ Artículo 226 de la Constitución: «El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional».

¹³⁸ Sentencia C-667 de 2014.

103. En consecuencia, los artículos 1 y 2 del convenio no tienen ningún reparo de inconstitucionalidad y serán declarados exequibles.

4.3.2. Capítulo II. Definiciones

104. El Capítulo II está integrado por los artículos 3 a 5 y define las expresiones técnicas empleadas frecuentemente por el convenio para su adecuada interpretación.

105. La Corte observa que, de manera general, tal y como ocurre con los artículos 1 y 2, los artículos 3 a 5 del convenio facilitan el cumplimiento de los fines y objetos del instrumento y, por tanto, no vulneran ningún contenido de la Constitución.

106. En efecto, el **artículo 3** determina el significado de los términos «Italia», «Colombia», «Estado Contratante», «persona», «sociedad», «empresa de un Estado Contratante», «tráfico internacional», «autoridad competente», «nacional» y «fondo de pensiones reconocido». El párrafo 2 incluye una regla general de interpretación del convenio en virtud de la cual todo término o expresión no definido en el mismo debe ser entendido *i)* conforme al contexto en el que se inserta en el instrumento y, *ii)* de forma subsidiaria, de acuerdo con el significado que le atribuya la legislación de ese Estado. En todo caso, dice el citado párrafo, prevalece «el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado».

107. De este modo, el artículo otorga certeza sobre el alcance de las expresiones utilizadas en el convenio y garantiza una aplicación uniforme de las mismas. En esta medida, busca materializar los principios de legalidad y seguridad jurídica y garantizar la exigibilidad de los derechos de los contribuyentes¹³⁹. Igualmente, la regla general de interpretación contenida en el párrafo 2 de este artículo se ajusta al principio de soberanía nacional y al respeto a la autodeterminación, consagrados en el inciso 1 del artículo 9 superior. Esto, pues acude a la legislación tributaria nacional para dilucidar el alcance de las expresiones no definidas en el instrumento¹⁴⁰.

108. El **artículo 4** define la locución «residente de un Estado Contratante» y precisa que este se refiere a «cualquier persona que, bajo las leyes de ese Estado Contratante, esté sujeta a tributación en ese Estado por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, lugar de administración o cualquier otro criterio de naturaleza análoga». Del mismo modo, en cuatro literales y en el párrafo tercero, establece los factores conforme a los cuales se debe determinar la situación de una persona natural que resida en ambos Estados Contratantes, con el fin de establecer su residencia y, por tanto, el Estado Contratante en el cual se debe realizar la tributación. Dicho párrafo señala que, tratándose de personas jurídicas residentes en ambos Estados

¹³⁹ Sentencia C-491 de 2019.

¹⁴⁰ Sentencias C-667 de 2014 y C-460 de 2010.

contratantes, las autoridades competentes de estos pueden definir de común acuerdo «el Estado Contratante del que se considerará que esa persona es residente para los propósitos de este convenio».

109. Este artículo, el cual resulta similar a otros estudiados por la Corte en otras oportunidades¹⁴¹, distingue entre personas domiciliadas en el exterior y aquellas que lo están en el país. Dentro de estas últimas, el artículo, a su vez, hace una diferenciación entre personas naturales y jurídicas.

110. De conformidad con el principio de universalidad del tributo, el cual se deriva de lo prescrito en el artículo 363 de la Carta, el factor de residencia para asignar la protestad tributaria se ajusta a la Constitución. Tal y como lo ha sostenido la jurisprudencia de esta Corporación en varias decisiones, en términos de ese principio, «las personas domiciliadas en el país [...] son gravadas en la totalidad de sus rentas con independencia del lugar en el cual se producen, es decir, atendiendo un factor subjetivo (residencia) aunque el elemento objetivo (fuente) se localice en el exterior»¹⁴².

111. Como ya se explicó, el párrafo tercero de este artículo determina que, en casos de duda sobre la residencia de una persona jurídica, las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden definir de común acuerdo el Estado Contratante del que se considerará que esa persona es residente para los propósitos del convenio. El citado párrafo advierte que «[e]n ausencia de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a los beneficios o exenciones del impuesto previstas en el Convenio».

112. En opinión del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, este párrafo desconoce el principio de legalidad en materia tributaria, por cuanto «no establece parámetros con base en los cuales las autoridades administrativas de ambos Estados llegarían a establecer la residencia de los sujetos»¹⁴³. Así, «la posible vulneración [de la Constitución] se advierte en cuanto deja a la arbitrariedad de autoridades administrativas asuntos que, por su importancia y en garantía de los derechos del contribuyente, solo la ley puede regular»¹⁴⁴.

113. La Sala constata, al igual que lo hizo en la Sentencia C-491 de 2019, que estas disposiciones sí se ajustan a la Constitución, en particular a la reserva de ley de los asuntos tributarios (artículos 150, numeral 12, 154 y 338 de la CP), por varias razones, todas ellas expresadas en la mencionada sentencia, que analizó el mismo reparo de inconstitucionalidad.

114. En primer lugar, el propio artículo y otras disposiciones del convenio señalan las reglas conforme a las cuales las autoridades competentes de los

¹⁴¹ Ver, por ejemplo, la Sentencia C-491 de 2019.

¹⁴² Sentencia C-295 de 2012. Sobre el particular, también se puede consultar las sentencias C-049 de 2015, C-260 de 2014, C-221 de 2013 y C-577 de 2009.

¹⁴³ Pág. 9.

¹⁴⁴ *Ibidem*.

Estados Contratantes determinarán la residencia de la persona jurídica. En efecto, el párrafo 3 del artículo 4 precisa que, con ese propósito, dichas autoridades tendrán en cuenta su «lugar de administración efectiva, el lugar de su constitución o creación y cualquier otro factor relevante». La Corte interpreta que estos «factores relevantes» se encuentran previstos en el párrafo 1 del artículo objeto de estudio, a cuyo tenor el domicilio también constituye un criterio para determinar la residencia de las personas; y en el artículo 5, que regula el alcance de la figura del «establecimiento permanente» o lugar fijo de negocios. Este artículo será analizado enseguida.

115. Para la Sala es claro que las posibles controversias sobre la residencia de la persona jurídica podrán suscitarse sobre la interpretación de las reglas del convenio, y no sobre la creación y la definición de tales reglas, pues los anunciados «factores relevantes» no pueden ser distintos a los que ya contiene el instrumento. En este sentido, en el caso de Colombia, en virtud de lo dispuesto en los artículos 150, numeral 12, 154 y 338 de la Constitución, las autoridades competentes para determinar la residencia de la persona jurídica en cuestión solo podrán emplear los criterios que prevé el convenio y llegar al acuerdo de que trata el párrafo 3 del artículo 4, sobre la base de esos criterios. Es decir, dichas autoridades no podrán *crear* nuevas reglas para la definición de la residencia, diferentes a las previstas en el convenio, con el fin de llegar a un acuerdo con las autoridades competentes de Italia en un caso particular.

116. En segundo lugar, la consecuencia de la falta de acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, es decir, que la persona no se considere residente de ningún Estado Contratante para efectos de acceder a los beneficios consagrados en este convenio, resulta razonable y necesaria para alcanzar uno los fines del convenio, este es, evitar la evasión y la elusión fiscal.

117. Y, finalmente, en esta misma línea, la aplicación del convenio no depende de la expectativa que los contribuyentes tengan sobre la obtención de beneficios tributarios, sino del cumplimiento de los requisitos previstos por los Estados Contratantes para evitar la doble tributación.

118. Por estas razones, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 4 del convenio.

119. Por último, el **artículo 5** fija el alcance del término «establecimiento permanente», como el «lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Para mayor claridad, especifica los lugares, obras, proyectos y servicios que se deben entender incluidos y no incluidos en esta acepción. Adicionalmente, regula los supuestos en los que pueden o no configurar un «establecimiento permanente», a saber: *i)* la existencia de un lugar fijo de negocios por parte de una empresa en un Estado Contratante, *ii)* la vinculación estrecha entre dos empresas, y *iii)* las actividades económicas que realiza una persona o agente independiente por cuenta de una empresa en un Estado contratante.

120. Este artículo tampoco ofrece reproche alguno. Esta Corporación ha explicado que este tipo de cláusula «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»¹⁴⁵. En este orden, la figura del establecimiento permanente para definir el lugar de tributación es una excepción a la residencia como factor determinante para el mismo propósito. Por ello, el Estado Contratante en el que se genera la fuente está autorizado, en las circunstancias indicadas en el convenio, a gravar los resultados de las actividades que se ejercen en su territorio, cuando constituyan un «lugar fijo de negocios», es decir, cuando no sean accidentales u ocasionales¹⁴⁶.

121. Como en otras oportunidades, la Sala observa que los criterios señalados en el artículo 5, para considerar si una actividad económica es un establecimiento permanente y, por ende, sus rentas deben pagar impuestos en el Estado Contratante en el que se encuentre, resultan razonables y no se oponen a ningún mandato constitucional. Tales criterios, en términos generales, son similares a los analizados y declarados exequibles por la Corte en las sentencias C-491 de 2019, C-049 de 2015 y C-667 de 2014.

122. Adicionalmente, este artículo contiene ajustes en relación con otros convenios de doble tributación suscritos por el Estado Colombiano, que buscan combatir la elusión artificiosa de la configuración del establecimiento permanente. Así, por ejemplo, el párrafo 4.1 consagra una regla «antifragmentación» para evitar que las empresas multinacionales dividan sus actividades empresariales en uno o en ambos Estados Contratantes, de manera que las actividades así divididas tengan carácter auxiliar o preparatorio y no den lugar a un establecimiento permanente¹⁴⁷.

123. En este sentido, los literales a) y b) de ese párrafo prevén situaciones en las que, aunque en principio no se configura un establecimiento permanente, las características de la vinculación con actividades empresariales que sí dan lugar a esa figura hacen exigible la tributación en la jurisdicción en las que estas tienen lugar.

124. Conviene resaltar que, en la actualidad, la figura del establecimiento permanente no es ajena al ordenamiento jurídico interno. En efecto, esta se encuentra regulada en los artículos 20-1 del Estatuto Tributario, adicionado por los artículos 86 de la Ley 1607 de 2012¹⁴⁸ y 66 de la Ley 2010 de 2019¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Sentencia C-491 de 2019.

¹⁴⁶ Sentencia C-221 de 2013.

¹⁴⁷ Exposición de motivos del proyecto de ley 81 de 2018 Senado y 399 de 2019 Cámara, publicado en la Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018.

¹⁴⁸ Artículo 20-1 del Estatuto Tributario: «Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad. || Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o

Sobre el particular, en las sentencias C-491 de 2019 y C-049 de 2015, la Corte recordó que los cuestionamientos de inconstitucionalidad dirigidos contra la cláusula de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación, antes de la expedición de la Ley 1607 de 2012, se sustentaban en la falta de claridad de la figura en el ordenamiento interno, específicamente de las obligaciones que emanan de aquella.

125. En las mencionadas sentencias, en primer lugar, la Sala reiteró que, en el fondo, tales reproches se dirigían a controvertir la oportunidad, ventaja y eficiencia del mecanismo, asuntos que no son propios del debate constitucional. En segundo lugar, precisó que, incluso, con anterioridad a la Ley 1607 de 2012, la Corte ya había advertido, por un lado, que el artículo 471 del Código de Comercio ofrecía criterios de interpretación para comprender el alcance de este tipo de cláusulas¹⁵⁰; y, por otro, que «la indefinición por parte del Estado colombiano de la figura de establecimiento permanente no es argumento suficiente para declarar la inconstitucionalidad de la disposición en estudio, en la medida que el mismo instrumento internacional establece las pautas para su definición»¹⁵¹.

126. Por tanto, los artículos 3, 4 y 5 del convenio serán declarados exequibles.

4.3.3. Capítulo III. Imposición sobre las rentas

cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales. || También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo segundo de este artículo. || Párrafo. No se entiende que una empresa tiene un establecimiento permanente en Colombia por el simple hecho de que realice sus actividades en el país a través de un corredor o de cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad. No obstante, cuando el agente independiente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de tal empresa, y entre esa empresa y el agente se establezcan, pacten o impongan condiciones respecto de sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente para efectos de este párrafo. || Párrafo 2. No se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio. || Párrafo 3. Las oficinas de representación de sociedades reaseguradoras del exterior no se consideran un establecimiento permanente».

¹⁴⁹ Artículo 66 de la Ley 2010 de 2019: «Para efectos de lo establecido en los artículos 20 y 20-1 Estatuto Tributario, los establecimientos permanentes de individuos, sociedades o entidades extranjeras de cualquier naturaleza, ubicados en el país, serán gravados sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera que le sean atribuibles».

¹⁵⁰ En la Sentencia C-295 de 2012, la Corte afirmó que, aunque la legislación interna no había regulado hasta ese momento la figura del establecimiento permanente, para interpretarla se podía acudir al artículo 471 del Código de Comercio. En la Sentencia C-221 de 2013, la Sala indicó que de acuerdo con la interpretación que de esta disposición había hecho la jurisprudencia constitucional, «una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, pero que realiza sus actividades en el país, debe constituir una sucursal, la cual podrá ser gravada respecto de las rentas de fuente nacional que aquellas [generen]».

¹⁵¹ Sentencia C-460 de 2010. También se puede consultar la Sentencia C-221 de 2013.

127. El Capítulo III es el más extenso del convenio. Comprende los artículos 6 a 21, en los cuales se define y delimita la potestad impositiva de los Estados Contratantes para evitar la doble tributación. Puntualmente, señala reglas para la distribución de esa potestad, respecto de las rentas inmobiliarias (artículo 6); las utilidades empresariales (artículo 7); las utilidades empresariales procedentes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional (artículo 8); las empresas asociadas (artículo 9); los dividendos (artículo 10); los intereses (artículo 11); las regalías (artículo 12); las ganancias de capital (artículo 13); los servicios personales independientes (artículo 14) y dependientes (artículo 15); los honorarios de directores (artículo 16); las rentas de los artistas y deportistas (artículo 17); las pensiones (artículo 18); los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares pagados por un Estado Contratante a una persona natural que ejerza funciones públicas (artículo 19); las sumas para cubrir los gastos de los estudiantes, aprendices o pasantes (artículo 20); y otras rentas (artículo 21).

128. Como se sostuvo en las sentencias C-491 de 2019 y C-383 de 2008, estas cláusulas tienen carácter instrumental, dado que se contraen a *i)* facilitar la efectiva aplicación de este tipo de convenios; *ii)* «describir las distintas situaciones a partir de las cuales pueden presentarse situaciones de eventual doble tributación»¹⁵²; y *iii)* «establecer las reglas conforme a las cuales se determinará ante cuál de los Estados signatarios deberán cumplirse las correspondientes obligaciones tributarias»¹⁵³.

129. Antes de examinar la constitucionalidad de cada uno de los artículos que forman parte del Capítulo III, la Corte considera conveniente precisar tres aspectos relacionados con los artículos 10 (párrafo 2 e inciso 2 del literal b del párrafo 3), 11 (párrafo 2), 12 (párrafo 2) y 13 (literal b del párrafo 4 y párrafo 5). Estos artículos determinan las tarifas del impuesto sobre la renta en cuatro casos, respectivamente: *i)* los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, *ii)* los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante, *iii)* las regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado Contratante, y *iv)* las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante.

130. El primer aspecto que debe ser mencionado consiste en que los cuatro artículos satisfacen el principio constitucional de legalidad de los tributos. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 150, numeral 12, y 338, inciso 1, de la Constitución¹⁵⁴, la creación de los tributos nacionales es

¹⁵² Sentencia C-383 de 2008.

¹⁵³ *Ibidem*.

¹⁵⁴ Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: || 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. || [...] Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben

competencia del Legislador. Esta potestad se funda en el principio democrático y obedece a una antigua regla en virtud de la cual no hay tributación sin representación (*no taxation without representation*)¹⁵⁵. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 338 superior, el ejercicio de esta competencia comprende la definición de los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, la base gravable y las **tarifas** de las obligaciones tributarias.

131. La definición de las tarifas del impuesto sobre la renta por los gobiernos de los Estados Contratantes no desconoce el principio anotado, en la medida en que el convenio fue aprobado por el Congreso en ejercicio de su actividad legislativa mediante la Ley 2004 de 2019. Esta aprobación se surtió en aplicación de lo prescrito en el artículo 189, numeral 2, de la Constitución. Dicha disposición superior prescribe que el Presidente de la República someterá los tratados o convenios que suscriba a aprobación del Congreso. En ejercicio de tal actividad, el Legislador tenía la facultad de no aprobar el tratado. En su lugar, aprobó el convenio en la misma manera en que fue suscrito.

132. Por las razones expuestas, la Sala constata que se encuentran satisfechas las exigencias consagradas en los artículos 150.12 y 338 superiores.

133. El segundo aspecto que merece ser analizado tiene que ver con las expresiones que emplean los artículos 10, 11, 12 y 13 para referirse a la tarifa del impuesto. En todos ellos se determinan valores que *no pueden exceder* determinados porcentajes. Así, por ejemplo, el artículo 10 establece que el impuesto cobrado por concepto de dividendos *no podrá exceder* del 5% «del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas —*partnership*—) que posee directamente por lo menos el 20% del capital de la sociedad que paga los dividendos»; el artículo 11 dispone que el impuesto de renta por dividendos *no podrá exceder* del 5% «del monto bruto de los intereses si el beneficiario efectivo es un organismo creado por ley o una agenda de financiación de exportaciones»; el artículo 12 alude a que el impuesto exigido por regalías *no podrá exceder* el 10% del monto bruto de estas; y el artículo 13 determina que el porcentaje del impuesto por ganancias de capital *no podrá exceder* el 10% del monto bruto de dichas ganancias.

134. Al respecto, se debe precisar que, de manera general, estos artículos establecen una especie de tributación compartida entre el Estado de la

fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos».

¹⁵⁵ Sentencia C-030 de 2019: «la reserva legal en materia tributaria y la correlativa exigencia de legitimidad democrática para las normas de índole fiscal, es uno de los pilares del modelo de estado constitucional, e impone un procedimiento democrático representativo como condición para la validez de los tributos –no tributación sin representación–, para evitar los abusos en un asunto que afecta directamente al ciudadano y que debe garantizar al mismo tiempo la sostenibilidad del Estado para el cumplimiento de sus funciones». También se pueden consultar las sentencias C-066 de 2021, C-278 y C-056 de 2019, y C-130 y C-060 de 2018.

residencia y el Estado de la fuente. No obstante, otorgan prevalencia al Estado de la residencia para el cobro del impuesto. En el contexto de los citados artículos, los porcentajes indicados son los límites para que el Estado de la fuente ejerza su potestad tributaria. En otras palabras, aunque el Estado de la residencia es el llamado a cobrar el impuesto, el Estado de la fuente también lo puede hacer, únicamente cuando el valor del impuesto no supere el porcentaje establecido en el convenio.

135. La Corte observa que la utilización de la expresión «no podrá exceder» puede ser interpretada en el sentido de que las autoridades administrativas tendrán la facultad de determinar el porcentaje del impuesto, siempre y cuando este no exceda el límite fijado en el convenio, por lo que incluso la tarifa podría variar caso a caso. Esta interpretación podría vulnerar el principio constitucional de certeza tributaria¹⁵⁶, que exige que las normas que creen tributos y gravámenes definan de manera clara y precisa los elementos que los conforman, incluida la tarifa, de forma tal que no dejen lugar a dudas o incertidumbre¹⁵⁷.

136. Con todo, la Sala constata que los artículos 10 a 13 pueden ser interpretados de manera que no resulten contrarios a la Constitución y, específicamente, al principio de certeza tributaria. En efecto, la aplicación de ese principio demanda entender que cuando Colombia sea el Estado de la fuente, los porcentajes que aquellas estatuyen actúan como *límites* respecto de las tarifas que prevé la legislación nacional para el impuesto sobre la renta en materia de dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital.

137. Esto significa que si la legislación tributaria interna determina tarifas del impuesto sobre la renta que sean inferiores a los límites porcentuales que fija el convenio, las autoridades administrativas deberán dar aplicación a dicha legislación. Empero, si las tarifas nacionales superan los límites porcentuales que fija el convenio, el Estado colombiano, para el cobro del impuesto, deberá dar aplicación a los porcentajes que señala el tratado. En este sentido, la tarifa podrá ser la indicada en el derecho interno o, en su defecto, la consagrada en el convenio, pero en ningún caso alguna diferente a estas dos.

138. Esta interpretación se ajusta al principio de certeza tributaria, porque le permite al contribuyente saber de antemano cuál es la tarifa del impuesto, lo que hace efectiva la garantía del debido proceso y el principio de seguridad jurídica. Al mismo tiempo, morigerada la discrecionalidad de las autoridades administrativas en la aplicación del tratado y contrarresta posibles abusos impositivos. Igualmente, reconoce el margen de actuación que el convenio le confiere al Estado colombiano, pues le otorga un sentido a la expresión «no

¹⁵⁶ Sobre el alcance de este principio, se puede consultar la reciente Sentencia C-066 de 2021.

¹⁵⁷ La indeterminación del contenido de las exigencias tributarias contradice el principio de legalidad tributaria en su dimensión de certeza, porque «[u]na abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso» (Sentencia C-585 de 2015).

podrá exceder», que es conforme con la Constitución y que respeta el derecho interno.

139. Ahora bien, el último aspecto que debe ser revisado también tiene relación con el principio de certeza tributaria. Tal aspecto se concreta en que los artículos 10 a 13 contienen una facultad —más no una orden—, dirigida al Estado de la fuente, para gravar los hechos económicos que allí se regulan. De acuerdo con la redacción de estas normas, el Estado de la fuente también *podrá* someter a imposición tales hechos, aunque el Estado de la residencia ya los haya gravado previamente. Una interpretación posible de estos artículos es que la facultad descrita otorga un amplio margen de discrecionalidad a las autoridades administrativas colombianas —cuando Colombia es el Estado de la fuente—, para cobrar el impuesto sobre la renta por concepto de dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital, incluso cuando aquel ya ha sido exigido por el Estado italiano.

140. La Sala entiende que en el caso colombiano, el ejercicio de la potestad impositiva en estos supuestos se encuentra necesariamente sujeta a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, en materia tributaria tales principios se expresan, a su vez, en cuatro principios: igualdad de trato ante la ley, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria¹⁵⁸. Mientras el principio de

¹⁵⁸ Sentencias C-066 de 2021, y C-521 y C-266 de 2019. En la primera sentencia citada, la Corte explicó: «[E]l principio de igualdad constituye un “claro límite formal y material del poder tributario estatal” (Sentencia C-183 de 1998), por lo que el Legislador, al crear obligaciones tributarias, tiene “el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes” (Sentencia C-952 de 2007). No obstante, en el análisis de diferenciaciones de trato previstas en el sistema tributario, la Corte ha precisado que “tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes” (Sentencia C-364 de 1994). [...] || Por su parte, el principio de equidad tributaria [...] constituye la expresión específica del principio de igualdad en el campo tributario, se concreta en la prohibición de establecer obligaciones excesivas o beneficios exagerados al contribuyente. Así, de acuerdo con la jurisprudencia, “[u]na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión” (Sentencia C-734 de 2002). [...] || El principio de progresividad [...] es una expresión de la mencionada equidad vertical y tiene como finalidad la consecución de un sistema tributario justo, “en el que el establecimiento de obligaciones fiscales consulte la capacidad contributiva de las personas” (Sentencia C-521 de 2019). De este modo, el principio de progresividad permite otorgar un tratamiento diferencial, para que los contribuyentes de mayores ingresos o con más capacidad de pago aporten en mayor proporción al financiamiento del Estado. [...] || El principio de justicia tributaria [...] no solo incorpora las exigencias de equidad y progresividad, sino que además constituye un mandato dirigido al Legislador para que se abstenga de imponer obligaciones o cargas incompatibles con la defensa de un orden justo (preámbulo y artículo 2 de la CP). Por ello, el principio de justicia tributaria, al igual que el principio de progresividad, exige que la imposición de cargas tributarias consulte la capacidad económica de los sujetos gravados, pues esta es la premisa inicial de la tributación. || Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el principio de eficiencia, en la medida en que el primero “reclama un sistema [...] capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos” (Sentencia C-833 de 2013). De este modo, “la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos” (*ibidem*)».

igualdad se predica de todo el ordenamiento jurídico, los cuatro principios restantes, por mandato expreso del artículo 363 de la Constitución, son fundantes del sistema tributario.

141. Dado que los cuatro principios constitucionales anotados irradian todas las actuaciones de las autoridades concernidas, judiciales y administrativas, la Sala entiende que el cobro del impuesto sobre la renta, cuando Colombia es el Estado de la fuente, no opera de forma automática. Este cobro procede y puede hacerse efectivo únicamente cuando no solo cumple los supuestos fácticos y jurídicos que establecen los artículos 10 a 13 del convenio, sino, además, cuando en el caso concreto el mismo se encuentra plenamente justificado y no vulnera la igualdad, la equidad, la progresividad, la justicia y la eficiencia del sistema tributario. En consecuencia, no podrá constituir una carga excesiva para el contribuyente, más aún si se tiene en cuenta que en el supuesto objeto de estudio, el impuesto es exigido de forma preferente por el Estado de la residencia, es decir, por Italia.

142. Aclarados los puntos anteriores, pasa la Sala a analizar la constitucionalidad de cada uno de los artículos que forman parte del capítulo III del convenio.

143. El **artículo 6** dispone que las rentas obtenidas de los bienes inmuebles se gravarán en el Estado Contratante en el que estos se encuentren ubicados. La expresión bienes inmuebles incluye «los bienes que sean accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y los equipos utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los cuales son aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de 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». Así mismo, incluye las rentas derivadas de cualquier forma de explotación de los bienes inmuebles propiedad de una persona natural o de una empresa y los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

144. Este artículo es compatible con la Constitución porque respeta el principio de reciprocidad en las relaciones internacionales (artículos 9 y 226 de la CP)¹⁵⁹, en la medida en que no establece diferencias entre los Estados Contratantes y se aplica de manera uniforme para ambos. Además, resulta razonable que el Estado Contratante en el cual se encuentren ubicados los bienes inmuebles sea el que grave las rentas generadas por estos (*lex loci rei sitae*), «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»¹⁶⁰.

145. En las sentencias C-260 de 2014, C-295 de 2012 y C-577 de 2009, la Sala explicó que este tipo de cláusulas garantiza la competencia impositiva del Estado de la fuente (*may be taxed*), por cuanto asegura que las rentas inmobiliarias se sometan a la potestad tributaria del Estado en el que estén

¹⁵⁹ Sentencias C-491 de 2019 y C-049 de 2015.

¹⁶⁰ Sentencia C-577 de 2009.

ubicados los bienes, «sean o no imputables al establecimiento permanente en él situado»¹⁶¹.

146. En atención a los argumentos expuestos, el artículo 6 será declarado exequible.

147. El **artículo 7** dispone que las utilidades empresariales solamente pueden someterse a imposición del Estado Contratante en el que resida la empresa, salvo que esta realice su actividad en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ubicado en él. En este caso, el último Estado Contratante podrá gravar las rentas que le sean atribuidas al establecimiento permanente. El párrafo 3 establece un mecanismo para evitar la doble tributación, toda vez que precisa que el Estado Contratante de la residencia de la empresa deberá ajustar la imposición sobre las utilidades empresariales ya gravadas por el otro Estado Contratante, cuando dichas utilidades provengan de un establecimiento permanente ubicado en este último, es decir, en el Estado de la fuente.

148. El ejercicio de la potestad impositiva sobre las utilidades empresariales en razón de la residencia de la empresa, como regla general, y la deducción de los gravámenes a imponer en el Estado de la fuente, como consecuencia del establecimiento permanente, son reglas que resultan consonantes con la prevalencia de la jurisdicción tributaria de la residencia y, por tanto, con los artículos 4 y 5 del convenio.

149. En la Sentencia C-295 de 2012, la Sala explicó 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 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». Esto, continua la citada sentencia, «supone un umbral mínimo de territorialidad que justifica el gravamen del Estado de la fuente por la renta empresarial obtenida en su territorio». Desde esta perspectiva, la existencia de un establecimiento permanente autoriza la imposición tributaria solo cuando la residencia no constituye un factor satisfactorio para el efecto.

150. En las sentencias C-049 de 2015, C-221 de 2013 y C-295 de 2012, luego de analizar disposiciones similares, esta Corporación constató que la distribución de competencias impositivas en materia de utilidades empresariales «se ajusta a los principios tributarios establecidos en el artículo 363»¹⁶². Igualmente, que dicha distribución contribuye eficazmente a evitar la doble imposición e incentivar las inversiones extranjeras¹⁶³.

¹⁶¹ *Ibidem*.

¹⁶² Sentencia C-049 de 2015.

¹⁶³ Sentencia C-491 de 2019.

151. Por tanto, la Corte declarará la constitucionalidad del artículo 7 del convenio.

152. El **artículo 8** preceptúa que las utilidades de una empresa residente en un Estado Contratante, provenientes de la operación de naves o aeronaves en tráfico internacional, únicamente pueden ser gravadas por ese Estado Contratante. Igualmente, determina cuáles son las utilidades que se deben entender incluidas para efectos de aplicar el artículo. Por último, aclara que esta disposición también se aplicará «a las utilidades derivadas de la participación en un consorcio (“pool”), una actividad empresarial conjunta o una agencia de explotación internacional».

153. Este artículo se limita a reiterar la prevalencia de la jurisdicción tributaria de la residencia, pero respecto de las utilidades de las empresas que operan naves o aeronaves en el tráfico internacional. De la misma manera en que ocurre con los artículos 6 y 7, el artículo 8 respeta los principios de reciprocidad en las relaciones internacionales y soberanía nacional (artículos 9 y 226 de la CP)¹⁶⁴ y los fundamentos constitucionales del sistema tributario (artículo 363 de la CP). Igualmente, resulta razonable e idóneo para alcanzar uno de los fines del convenio, este es, evitar la doble imposición¹⁶⁵. En este sentido, como ya lo ha sostenido la Corte en otras decisiones, el artículo 8 se ocupa de resolver técnicamente las complejidades que, por sus mismas características, tiene la actividad del transporte marítimo y aéreo internacional en materia tributaria¹⁶⁶.

154. En mérito de lo anterior, el artículo 8 del convenio será declarado exequible.

155. El **artículo 9** «consagra uno de los principales mecanismos para prevenir la elusión tributaria»¹⁶⁷. En efecto, contiene reglas para determinar el Estado Contratante en el que se deben gravar las utilidades de las empresas o personas que participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado Contratante. Así mismo, para gravar las utilidades de las empresas unidas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de aquellas que serían convenidas entre empresas independientes. Con estos propósitos, el artículo prevé que «las utilidades que se habrían obtenido 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».

156. En el evento en que alguno de los Estados Contratantes vea menoscabada su tributación, el párrafo segundo permite que el otro Estado Contratante realice los ajustes correspondientes, sin incurrir en doble tributación.

¹⁶⁴ Sentencias C-049 de 2015 y C-667 de 2014.

¹⁶⁵ Sentencia C-049 de 2015.

¹⁶⁶ Sentencia C-577 de 2009, reiterada en las sentencias C-260 de 2014 y C-295 de 2012.

¹⁶⁷ Sentencia C-460 de 2010.

157. La Corte observa que este artículo también se ajusta a la Constitución. La jurisprudencia que se ha ocupado de analizar las cláusulas de «empresas asociadas» en los convenios de doble imposición ha sostenido que esta figura es el resultado de la globalización económica¹⁶⁸. Tales cláusulas expresan los vínculos económicos creados por grupos empresariales de carácter multinacional o transnacional, que hacen imperativa la definición de normas que delimiten la potestad tributaria de los Estados en los que esos vínculos se manifiestan¹⁶⁹. Así, «cuando las operaciones entre empresas trascienden el ámbito territorial de un Estado, es necesario determinar cuál de ellos tiene competencia para someter a gravamen las rentas generadas de forma que no se produzca la doble tributación internacional»¹⁷⁰.

158. Desde esta perspectiva, las reglas sobre la tributación, que se definen con fundamento en la dirección, control o capital de una empresa residente en un Estado Contratante por parte de una empresa del otro Estado Contratante, «pretende[n] que se respete el principio de libre concurrencia en la aplicación de la normativa interna»¹⁷¹. Esto, porque permiten a los Estados hacer los ajustes y deducciones necesarios para evitar la doble imposición y, al mismo tiempo, prevenir la elusión y evasión tributarias. Todo lo cual se «aviene con el deber de atender las obligaciones tributarias y contribuye a realizar lo dispuesto en el numeral 9 del inciso 3 del artículo 95 del texto superior»¹⁷².

159. Por estas razones, el artículo 9 del convenio será declarado exequible.

160. De acuerdo con lo prescrito en el **artículo 10**, los dividendos obtenidos por un residente de un Estado Contratante, distribuidos por parte de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden ser gravados tanto por el Estado de residencia del socio o accionista de tal sociedad como por el Estado en el que se encuentra la sociedad que reparte el dividendo. Lo anterior, solo si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del último Estado Contratante. Con todo, este último Estado podrá gravar esos dividendos sin exceder los porcentajes establecidos en el párrafo 2. De este modo, la mayor parte del gravamen se asigna al Estado de residencia, pero se reconoce una parte del tributo al Estado de la fuente.

161. El ejercicio de la potestad tributaria en los términos del párrafo 2 no será aplicable en los casos previstos en el párrafo 3, a saber: *i*) a los dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia, con cargo a las utilidades que no han sido sujetas a impuestos sobre la renta en cabeza de la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en las leyes colombianas; y *ii*) «cuando las utilidades de un residente de Italia atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia no hayan sido sometidas a impuestos sobre la renta en Colombia de

¹⁶⁸ Sentencia C-295 de 2012, reiterada en las sentencias C-491 de 2019 y C-260 de 2014.

¹⁶⁹ *Ibidem*.

¹⁷⁰ Sentencia C-221 de 2013.

¹⁷¹ Sentencia C-295 de 2012.

¹⁷² Sentencia C-667 de 2014.

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».

162. Los siguientes párrafos del artículo determinan el alcance del término «dividendo» y las reglas de distribución de la potestad tributaria sobre ese tipo de rentas.

163. En la Sentencia C-491 de 2019, la Sala explicó, al referirse a una cláusula sustancialmente similar, que el artículo sobre dividendos establece una suerte de tributación compartida entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, aunque con prevalencia del Estado de la residencia. En este orden, reiteró que la distribución de competencias impositivas sobre los dividendos se ajusta al principio de reciprocidad de las relaciones internacionales (artículos 9 y 226 de la CP)¹⁷³, en la medida en que limita de la misma forma y para ambos Estados el ejercicio de la potestad impositiva. En igual sentido, recordó que, en concordancia con la jurisprudencia constitucional, esta disposición es fundamental para las empresas multinacionales y, por tanto, para la inversión extranjera¹⁷⁴, porque otorga claridad sobre la jurisdicción con competencia para gravar las ganancias que reparten las empresas a quienes tienen participación en el capital social.

164. Adicionalmente, la Sala concluyó que, de manera general, la tributación compartida que contiene el artículo 10 sobre dividendos «es razonable, en tanto tiene una justificación jurídica y empírica, y contribuye efectivamente a alcanzar los fines del convenio», en particular, el relativo a evitar la doble tributación.

165. De otro lado, en la Sentencia C-295 de 2012, al pronunciarse sobre una normativa similar a la prevista en el párrafo 3 del artículo 10 del convenio, pero contenida en esa oportunidad en el protocolo, la Sala señaló que la definición de reglas especiales para *i*) los dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia y *ii*) las utilidades de un residente en el otro Estado Contratante, atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia, se encontraba justificada en las particularidades que el ordenamiento jurídico colombiano tenía para esos momentos¹⁷⁵.

¹⁷³ Sentencias C-221 de 2013 y C-577 de 2009.

¹⁷⁴ Sentencia C-295 de 2012.

¹⁷⁵ Al respecto, la Corte afirmó: «Por regla general, estos dividendos no están sujetos a gravamen alguno en Colombia, según el artículo 48 y el artículo 49 del Estatuto Tributario[], con el fin de evitar la doble tributación socio-sociedad. Ello evidencia una dificultad para Colombia por su sistema de tributación sociedad-socio que hace necesaria la introducción de elementos adicionales a la cláusula de dividendos con el fin de preservar la tributación sobre las utilidades de la sociedad. [...]. || Así las cosas, de acuerdo con los artículos mencionados del Convenio y del Protocolo, aunque el contribuyente no tuviera la obligación de tributar en Colombia, sí lo tendría que hacer en Canadá (país que sí grava al socio) y, por ende, el contribuyente no se beneficiaría de esta medida en principio concebida para fomentar la inversión. De manera que se estaría frente a un simple traslado del recaudo de Colombia en favor de Canadá, pero este defecto deviene de nuestra legislación interna y no es imputable per se al convenio. En este sentido, si bien se afecta el principio de reciprocidad, pues el recaudo únicamente sería procedente en Canadá, lo cierto es que

166. Por último, conviene mencionar que, al igual que el artículo 4, el artículo 10 faculta a las autoridades competentes de los Estados Contratantes para determinar de mutuo acuerdo la forma en que se aplicarán las limitaciones previstas por esta cláusula, específicamente las desarrolladas en el párrafo 2¹⁷⁶.

167. La Sala reitera que esta disposición no desconoce la reserva de ley de los asuntos tributarios (artículos 150, numeral 12, 154 y 338 de la CP). Sobre el particular, se insiste en lo sostenido en párrafos anteriores de esta sentencia. Puntualmente, respecto del artículo 10, la Corte observa que las posibles controversias en relación con el alcance del párrafo 2 de ese artículo solo podrán suscitarse sobre la *aplicación* de los límites porcentuales que este establece. Esto es así, en la medida en que el inciso 3 del mencionado párrafo precisa que «[l]as autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estas limitaciones» (subraya fuera del texto).

168. Esto implica, en el caso de Colombia, que las autoridades competentes, para efectos de llegar a un acuerdo con las autoridades competentes de Italia, no podrán *crear* o *definir* reglas distintas a las fijadas en los límites porcentuales que contiene el instrumento en los literales a), b) y c) del párrafo 2 del artículo 10¹⁷⁷.

169. En atención a los precedentes jurisprudenciales citados, la Sala declarará la constitucionalidad del artículo 10 del convenio.

170. El **artículo 11**, al igual que el artículo 10, preceptúa que los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante se gravarán de manera compartida por ambos Estados. No obstante, la tributación en el Estado de la fuente estará sometida a los límites porcentuales que contiene el párrafo 2. De igual manera, la norma establece que los intereses serán gravables únicamente en el Estado Contratante del cual

afecta al contribuyente más no al Estado Colombiano, el cual de todas maneras por su legislación interna otorgó esos beneficios a los dividendos en general y con independencia del sujeto y de la fuente».

¹⁷⁶ «El párrafo 2 del artículo 10 del convenio establece: Sin embargo, dichos dividendos también podrán estar sometidos a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así cobrado no podrá exceder de: || (a) 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas —*partnership*—) que posee directamente por lo menos el 20% del capital de la sociedad que paga los dividendos. || (b) 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es un fondo de pensiones reconocido; || (c) 15 por ciento del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos. || Este párrafo no afectará la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se paguen los dividendos. || Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estas limitaciones».

¹⁷⁷ *Ibidem*.

el acreedor es residente, si esta persona es el beneficiario efectivo de dichos intereses y cumple con alguna de las condiciones señaladas en el párrafo 3¹⁷⁸.

171. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 2004 de 2019¹⁷⁹, con dichas condiciones, «se busca evitar el traslado a los deudores de la carga económica correspondiente a la eventual retención en la fuente sobre los mencionados intereses, lo cual encarecería el crédito externo para sectores o actividades particularmente sensibles a ello. Se trata, además, de una disposición que preserva la política fiscal adoptada de tiempo atrás en Colombia, la cual se encuentra reflejada en esencia en los artículos 22 y 25, 207-2, numeral 12, y 218 del Estatuto Tributario».

172. Los siguientes párrafos del artículo 11 precisan el significado de la expresión «intereses», así como otras reglas para la distribución de competencias impositivas en esta materia.

173. La Corte no encuentra contradicción entre esta disposición y la Carta Política. De manera general, esta cláusula se orienta a limitar, de manera recíproca, la potestad tributaria de los Estados Contratantes sobre la contraprestación de los créditos de cualquier naturaleza (artículos 9 y 226 de la CP). Lo anterior, con dos objetivos claros: *i*) evitar la doble imposición, «propósito que se armoniza con el fortalecimiento de la justicia y la equidad en el sistema tributario (artículos 363 y 226 de la CP)»¹⁸⁰, y *ii*) no agravar la situación de los deudores. En cuanto a este último punto, el artículo 11 responde a la lógica económica de la operación de crédito, porque reconoce que el beneficiario de los intereses, es decir, el acreedor, es quien debe soportar la carga impositiva¹⁸¹. Esto, sin desconocer que el Estado de la fuente, de donde proceden los intereses, también tiene la potestad para gravar las rentas que subyacen a los intereses causados en su territorio.

174. En consecuencia, el artículo 11 del convenio será declarado exequible.

175. El **artículo 12** regula la tributación de las rentas en materia de regalías provenientes de la explotación de marcas, patentes y de toda clase de

¹⁷⁸ El párrafo 3 del artículo 11 dispone: «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 subdivisión política o una entidad de derecho público del mismo, incluyendo el Banco Central de ese Estado; || O ese interés sea pagado: || b) por el Estado en el que surge el interés o por una subdivisión política, una autoridad local; o || e) con respecto a un préstamo o crédito que se adeude, o se haya hecho a, provisto, garantizado o asegurado por, ese Estado o una subdivisión política o autoridad local[.] || d) en relación con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, o en relación con la venta a crédito de bienes o mercancías por una empresa de un Estado Contratante a una empresa del otro Estado Contratante; o || e) con respecto a un préstamo o crédito de cualquier naturaleza, otorgado por un banco, pero solo si el préstamo o crédito en cuestión es otorgada por un periodo no inferior a tres años; || f) por una institución financiera de un Estado Contratante a una institución financiera del otro Estado Contratante».

¹⁷⁹ Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018.

¹⁸⁰ Sentencia C-260 de 2014.

¹⁸¹ Sentencia C-491 de 2019.

propiedad industrial y comercial, así como de las rentas pagadas por el uso, o el derecho de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.

176. Los párrafos 1 y 2 establecen un reparto de competencias entre los Estados Contratantes esencialmente similar al previsto en los artículos 10 y 11. Es decir, establecen que estas rentas serán objeto de imposición en el Estado de la residencia, aunque el Estado de la fuente también las podrá gravar «si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante». En este caso, «el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por ciento del monto bruto de las regalías».

177. El párrafo 3 señala el alcance de la locución «regalías» y los párrafos 4, 5 y 6 precisan las reglas para la correcta aplicación de la cláusula en comento.

178. En la Sentencia C-221 de 2013, la Sala Plena concluyó, luego de analizar un artículo semejante en el Convenio de doble tributación celebrado entre Colombia y México, que este tipo de normativa se ajusta a los fines que persiguen los convenios de doble tributación.

179. Ahora bien, resulta pertinente destacar que con anterioridad al convenio de doble tributación celebrado entre Colombia y el Reino Unido, declarado exequible por esta Corporación mediante la Sentencia C-491 de 2019, los convenios de esta naturaleza suscritos por el Estado colombiano definían como regalías los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría. A partir del Convenio acordado con Reino Unido, cuyo contenido fue repetido en gran parte en el convenio que ahora estudia la Sala, los pagos por estos conceptos no se encuentran sometidos al tratamiento tributario de las regalías, por lo que los mismos deben acogerse a lo dispuesto para las utilidades empresariales (artículo 7) y los servicios personales independientes (artículo 14).

180. En la exposición de motivos de la Ley 2004 de 2019¹⁸², se explicó que las razones que fundamentan este cambio son las siguientes:

«En los primeros convenios suscritos por Colombia se acordó que los servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría fueran tratados como “regalías”, lo que ha resultado en un gravamen en Colombia de dichos servicios con una tarifa del 10%, siempre que el beneficiario del servicio fuera residente en Colombia e independientemente de que el servicio fuera prestado en Colombia o fuera del territorio nacional. Dicho tratamiento ha encarecido la adquisición y utilización de conocimientos especializados por parte de los residentes en Colombia, pues el gravamen en el país de servicios que no se prestan en el territorio nacional genera, para el prestador extranjero del servicio, la imposibilidad de acreditar el impuesto pagado en Colombia contra el impuesto generado en el Estado de su residencia, lo que en muchos casos se ha convertido en un mayor

¹⁸² Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018.

costo del servicio, el cual es generalmente trasladado vía precio al cliente colombiano, lo que, a su vez, ha resultado en un encarecimiento de la importación de conocimientos y servicios especializados.

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

181. Por los motivos expuestos, y en atención al precedente fijado en la Sentencia C-491 de 2019, el artículo 12 del convenio será declarado exequible.

182. El **artículo 13** determina diferentes reglas relativas a la tributación de las ganancias de capital, dependiendo del tipo de bien objeto de enajenación. Así, el párrafo 1 establece que las ganancias de capital que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles a los que se refiere el artículo 6 (rentas inmobiliarias), situados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a tributación en el Estado de la fuente.

183. Igual criterio aplica el párrafo 2 respecto de las ganancias derivadas de la enajenación de *i*) bienes muebles que formen parte del establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante y de *ii*) bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, con el fin de prestar servicios personales independientes.

184. En cuanto a las ganancias que obtenga una empresa de un Estado Contratante, que opere naves o aeronaves en tráfico internacional, por la enajenación de estos bienes, el párrafo 3 dispone que aquellas solo podrán ser sometidas a imposición en el Estado en donde se encuentre la empresa.

185. Por su parte, el párrafo 4 establece dos reglas para que las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones en una sociedad de personas, se sometan a imposición en el Estado de la fuente¹⁸³.

¹⁸³ Estas reglas son: «a) en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación, el valor de dichas acciones o derechos comparables se deriva en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles, tal como se encuentran definidos en el Artículo 6, situados en ese otro Estado Contratante; || o b) en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación, el enajenante ha poseído, directa o indirectamente, acciones, derechos comparables u otros derechos que representen el 10 por ciento o más del capital de una sociedad que sea residente de ese otro Estado Contratante, pero el impuesto así exigido no podrá exceder el 10 por ciento del monto de las ganancias. Sin embargo, este párrafo no será aplicable a las ganancias derivadas de la enajenación o Intercambio de acciones en el marco de una reorganización no gravada de una sociedad, una fusión, una escisión u otras operaciones similares».

186. El párrafo 5 aclara que las ganancias de capital que obtengan los fondos de pensiones que residan en un Estado Contratante, por la enajenación de acciones, podrán beneficiarse de esas reglas. En este caso, el impuesto exigido no excederá del 5% del monto de las ganancias.

187. Finalmente, el párrafo 6 precisa que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien solo podrán ser sometidas a imposición en el Estado de la residencia del enajenante.

188. La Corte considera que estos párrafos son compatibles con la Constitución, porque aclaran los casos en que el Estado de la fuente y el Estado de la residencia pueden gravar las ganancias de capital. Este reparto de la potestad impositiva de los Estados genera seguridad jurídica y le permite al contribuyente atender adecuadamente sus obligaciones tributarias¹⁸⁴. Además, tales párrafos respetan el principio de reciprocidad (artículos 9 y 226 de la CP), en la medida en que son aplicados a los dos Estados por igual, sin ningún tipo de diferenciación¹⁸⁵.

189. Puntualmente, en cuanto a los párrafos 1 y 2, la Sala estima que los mismos son razonables, toda vez que, del mismo modo que ocurre con el artículo 6, aquellos responden a la conexión que existe entre los bienes ubicados en el territorio de un Estado y las rentas que estos generan¹⁸⁶. El párrafo 3 se encuentra justificado en las mismas razones que el artículo 8, ya analizado. Finalmente, los párrafos 4, 5 y 6 solo especifican *i)* las reglas para gravar las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones en una sociedad de personas, *ii)* la tarifa del impuesto para los fondos de pensiones y *iii)* el Estado competente para exigir el tributo, cuando se trate de las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos a los mencionados en el artículo. Esto, sin duda, brinda certeza jurídica al contribuyente y previene la doble tributación, es decir, facilita la realización de los fines del convenio¹⁸⁷.

190. Por esto, el artículo 13 será declarado exequible.

191. Los **artículos 14 y 15** solucionan los conflictos de doble tributación sobre las rentas obtenidas por la prestación de servicios personales independientes y en razón de un empleo. En ambos supuestos, la regla general es que la potestad impositiva se encuentra en cabeza del Estado en el que reside la persona natural que recibe dichas rentas.

192. El párrafo 1 del artículo 14 especifica que, en todo caso, esas rentas también pueden ser sometidas a imposición en el Estado de la fuente, cuando la persona natural tenga allí una base fija de la que disponga de manera habitual para el ejercicio de sus actividades, o cuando permanezca en ese

¹⁸⁴ Sentencias C-491 de 2019 y C-667 de 2014.

¹⁸⁵ Sentencia C-260 de 2014 y C-460 de 2010.

¹⁸⁶ Sentencia C-577 de 2009.

¹⁸⁷ Sentencias C-491 de 2019 y C-383 de 2008.

Estado por un determinado período¹⁸⁸. En los dos supuestos, el Estado de la fuente solo podrá gravar la parte de las rentas que sean atribuibles a esa base fija o que sean obtenidas en ese Estado.

193. En similar sentido, el artículo 15 explica los supuestos en los que las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo desarrollado en el otro Estado Contratante pueden ser gravadas por el Estado de la residencia¹⁸⁹. También puntualiza el Estado competente para gravar las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante, por un empleo como miembro regular de una nave o una aeronave, así como los pagos obtenidos en virtud de un empleo en un Estado Contratante como indemnización por despido u otra suma global similar, relacionada con ese empleo.

194. Estos artículos son compatibles con la Constitución. Al igual que varios artículos anteriores, estas cláusulas respetan el principio de reciprocidad (artículos 9 y 226 de la CP) y están orientadas a evitar que las rentas recibidas por la prestación de servicios personales independientes y dependientes sean objeto de doble tributación. Con esto, también satisfacen el principio de equidad tributaria (artículos 95, numeral 9, y 363 de la CP), el cual se concreta en la prohibición de establecer obligaciones excesivas en cabeza de los contribuyentes¹⁹⁰.

195. Por lo anterior, los artículos 14 y 15 serán declarados exequibles.

196. Los **artículos 16 y 17** definen el Estado que gravará los honorarios de directores y otras remuneraciones similares, obtenidos por un residente de un Estado Contratante en calidad de miembro de la junta directiva u órgano similar de una sociedad que es residente del otro Estado Contratante. También señalan el Estado que, sin perjuicio de lo estatuido en los artículos 14 y 15, deberá gravar las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante, en calidad de artista de teatro, cine, radio o televisión, o como músico o deportista. En ambos casos, los artículos 16 y 17 otorgan la facultad impositiva al Estado de la residencia.

197. En otras oportunidades, la Sala ha concluido que cláusulas similares a las previstas en los mencionados artículos se ajustan al texto superior, por

¹⁸⁸ Literal b) del párrafo 1 del artículo 14 del convenio: «cuando dicha persona natural permanezca en el otro Estado Contratante por un período o períodos que en total sumen o excedan 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, que comience o termine en el año fiscal correspondiente».

¹⁸⁹ Estas reglas son: «(a) el receptor permanece en el otro Estado Contratante 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, || (c) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado Contratante, y || (d) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado Contratante».

¹⁹⁰ Sentencias C-060 de 2018, C-169 de 2014, C-748 de 2009, C-1003 de 2004, C-876 y C-734 de 2002, C-511 y C-409 de 1996, C-419 de 1995 y C-364 de 1993.

cuanto *i*) contribuyen a la efectiva aplicación del convenio¹⁹¹; *ii*) «facilitan el ejercicio de actividades laborales y culturales entre [los dos países], en la medida en que los trabajadores de ambos Estados no se verán sometidos a una doble imposición por la prestación de un mismo servicio»¹⁹²; y *iii*) limitan de manera recíproca la potestad tributaria de los Estados contratantes sobre las rentas allí establecidas¹⁹³. Frente al segundo elemento, la Corte ha señalado que «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 evalúan»¹⁹⁴.

198. En consecuencia, los artículos 16 y 17 serán declarados exequibles.

199. El **artículo 18** del convenio atribuye la potestad tributaria respecto de las rentas obtenidas por concepto de pensiones y otras remuneraciones similares al Estado de la residencia de la persona natural que las recibe¹⁹⁵. El párrafo 2 aclara que, si esas rentas no están sujetas a impuestos en ese Estado, podrán ser gravadas en el Estado de la fuente.

200. La Corte advierte que este artículo «se corresponde con el *telos* del convenio que pretende eliminar la doble tributación»¹⁹⁶. Igualmente, no vulnera el derecho a la seguridad social reconocido en el artículo 48 de la Carta. Antes bien, «consagra una regla de favorabilidad tributaria que beneficia el mínimo vital de los pensionados»¹⁹⁷, al evitar que el importe de su pensión se vea reducido al ser gravado en dos Estados diferentes»¹⁹⁸.

201. Por tanto, el artículo 18 es exequible y así se declarará en la parte resolutive de esta sentencia.

202. El **artículo 19** dispone que los salarios, sueldos y otras remuneraciones pagadas por un Estado Contratante —incluidas las pensiones— a una persona natural, en razón de sus servicios a ese Estado, solo estarán sometidas a tributación en el mismo. De acuerdo con lo prescrito en el literal b) del párrafo 1, esas rentas pueden ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es nacional de este y «no adquirió la condición de residente de ese Estado con el único propósito de prestar los servicios». En el caso de las pensiones, estas

¹⁹¹ Sentencia C-383 de 2008.

¹⁹² Sentencia C-577 de 2009, reiterada en las sentencias C-260 de 2014, C-221 de 2013, C-295 de 2012.

¹⁹³ Sentencia C-460 de 2010.

¹⁹⁴ Sentencia C-667 de 2014, reiterada en la Sentencia C-491 de 2019.

¹⁹⁵ Párrafo 3 del artículo 18 del convenio: «Otra remuneración similar significa los pagos hechos con cargo a un fondo de pensiones o un plan de pensiones en el que las personas naturales pueden participar con el fin de asegurar beneficios de jubilación, cuando dicho fondo o plan esté regulado de conformidad con las leyes de ese Estado Contratante y reconocido como tal para efectos tributarios».

¹⁹⁶ Sentencia C-667 de 2014.

¹⁹⁷ Sentencia C-577 de 2009, reiterada en las sentencias C-049 de 2015 y C-260 de 2014.

¹⁹⁸ Sentencia C-491 de 2019.

solo estarán sujetas a imposición en el otro Estado Contratante, si la persona natural es residente y nacional de ese Estado.

203. En la Sentencia C-491 de 2019, la Corte concluyó que una disposición similar no desconocía la Constitución. Sostuvo que 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».

204. En esa medida, el artículo 19 será declarado exequible.

205. El **artículo 20** señala que las rentas que reciben los estudiantes, aprendices o pasantes, que residen en un Estado Contratante, con el único propósito de estudiar o capacitarse en dicho Estado, no estarán sometidas a imposición en él, siempre que procedan de fuentes situadas fuera del mismo. El párrafo 2 de este precepto determina que estos beneficios «se extenderán por un periodo que no podrá exceder seis años consecutivos a partir de la fecha de llegada del estudiante, aprendiz o pasante al Estado mencionado en primer lugar».

206. Como ya lo ha sostenido la Sala en otras ocasiones, esta regla no contraviene ningún mandato constitucional¹⁹⁹. Por el contrario, busca facilitar los procesos educativos de los estudiantes, aprendices y pasantes en el exterior. Incluso, en la Sentencia C-667 de 2014, esta Corporación afirmó que en el caso colombiano, estas disposiciones contribuyen a la realización del derecho a la educación.

207. Por esto, el artículo 20 del convenio será declarado exequible.

208. El **artículo 21** aclara que las rentas que reciba un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los artículos anteriores, solo pueden ser sometidas a imposición en ese Estado Contratante.

209. Los párrafos 2, 3 y 4 disponen tres excepciones a esta regla general. La primera tiene que ver con las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante que realiza actividades en el otro Estado Contratante, a través de un establecimiento permanente situado en él o por medio de una base fija situada en ese otro Estado, sobre los derechos o bienes atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso se aplican los artículos 7 (utilidades empresariales) o 14 (servicios personales independientes), según corresponda. La segunda consiste en que cuando el pago de las actividades de las cuales se derivan esas rentas exceda el monto que habrían convenido personas independientes, dicho exceso será gravado de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante. La última excepción es que las rentas

¹⁹⁹ Sentencias C-491 de 2019, C-221 de 2013, C-577 de 2009 y C-383 de 2008.

obtenidas por un residente de un Estado Contratante, que tengan su fuente en el otro Estado Contratante, podrán ser gravadas en este último.

210. Este artículo se ajusta a la Constitución, porque contiene una regla residual que permite resolver los conflictos de doble tributación, que no cumplen los supuestos fácticos de los artículos anteriores. Con esto, también se pretende prevenir la evasión fiscal, frente a rentas que no fueron específicamente mencionadas en el instrumento²⁰⁰.

211. Así, dado que este tipo de regla está orientado «a limitar el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados Partes, con miras a evitar la doble tributación»²⁰¹, la Sala reitera que es conforme a los mandatos de los artículos 9 y 226 de la Carta y, por tanto, será declarada exequible.

4.3.4. Capítulo IV. Métodos para la eliminación de la doble tributación

212. Este capítulo contiene solo el **artículo 22**, el cual establece los compromisos de cada Estado Contratante para la eliminación de la doble tributación.

213. En el caso de Italia, el párrafo 2 dispone que «[l]os residentes [...] que obtengan rentas que, de conformidad con las disposiciones de este Convenio, puedan ser sometidas a imposición en Colombia, podrán incluir dichas rentas en la base gravable sobre la cual se impongan tributos en Italia». Bajo este supuesto, «Italia debe permitir una deducción al impuesto así determinado por los impuestos sobre la renta pagados en Colombia», sin que la deducción pueda exceder la proporción del impuesto italiano atribuible a dichas rentas.

214. En similar sentido, Colombia, de acuerdo con lo estatuido en el párrafo 3, debe permitir la deducción en el impuesto sobre la renta de un residente, cuando este obtenga rentas que, de conformidad con las disposiciones del convenio, puedan estar sometidas a imposición en Italia.

215. Finalmente, el párrafo 4 señala una regla uniforme que debe ser aplicada por ambos Estados Contratantes, en el supuesto en que las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuestos en ese Estado.

216. Este artículo no tiene ningún reparo de inconstitucionalidad y, por el contrario, se ajusta a los principios de reciprocidad en las relaciones internacionales y de equidad tributaria (artículos 9, 226 y 363 de la CP)²⁰². Es claro que su contenido es meramente instrumental²⁰³ y que, en consecuencia, está encaminado a alcanzar los fines del convenio, los cuales, como ya se ha

²⁰⁰ Sentencia C-667 de 2014.

²⁰¹ Sentencia C-260 de 2014.

²⁰² Sentencia C-577 de 2009, reiterada en las sentencias C-049 de 2015, C-260 de 2014, C-221 de 2013 y C-295 de 2012.

²⁰³ Sentencia C-667 de 2014.

visto, se ajustan al ordenamiento constitucional²⁰⁴. Además, los métodos descritos para la eliminación de la doble tributación, ya analizados en otras oportunidades por esta Corporación, son de naturaleza técnica²⁰⁵ y «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, sea por medio de la suscripción de un ADT [Acuerdo de Doble Tributación], como en el presente caso, o a falta de aquel, considerando la necesidad de colaboración y cooperación internacionales»²⁰⁶.

217. Por estas razones, la Sala declarará la constitucionalidad del artículo 22 del convenio.

4.3.5. Capítulo V. Disposiciones especiales

218. El Capítulo V del convenio comprende los artículos 23 a 29. Estos regulan las siguientes materias: no discriminación (artículo 23), procedimiento de acuerdo mutuo (artículo 24), intercambio de información (artículo 25), asistencia en el recaudo de impuestos (artículo 26), miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares (artículo 27), devoluciones (artículo 28) y derecho a beneficios (artículo 29).

219. Frente a cláusulas similares, en la Sentencia C-388 de 2008, que declaró la exequibilidad del convenio de doble tributación suscrito entre Colombia y España y de su ley aprobatoria, la Sala Plena concluyó:

«[...] la Corte estima que todas ellas resultan razonables dentro de un convenio de esta naturaleza y son conducentes a la adecuada ejecución y cumplimiento del mismo. Por lo demás, ninguna de estas disposiciones contiene renunciaciones a los derechos de los ciudadanos ni de las autoridades colombianas, ni tampoco confiere a los ciudadanos y autoridades españolas privilegios o prerrogativas especiales que resulten contrarias a la Constitución.

Por el contrario, todas ellas se basan en el principio de reciprocidad, por lo que los ciudadanos de uno y otro Estado gozarán de los mismos privilegios, ventajas y facilidades, particularmente las conducentes a evitar la doble tributación con ocasión de las actividades económicas que ellos adelanten y de las cuales pueda resultar su eventual sujeción a imposición tributaria en ambos Estados. Así mismo, las autoridades de ambos países tendrán iguales obligaciones, ventajas y prerrogativas para facilitar a sus ciudadanos el ejercicio de los derechos que este tratado les

²⁰⁴ Sentencia C-383 de 2008.

²⁰⁵ En la Sentencia C-667 de 2014, la Corte precisó: «la elección de los métodos que permitan la eliminación de la doble imposición, es, en principio, un asunto de orden técnico que en tanto no comporte un quebrantamiento de la normativa constitucional, no merecerá tacha por parte del Tribunal Constitucional».

²⁰⁶ Sentencia C-577 de 2009.

confiere, así como para luchar de manera efectiva contra la evasión fiscal en sus respectivos territorios».

220. En este orden, la Corte procede a examinar por separado la constitucionalidad de cada uno de los artículos que forman parte del Capítulo V.

221. El **artículo 23** desarrolla el principio de no discriminación. El párrafo 1 es enfático en disponer que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación, que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que están sometidos los nacionales de ese otro Estado, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias, puntualmente, en relación con la residencia.

222. Los párrafos 2, 3 y 4 establecen la misma regla sobre los establecimientos permanentes, los intereses, las regalías, los gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante y de 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.

223. Por último, el párrafo 5 señala que los párrafos anteriores no podrán interpretarse «en el sentido de impedirle a Colombia imponer un impuesto según lo descrito en el párrafo 3 del artículo 10».

224. El artículo 23 del convenio no desconoce ningún precepto constitucional. Particularmente, resulta respetuoso del principio de reciprocidad en las relaciones internacionales (artículos 9 y 226 de la CP)²⁰⁷, pues la obligación de no discriminación allí establecida es exigible tanto para la República de Colombia como para la República Italiana.

225. Además, «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»²⁰⁸. Así, Lo anterior, por cuanto *i)* permite que los Estados otorguen tales tratamientos, si los contribuyentes extranjeros no se encuentran en las mismas condiciones fácticas o jurídicas que los contribuyentes nacionales, es decir, si el trato desigual se encuentra plenamente justificado; y *ii)* autoriza al Estado Colombiano a gravar los dividendos pagados por una sociedad residente, de acuerdo con lo prescrito en el párrafo 3 del artículo 10, ya estudiado.

226. De otro lado, en conjunto, las reglas contenidas en el artículo 23 del convenio son compatibles con el artículo 13 superior, el cual estatuye 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 [...]

²⁰⁷ Sentencias C-260 de 2014, C-221 de 2013, C-295 de 2012, C-460 de 2010 y C-577 de 2009.

²⁰⁸ Sentencia C-491 de 2019.

origen nacional [...]». Así mismo, dichas reglas tienen fundamento en el artículo 100 *ejusdem*, que dispone que «los extranjeros gozarán en el territorio de la República, de las garantías concedidas a los nacionales, salvo las limitaciones que establezcan la Constitución o la ley». El artículo 23 del convenio se ajusta a estos cánones constitucionales porque proscribela discriminación tributaria en razón de la nacionalidad cuando contribuyentes nacionales y extranjeros se encuentren en la misma situación²⁰⁹.

227. En virtud de lo expuesto, el artículo 23 será declarado exequible.

228. El **artículo 24** faculta a las personas a someter su caso a la autoridad competente del Estado de la residencia, cuando consideren que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes resulten en una tributación contraria al convenio. Esto, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de esos Estados.

229. El párrafo 2 precisa que la autoridad competente de un Estado Contratante hará lo posible por resolver el caso por medio de un acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante. Lo anterior, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria. Los párrafos 3, 4 y 5 contienen los eventos en los cuales las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden consultarse mutuamente para eliminar la doble tributación en casos específicos²¹⁰.

230. Este artículo se ajusta a la Constitución, en la medida en que sencillamente regula un mecanismo de solución de controversias, propio de los tratados bilaterales²¹¹. Esto, sin duda, es compatible con el principio de reciprocidad (artículos 9 y 226 de la CP).

231. Igualmente, el artículo 24 otorga a los contribuyentes un medio diferente a los recursos internos, con el fin de que el convenio sea interpretado y aplicado de manera adecuada²¹². Dicho medio reconoce la importancia de los derechos de los obligados y, por tanto, permite la realización del principio de equidad tributaria (artículo 363 de la CP) y la exigibilidad de los derechos a la

²⁰⁹ *Ibidem*.

²¹⁰ Estos eventos son: «(a) en virtud del párrafo I, una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado Contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes han resultado en tributación que no se ajusta a las disposiciones de este Convenio, y || (b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2, dentro de un plazo de dos años contados a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado Contratante, las cuestiones no resueltas derivadas del caso serán sometidas a arbitraje siempre que ambas autoridades competentes y la persona estén de acuerdo, y, siempre que la persona acepte por escrito estar vinculada por la decisión de la comisión de arbitraje. Las cuestiones no resueltas no podrán, sin embargo, ser sometidas a arbitraje si una decisión sobre dichas cuestiones ya ha sido proferida por un tribunal judicial o administrativo de alguno de los Estados. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados Contratantes y deberá ser implementada independientemente de los plazos previstos en el derecho interno de estos Estados. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo».

²¹¹ Sentencia C-577 de 2009, reiterada en la Sentencia C-295 de 2012.

²¹² Sentencias C-667 y C-260 de 2014.

igualdad ante la ley (artículo 13 de la CP) y al debido proceso (artículo 29 de la CP).

232. En la Sentencia C-667 de 2014, la Corte advirtió que las cláusulas de acuerdo mutuo en los convenios de doble tributación «permiten preservar la sustancia y propósito del acuerdo, en aquellos casos en los cuales, quien se vea afectado por medidas cuyo fundamento sea el convenio ADT, requiere una solución de su asunto». Igualmente, estimó que, si bien el contribuyente puede presentar su caso ante la autoridad competente del Estado de la residencia, la norma no excluye o deroga el uso de los recursos internos, pues solo los complementa, por lo que no quebranta la soberanía de los Estados Partes²¹³. En esta misma línea, en la Sentencia C-049 de 2015, la Sala afirmó que este tipo de cláusula «[n]o es pues una reglamentación de situaciones de forma general, ni la facultad para establecer un instrumento internacional que complemente el acuerdo de manera genérica, sino que se restringe a una forma de entendimiento para solventar problemas en casos concretos en aras de la eficacia y cumplimiento del objeto del convenio».

233. De otro lado, en relación con el párrafo 3, el cual determina que «las autoridades competentes también pueden consultarse mutuamente a efectos de eliminar la doble tributación en casos no previstos en el Convenio», la Corte considera conveniente precisar que esta cláusula no implica, en modo alguno, una habilitación para que el Estado colombiano asuma *ex profeso* y de forma posterior obligaciones diferentes a las contenidas en el convenio.

234. Adicionalmente, la Sala estima oportuno resaltar que el literal b) del párrafo 5 prevé que si las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver un caso dentro de los dos años siguientes a su presentación ante la autoridad competente del otro Estado Contratante, «las cuestiones no resueltas derivadas del caso serán sometidas a arbitraje siempre que ambas autoridades competentes y la persona estén de acuerdo, y siempre que la persona acepte por escrito estar vinculada por la decisión de la comisión de arbitraje». Igualmente, determina que «las cuestiones no resueltas no podrán, sin embargo, ser sometidas a arbitraje si una decisión sobre dichas cuestiones ya ha sido proferida por un tribunal judicial o administrativo de alguno de los Estados».

235. Esta cláusula se ajusta a lo dispuesto en el artículo 116 de la Constitución, en relación con el alcance y los límites de la justicia arbitral. En efecto, el literal b) del párrafo 5 *i)* claramente señala el carácter excepcional de ese mecanismo para la solución de controversias entre los Estados Contratantes; *ii)* otorga prevalencia a la justicia estatal, con lo cual, además, respeta el ámbito de la soberanía nacional en las relaciones internacionales de los Estados (artículo 9 de la CP); y *ii)* no desconoce el principio de voluntariedad o libre habilitación, porque se sustenta en el acuerdo previo,

²¹³ Esta posición jurisprudencial fue reiterada en la Sentencia C-049 de 2015.

libre y voluntario de las partes de someter sus desacuerdos a la solución de un tercero²¹⁴.

236. Por estas razones, el artículo 24 será declarado exequible.

237. El **artículo 25** regula el intercambio de información entre los Estados Contratantes, para la aplicación del convenio y de la legislación interna, en lo relacionado con aquel. Esta información, aclara el párrafo 2, será confidencial, por lo que únicamente será divulgada a las autoridades administrativas y judiciales competentes. No obstante, «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 Contratantes y la autoridad competente del Estado que suministra la información autorice dicho uso».

238. Por su parte, el párrafo 3 establece que el intercambio de información que autoriza esta norma no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a *i)* adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y a sus prácticas administrativas; *ii)* suministrar información que no pueda obtener, de acuerdo con su propia legislación o en el curso de su práctica administrativa ordinaria; y *iii)* proporcionar información que revele secretos comerciales, empresariales industriales o profesionales, o procedimientos comerciales.

239. Los párrafos 4 y 5 determinan que los Estados Contratantes tienen el deber de recabar la información que necesite el otro Estado Contratante, aun cuando el Estado Contratante al cual se hace la solicitud no requiera dicha información para sus propios fines tributarios o cuando la misma obre en poder de un tercero.

240. Este artículo es compatible con la Constitución, toda vez que el intercambio de información entre los Estados Partes es un medio fundamental para alcanzar los fines del convenio. Esto es así, porque facilita la labor de fiscalización de las autoridades de los dos países y, por tanto, contribuye a prevenir la evasión o elusión tributarias y evitar la doble tributación²¹⁵.

241. De otro lado, el artículo 25 se inscribe en los principios de cooperación internacional y de reciprocidad (artículos 9 y 226 de la CP), para la correcta y uniforme aplicación del convenio. Igualmente, respeta el ámbito de la soberanía nacional de los Estados (artículo 9 de la CP), ya que tiene en cuenta en todo momento su legislación interna, así como la competencia de las autoridades administrativas y judiciales nacionales en la materia. Por esto, el artículo prescribe que el derecho interno constituye el límite al intercambio de información entre los Estados Partes, lo cual se ajusta al deber del Estado

²¹⁴ Sobre las características de este principio constitucional, se puede consultar la Sentencia C-466 de 2020.

²¹⁵ Sentencias C-491 de 2019, C-049 de 2015 y C-383 de 2008.

colombiano de «garantizar los derechos a la intimidad, al buen nombre y a la reserva documental, consagrados en el artículo 15 constitucional»²¹⁶.

242. Adicionalmente, el artículo 25 no desconoce los principios rectores en materia de protección de datos personales y el derecho al *habeas data*²¹⁷. Aunque la norma no establece la creación de una base de datos u otro tipo de modalidad similar de administración de datos personales, es preciso destacar que el citado artículo no vulnera los *principios de libertad* y de *transparencia*, en la medida en que, en realidad, *i)* no consagra una excepción a la necesidad de que el titular de la información objeto de intercambio entre los Estados otorgue su consentimiento para ese intercambio, salvo cuando se trate de prevenir la evasión y elusión tributarias; y *ii)* no niega la posibilidad de que el sujeto concernido conozca en cualquier momento y sin restricción alguna la ubicación y uso de sus datos personales.

243. Tampoco transgrede los *principios de finalidad, necesidad y circulación restringida*, ya que *i)* el párrafo 1 precisa que la información intercambiada solo podrá ser empleada para la aplicación del convenio y la legislación

²¹⁶ Sentencia C-049 de 2015.

²¹⁷ En las Sentencias C-748 de 2011 y C-1011 de 2008, la Sala Plena fijó las reglas generales que regulan esta materia. En ellas, la Corte estudió la constitucionalidad de los proyectos de ley estatutaria que culminaron con la sanción de las Leyes 1581 de 2012 y 1266 de 2008, respectivamente. La primera regula los diferentes escenarios de administración de datos personales y la segunda, los datos personales de contenido financiero comercial y crediticio. Sobre los principios para el tratamiento de datos personales, el artículo 4 de la Ley Estatutaria 1581 de 2012 dispone: «En el desarrollo, interpretación y aplicación de la presente ley, se aplicarán, de manera armónica e integral, los siguientes principios: || a) Principio de legalidad en materia de Tratamiento de datos: El Tratamiento a que se refiere la presente ley es una actividad reglada que debe sujetarse a lo establecido en ella y en las demás disposiciones que la desarrollen; || b) Principio de finalidad: El Tratamiento debe obedecer a una finalidad legítima de acuerdo con la Constitución y la Ley, la cual debe ser informada al Titular; || c) Principio de libertad: El Tratamiento sólo puede ejercerse con el consentimiento, previo, expreso e informado del Titular. Los datos personales no podrán ser obtenidos o divulgados sin previa autorización, o en ausencia de mandato legal o judicial que releve el consentimiento; || d) Principio de veracidad o calidad: La información sujeta a Tratamiento debe ser veraz, completa, exacta, actualizada, comprobable y comprensible. Se prohíbe el Tratamiento de datos parciales, incompletos, fraccionados o que induzcan a error; || e) Principio de transparencia: En el Tratamiento debe garantizarse el derecho del Titular a obtener del Responsable del Tratamiento o del Encargado del Tratamiento, en cualquier momento y sin restricciones, información acerca de la existencia de datos que le conciernan; || f) Principio de acceso y circulación restringida: El Tratamiento se sujeta a los límites que se derivan de la naturaleza de los datos personales, de las disposiciones de la presente ley y la Constitución. En este sentido, el Tratamiento sólo podrá hacerse por personas autorizadas por el Titular y/o por las personas previstas en la presente ley; || Los datos personales, salvo la información pública, no podrán estar disponibles en Internet u otros medios de divulgación o comunicación masiva, salvo que el acceso sea técnicamente controlable para brindar un conocimiento restringido sólo a los Titulares o terceros autorizados conforme a la presente ley; || g) Principio de seguridad: La información sujeta a Tratamiento por el Responsable del Tratamiento o Encargado del Tratamiento a que se refiere la presente ley, se deberá manejar con las medidas técnicas, humanas y administrativas que sean necesarias para otorgar seguridad a los registros evitando su adulteración, pérdida, consulta, uso o acceso no autorizado o fraudulento; || h) Principio de confidencialidad: Todas las personas que intervengan en el Tratamiento de datos personales que no tengan la naturaleza de públicos están obligadas a garantizar la reserva de la información, inclusive después de finalizada su relación con alguna de las labores que comprende el Tratamiento, pudiendo sólo realizar suministro o comunicación de datos personales cuando ello corresponda al desarrollo de las actividades autorizadas en la presente ley y en los términos de la misma».

interna de carácter estrictamente tributario; *ii*) define las personas que pueden tratar la información (párrafo 2); *iii*) las personas o autoridades encargadas de la determinación o recaudo de los impuestos solo podrán utilizar la información para esos fines (*ibidem*); y *iv*) el uso de la información para fines distintos al convenio solo es posible si así lo permite la legislación colombiana (*ejusdem*), la cual, en cualquier caso, para estos efectos, está integrada por la Constitución, las Leyes Estatutarias que regulan la materia y la jurisprudencia constitucional.

244. Igualmente, no menoscaba los *principios de calidad o de veracidad y de integridad*, toda vez que la información intercambiada debe ser cierta y estar completa y actualizada. Del mismo modo, no contradice el *principio de temporalidad*, dado que el intercambio de información solo es posible mientras el convenio permanezca en vigor. Lo anterior, con excepción del deber de los Estados Contratantes de mantener la confidencialidad de la información transmitida, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 31 del Convenio²¹⁸.

245. Así mismo, el artículo 25 no viola el *principio de confidencialidad*, por cuanto el párrafo 2 expresamente determina que «[l]a información recibida por un Estado Contratante en virtud de párrafo 1 será considerada confidencial de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado Contratante». Además, aclara que dicha información «será divulgada únicamente a las personas u autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudo de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1».

246. En consecuencia, el artículo 25 del convenio será declarado exequible.

247. El **artículo 26** regula la asistencia mutua en la recaudación de los créditos tributarios. Por crédito tributario ha de entenderse «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 [...]» (párrafo 2). Con este propósito, dicho crédito podrá ser recaudado por la autoridad competente del Estado Contratante que no funge como acreedor, conforme a las disposiciones de su legislación interna (párrafos 3, 5 y 6). Para esto, podrá, incluso, decretar medidas cautelares (párrafo 4).

248. Además, el artículo 26 prevé que después de la solicitud de recaudo de un Estado Contratante al otro Estado Contratante y antes del recaudo y remisión del crédito tributario, este dejará de ser una obligación tributaria respecto del Estado contratante mencionado en primer lugar (párrafo 7).

²¹⁸ «3. En caso de terminación, la Parte Contratante permanecerá obligada por las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 25 en relación con cualquier información obtenida en virtud de este Convenio».

249. En concordancia con el párrafo 8, las anteriores disposiciones no podrán ser interpretadas en ningún caso en el sentido de que obliguen a un Estado Contratante a *i)* adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o a su práctica administrativa; *ii)* adoptar medidas contrarias al orden público; *iii)* prestar asistencia si el otro Estado Contratante no ha tomado razonablemente todas las medidas cautelares o para el recaudo; y *iv)* «prestar asistencia en los casos en que la carga administrativa que resulte para ese Estado Contratante sea claramente desproporcionada en comparación con los beneficios que se derivarían para el otro Estado Contratante».

250. En la Sentencia C-491 de 2019, la Sala afirmó que este tipo de cláusulas intenta solventar las dificultades que se derivan de las limitaciones del derecho interno para prestar asistencia en el recaudo de créditos tributarios. Por esto, esas cláusulas son adecuadas para alcanzar los fines del convenio.

251. Así mismo, permiten materializar el principio de eficiencia tributaria (artículo 363 de la CP) y, por ende, resulta razonable que cobijen impuestos no incluidos en el ámbito de aplicación del instrumento. Esto contribuye a prevenir la evasión y elusión fiscal y, por tanto, alcanzar los fines del instrumento. De hecho, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional²¹⁹, la ausencia del recaudo de los tributos implica para el Estado la imposibilidad de obtener los recursos suficientes para hacer los gastos y las inversiones públicas que son necesarias. Así mismo, la falta de recaudo genera una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes debe ser asumido por otros.

252. Igualmente, este artículo se ajusta al principio de reciprocidad en las relaciones internacionales (artículos 9 y 226 de la CP)²²⁰. Sobre el particular, en la Sentencia C-260 de 2014, la Corte indicó que esta normativa «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». De la misma forma, como en otras oportunidades, la Corte constata que este artículo también «consulta de manera adecuada los criterios inspiradores de la función administrativa contenidos en el artículo 209 constitucional»²²¹.

253. Finalmente, la Corte no pasa por alto que el párrafo 4 establece que un Estado Contratante podrá decretar medidas cautelares para la recaudación de un crédito tributario, «aun cuando, en el momento en que tales medidas son decretadas, el crédito tributario no sea exigible en el Estado Contratante mencionado en primer lugar o sea adeudado por una persona que tiene derecho a impedir su recaudo». Por su parte, el párrafo 5 precisa que el crédito tributario no estará sujeto a los plazos de prescripción o de prelación de créditos, fijados en la legislación interna del Estado Contratante en el que se originó el crédito.

²¹⁹ Sentencias C-397 de 2011 y C-261 de 2002.

²²⁰ Sentencias C-491 de 2019, C-667 de 2014 y C-221 de 2013.

²²¹ Sentencia C-383 de 2008, reiterada en las sentencias C-491 de 2019 y C-667 de 2014.

254. Para la Sala es claro que, en atención a lo dispuesto en el literal a) del párrafo 8²²², las disposiciones indicadas anteriormente, así como las demás reglas que contiene el artículo 26, no podrán ser interpretadas en ningún caso como una habilitación para adoptar medidas administrativas o judiciales contrarias a la Constitución y, específicamente, que lesionen el derecho fundamental al debido proceso (artículo 29 de la CP) del deudor del crédito tributario.

255. Por lo anterior, el artículo 26 será declarado exequible.

256. El **artículo 27** aclara que el convenio no afectará los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o las oficinas consulares, de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de disposiciones de acuerdos especiales.

257. La Sala no encuentra reparo alguno a este artículo y reitera lo resuelto en las sentencias que han analizado la constitucionalidad de los convenios de doble tributación suscritos por el Estado colombiano, en los cuales esta norma se encuentra incorporada²²³. Puntualmente, en la Sentencia C-577 de 2009, reiterada en las sentencias C-491 de 2019, C-260 de 2014 y C-295 de 2012, se precisó, frente a una disposición similar, que la misma «se ajusta 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».

258. En consecuencia, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 27.

259. El **artículo 28** dispone que los impuestos retenidos en la fuente en un Estado Contratante serán devueltos a solicitud del contribuyente residente del otro Estado Contratante, si el derecho a recaudar dichos impuestos se ve afectado por las disposiciones de este convenio. Lo anterior, siempre y cuando la solicitud de devolución se realice dentro del plazo fijado por la legislación del Estado Contratante que esté obligado a efectuarla.

260. Este artículo es compatible con la Constitución, por varias razones: *i*) no vulnera el principio de reciprocidad en las relaciones internacionales (artículos 9 y 226 de la CP), por cuanto se aplica de la misma forma para los dos Estados y no establece una ventaja a favor de alguno de ellos; *ii*) está orientado a alcanzar los fines de instrumento, en particular, el relativo a evitar la doble tributación; y *iii*) es respetuoso de la soberanía nacional (artículo 9 de la CP), toda vez que señala que la petición del contribuyente será procedente, solo si esta es presentada dentro del plazo fijado por la legislación interna.

²²² «8. Las disposiciones del presente Artículo no podrán ser interpretadas en ningún caso en el sentido de obligara un Estado Contratante: || a) a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o a su práctica administrativa o a aquellas del otro Estado Contratante».

²²³ Sentencias C-491 de 2019, C-049 de 2015, C-667 y C-260 de 2014.

261. En atención a lo dispuesto en el artículo 30, párrafo 2, literal i), del convenio²²⁴, la Corte entiende que la devolución a la que se refiere el artículo 28 solo es admisible respecto de los impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a no residentes, a partir del primer día de enero del año calendario siguiente a aquel en el cual el convenio entre en vigor. Esta es la interpretación que respeta la prohibición constitucional relativa a la irretroactividad de las leyes tributarias (inciso 2 del artículo 363 de la CP) y por ello la norma no podrá ser aplicada de otra forma. Lo anterior, sin perjuicio de que se estime, según el caso y por tratarse de un tributo de periodo, que corresponde su aplicación retrospectiva²²⁵.

262. En virtud de lo anterior, la Corte constata que el artículo 28 se ajusta a la Constitución y así lo indicará en la parte resolutive de esta sentencia.

263. El **artículo 29** del convenio contiene la denominada cláusula de propósito principal o *principle purpose test clause* (PPT). Esta preceptúa que los beneficios concedidos en virtud del instrumento no se otorgarán «cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus propósitos principales la obtención del mismo». Lo anterior, salvo que se establezca que el otorgamiento del beneficio concuerda con los objetivos del convenio.

²²⁴ Artículo 30: «Entrada en vigor || [...] || 2. Este Convenio entrará en vigor en la fecha de la última de estas notificaciones y a partir de ese momento tendrá efecto: || (i) con respecto a los impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a no residentes, a partir 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 los años fiscales que comiencen en o a partir 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».

²²⁵ Inciso 2 del artículo 363 de la Constitución: «Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad». También se puede consultar la Sentencia C-491 de 2019. Al respecto, se debe advertir que si bien la jurisprudencia constitucional no avala la aplicación retroactiva de la ley tributaria por ser contraria a la citada norma superior, considera que su aplicación retrospectiva sí tiene respaldo constitucional, cuando la norma beneficia al contribuyente. Sobre el fenómeno de la retrospectividad de la ley, en la Sentencia T-110 de 2011, la Corte explicó que dicho fenómeno se presenta «cuando [la ley] se aplica a partir del momento de su vigencia a situaciones jurídicas y de hecho que han estado gobernadas por una norma anterior, pero cuyos efectos jurídicos no se han consolidado al momento de entrar a regir la nueva disposición. Este instrumento ha sido concebido por la jurisprudencia nacional como un límite a la retroactividad, asociando su propósito a la satisfacción de los principios de equidad e igualdad en las relaciones jurídicas de los asociados, y a la superación de aquellas situaciones marcadamente discriminatorias y lesivas del valor justicia que consagra el ordenamiento jurídico colombiano, de conformidad con los cambios sociales, políticos y culturales que se suscitan en nuestra sociedad». En relación con la aplicación retrospectiva de la ley tributaria, se pueden consultar las Sentencias C-878 y C-686 de 2011. En la primera, la Sala Plena indicó: «De lo transcrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que benefician al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 superior».

264. En la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la sanción de la Ley 2004 de 2019²²⁶, se lee que este artículo implementa uno de los estándares mínimos del proyecto de la OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), publicado en el 2013. Las líneas del Plan de Acción BEPS, dice el documento, están orientadas a la introducción de cambios en la legislación tributaria de los países asociados, así como en sus tratados internacionales para evitar la doble tributación. Adicionalmente, se explica que dichas líneas son de gran importancia para Colombia no solo dentro del marco de adhesión del país a la OCDE, sino porque las mismas son concordantes con su política de lucha contra la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios al exterior. En este sentido, el artículo 29 «constituye un instrumento indispensable para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, pues busca impedir el abuso del convenio».

265. En la Sentencia C-491 de 2019, la Sala Plena explicó que las cláusulas de propósito general o *antiabuso* surgieron, justamente, como resultado de los efectos de los tratados de doble tributación. Luego de su celebración, los Estados se percataron de la necesidad de prever algunos mecanismos para impedir la utilización abusiva o indebida de esos tratados. En este sentido, con ellas se pretende *i*) limitar el acceso a los beneficios de este tipo de convenios, de manera que aquellos no se produzcan en circunstancias no cobijadas por el instrumento, y *ii*) evitar situaciones en las que se genere una doble no tributación, es decir, hechos de evasión y elusión fiscal.

266. A juicio del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, el artículo 29 genera serios riesgos para la seguridad jurídica, porque el propósito del beneficio comporta necesariamente la demostración de un elemento subjetivo o volitivo («si tienen que estar en sus metas como empresa, si basta con que uno de sus funcionarios sea consciente de la posible obtención del beneficio, etc.»²²⁷). En este sentido, «[l]as posibilidades de fiscalización para la administración tributaria con una cláusula como esta son en exceso amplias»²²⁸, lo que «merma la poca seguridad jurídica que puede existir y amenaza el derecho a la debida defensa del contribuyente»²²⁹. Esto, «puesto que no existen mayores precisiones acerca de cuáles son los límites a las facultades así concedidas a la administración»²³⁰. Todo esto, en opinión del Centro, hace que la reglamentación del mecanismo «para evitar una posible inconstitucionalidad»²³¹ sea imperiosa.

267. Para resolver los reproches de inexecutable, la Sala reiterará el precedente jurisprudencial fijado en las sentencias C-491 de 2019, C-667 de

²²⁶ Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018.

²²⁷ Pág. 8.

²²⁸ *Ibidem*.

²²⁹ *Ibidem*.

²³⁰ *Ibidem*.

²³¹ *Ibidem*.

2014, C-460 de 2010 y C-577 de 2009, en las cuales analizó un artículo con una redacción similar. En las dos primeras sentencias referidas, la Corte respondió los mismos reproches formulados en esta ocasión y concluyó que la cláusula de propósito principal no desconoce la Constitución, por cuanto: *i*) es idónea para evitar la obtención de beneficios inmerecidos y el abuso del convenio²³²; *ii*) no existe evidencia empírica que demuestre que la medida genera riesgos para la seguridad jurídica o que será aplicada de manera arbitraria²³³; y *iii*) la inadecuada aplicación de la norma es un acto que está sujeto a la revisión de los jueces en cada caso concreto²³⁴, y no puede ser analizado en abstracto por esta Corporación, en sede del control de constitucionalidad²³⁵.

268. En atención a estos precedentes jurisprudenciales, dado que el artículo 29 respeta los principios de reciprocidad (artículo 9 y 226 de la CP) y de equidad tributaria (artículo 363 de la CP), será declarado exequibilidad.

4.3.6. Capítulo VI. Disposiciones finales

269. Este capítulo está integrado por los **artículos 30 y 31**. El primero se refiere a la entrada en vigor del convenio y precisa que este tendrá efectos tributarios, de manera general, a partir del primero de enero del año siguiente a aquel en el cual el instrumento sea exigible. Por su parte, el artículo 31 regula la terminación del convenio a través de los canales diplomáticos y especifica los impuestos y el momento a partir del que dejará de surtir efectos por la terminación del mismo.

270. Como ya lo ha sostenido en otras oportunidades, la Corte constata que estas reglas se ajustan a la práctica de los Estados en materia de instrumentos internacionales²³⁶. En efecto, se trata de cláusulas generales propias del Derecho de los Tratados, comprendidas en la Convención de Viena²³⁷, que respetan los principios del derecho internacional aceptados por Colombia (artículo 9 de la CP)²³⁸. Así mismo, son compatibles con la Constitución y, en particular, con el principio de irretroactividad de la ley tributaria (inciso 2 del artículo 363 de la CP).

271. Con todo, la Sala considera conveniente resaltar que, en caso de terminación del tratado, el párrafo 3 del artículo 31 reconoce la obligación de los Estados Contratantes de mantener la confidencialidad de la información que intercambien en virtud del convenio y, en particular, de lo dispuesto en el

²³² Sentencia C-491 de 2019.

²³³ Sentencia C-491 de 2019.

²³⁴ Sentencia C-667 de 2014.

²³⁵ En la Sentencia C-667 de 2014, se agregó que «no se está frente a una situación en la que lo único que cuenta es el fuero interno sin atender las manifestaciones externas que constituyen la conducta del hombre» y, por tanto, «la disposición analizada pertenece al ámbito de lo jurídico y, no a la mera esfera de lo moral».

²³⁶ Sentencias C-221 de 2013, C-295 de 2012, C-577 de 2009 y C-383 de 2008.

²³⁷ Sentencia C-667 de 2014.

²³⁸ Sentencia C-049 de 2015.

párrafo 2 del artículo 25. Como se indicó en fundamentos jurídicos anteriores, este deber se ajusta al *principio de confidencialidad* para el tratamiento de datos personales, de conformidad con el literal h) del artículo 4 de la Ley Estatutaria 1581 de 2012²³⁹.

272. Por esto, los artículos 30 y 31 del convenio serán declarados exequibles.

4.4. Control de constitucionalidad del protocolo

273. Las disposiciones del protocolo forman parte integral del convenio. Para su correcto análisis, conviene diferenciar entre aquellas que, por un lado, definen un término, aclaran el alcance de una expresión o precisan el contenido de una norma prevista en el convenio; y, por otro, las que constituyen una cláusula adicional, por tener un contenido autónomo frente al tratado.

274. En el primer grupo, se encuentran los siguientes párrafos:

1. El párrafo 1 aclara que, frente los impuestos cubiertos por el tratado, en el caso de Italia (artículo 2, párrafo 3, literal a), el impuesto sobre las rentas empresariales (*Imposta sul reddlto di impresa*) aplica en lugar del impuesto sobre la renta de personas naturales (*l'iinposta sul reddito delle persone fisiche*). Esto, «bajo tributación separada a la tarifa del impuesto sobre la renta de las sociedades».

2. El párrafo 2 define el término «fondo de pensiones reconocido» (artículo 3, párrafo 1, literal j) tanto para Italia como para Colombia²⁴⁰.

3. El párrafo 3 indica el alcance de la expresión «residente de un Estado Contratante» (artículo 4, párrafo 1)²⁴¹.

²³⁹ «h) Principio de confidencialidad: Todas las personas que intervengan en el Tratamiento de datos personales que no tengan la naturaleza de públicos están obligadas a garantizar la reserva de la información, **inclusive después de finalizada su relación con alguna de las labores que comprende el Tratamiento**, pudiendo sólo realizar suministro o comunicación de datos personales cuando ello corresponda al desarrollo de las actividades autorizadas en la presente ley y en los términos de la misma» (negrilla fuera del texto original).

²⁴⁰ El citado párrafo dispone: «a) en el caso de Italia, un fondo de pensiones supervisado por la *Commissione di vigilanza sui fondi pensione*. || b) 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 consagradas 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) y cualquier modificación posterior de los mismos».

²⁴¹ La disposición señala que dicha expresión también incluye: *i*) los fondos de pensiones reconocidos, *ii*) los fondos de cesantías, *iii*) en el caso de Italia, las entidades listadas en la *Anagrafe delle ONLUS* y *ONLUS di diritto*, y *iv*) en el caso de Colombia, las entidades admitidas y clasificadas dentro del Régimen Especial de Entidades sin ánimo de lucro, de conformidad con el Estatuto Tributario.

4. El párrafo 5 señala el significado de las locuciones «organismo creado por la ley» y «agencia de financiación de exportaciones» (artículo 11, párrafo 2, literal a), para cada uno de los Estados Contratantes²⁴².

5. El párrafo 7 especifica que el término «pensiones y otras remuneraciones similares» (artículo 18) significa «pensiones derivadas de pagos recibidos en contraprestación por empleos anteriores y remuneraciones que sean pagadas con respecto a servicios personales independientes prestados con anterioridad».

6. El párrafo 8 explica, sobre el artículo 21, párrafo 4 (otras rentas), que los servicios de asistencia técnica, los servicios técnicos y los servicios de consulta están cubiertos por los artículos 5 (establecimiento permanente), 7 (utilidades empresariales) y 14 (servicios personales independientes) del convenio.

275. Estas disposiciones son importantes para la adecuada interpretación y aplicación del convenio. Su contenido es necesario, en la medida en que permiten establecer el alcance de los artículos a los que se refieren y, por esto, facilitan el cumplimiento de los fines y objetos del instrumento. Además, son acordes con los principios de reciprocidad de las relaciones internacionales y de soberanía nacional (artículos 9 y 226 de la CP). También materializan los principios de legalidad y seguridad jurídica, en la medida en que otorgan certeza sobre el alcance de las expresiones utilizadas y garantizan una aplicación uniforme de las mismas.

276. Por estas razones, la Sala declarará la exequibilidad de los párrafos 1, 2, 3 —con referencia al párrafo 1 del artículo 4—, 5, 7 y 8 del protocolo.

277. Ahora bien, en el segundo grupo de medidas están los párrafos que se indican a continuación:

1. El párrafo 3, el cual también señala que la falta de determinación de común acuerdo por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, sobre la residencia de una persona no natural (artículo 4, párrafo 3), no impedirá que el contribuyente sea considerado residente de cada Estado Contratante para fines distintos a los previstos en el convenio.

2. El párrafo 4 determina que el artículo 8 del convenio (navegación y transporte aéreo internacional) prevalecerá, en caso de incompatibilidad, sobre las disposiciones del Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana, para evitar la doble tributación sobre las rentas y el patrimonio derivados del ejercicio de la

²⁴² Este párrafo prescribe: «a) en Italia, *Cassa Depositi e Prestiti* - CDP, *Istituto per i servizi assicurativi del commercio estero* - SACE, *Società italiana per le imprese all'estero* - Simesi; b) en Colombia, Bancoldex S.A., Financiera de Desarrollo Nacional S.A. - FDN, Financiera del Desarrollo Territorial S.A.-FINDETER».

navegación marítima y aérea, firmado en Bogotá el 21 de diciembre de 1979.

3. El párrafo 6 dispone, en relación con los artículos 10 (dividendos), 11 (interés) y 12 (regalías) del convenio, lo siguiente:

«Si, después de la entrada en vigencia de este convenio, entrara en vigor un Convenio para evitar la doble tributación entre uno de los Estados Contratantes y un tercer Estado que contenga tarifas tributarias más bajas (incluyendo tarifas tributarias de cero por ciento) que las previstas en este Convenio, los Estados Contratantes informarán con prontitud al otro Estado Contratante con miras a concluir un protocolo modificadorio de este convenio».

278. La Corte constata que el párrafo 3 sencillamente aclara que la falta de acuerdo por las autoridades concernidas sobre la residencia de una persona no se extiende a otras situaciones —ajenas al convenio— que puedan implicar algún tipo de ventaja o beneficio tributario para el contribuyente, de acuerdo con legislación nacional de los Estados Contratantes. Por esto, es razonable, se ajusta a la Carta, en particular al principio de equidad tributaria (artículo 363 de la CP), y no desconoce los principios de reciprocidad y soberanía nacional (artículos 9 y 226 de la CP).

279. Por su parte, el párrafo 4 solo contiene la regla de interpretación, también prevista en el ordenamiento jurídico interno²⁴³, en virtud de la cual la ley posterior prevalece sobre la anterior. Esta regla debe ser aplicada, de acuerdo con dicho párrafo, para la interpretación y aplicación del presente convenio y el suscrito en 1979 entre Colombia e Italia en materia de doble tributación, en el ámbito de la navegación marítima y área.

280. Por último, frente al párrafo 6, el Ministerio de Relaciones Exteriores manifestó en su intervención que se trata de una cláusula de la nación más favorecida (NMF), que es distinta a las negociadas por el Estado colombiano en otros convenios de doble tributación, antes de 2010²⁴⁴. De acuerdo con su exposición, dicha cláusula tiene tres características: *i*) es recíproca, *ii*) no es automática, pues para su activación requiere de la firma de un protocolo modificadorio del convenio; y *iii*) únicamente se refiere a tarifas tributarias más bajas, que las previstas en el convenio, en relación con los dividendos, los intereses y las regalías, y no a todas las obligaciones sustanciales reguladas en el instrumento.

²⁴³ Artículo 2 de la Ley 153 de 1887: «La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior».

²⁴⁴ Exposición de motivos del proyecto de ley 81 de 2018 Senado y 399 de 2019 Cámara, publicado en la Gaceta del Congreso 597 del 10 de agosto de 2018.

281. Sobre el primer elemento, en la exposición de motivos de la Ley 2004 de 2019²⁴⁵, se resaltó que en convenios de doble tributación anteriores, la cláusula de NMF solo se activaba en el caso de Colombia, es decir, a favor del otro Estado Contratante, y nunca al revés. En relación con el segundo elemento, se señaló que el párrafo 6 del protocolo se limita a «conminar a las partes a negociar un protocolo modificadorio del convenio tan pronto ocurra el hecho que sirve de “gatillo” a la cláusula (vr.g. entrada en vigor de un ADT posterior en el que se consagren tarifas impositivas aplicables a dividendos, intereses y regalías más favorables a las contempladas en el convenio entre Italia y Colombia)». De conformidad con el citado documento, este es un cambio importante, «toda vez que la negociación de un protocolo modificadorio brinda la oportunidad a las partes de cambiar otros aspectos del convenio a fin de lograr un equilibrio; mismo que se puede perder en aquellos casos en los que la cláusula de nación más favorecida obliga a hacer extensivos de manera automática los beneficios pactados en otro ADT».

282. Sobre el particular, la Sala concluye que, en realidad, el párrafo 6 del protocolo no contiene una cláusula de NMF. Dicho párrafo se limita a imponer a los Estados Contratantes una obligación precisa: **informar** con prontitud al otro Estado Contratante de la entrada en vigor de un convenio para evitar la doble tributación, suscrito con un tercer Estado, que contenga tarifas tributarias más bajas. Esto, con la intención de «concluir un protocolo modificadorio de este convenio».

283. En este sentido, la obligación fundamental que impone el párrafo 6 del protocolo no consiste en otorgar un trato no menos favorable, que el previsto en un futuro convenio con un tercer Estado, a los Estados Contratantes, o suscribir un nuevo protocolo. Estos aspectos corresponden al margen de negociación de los Estados Contratantes y, en ese sentido, son solo una eventualidad, que se *podrá* concretar o no en la suscripción de un nuevo instrumento de derecho internacional.

284. En contraste con lo previsto en el párrafo 6 del protocolo, en las cláusulas de NMF la obligación sustancial sí implica, justamente, conceder un trato no menos favorable a los Estados Partes, que el concedido a terceros Estados, en futuros convenios o acuerdos. Por esto, es claro que el párrafo 6 no contiene una cláusula de NMF, pues la obligación sustancial no es esa, sino, se reitera, informar al otro Estado Contratante de la entrada en vigor de un convenio para evitar la doble tributación, suscrito con un tercer Estado, que contenga tarifas tributarias más bajas.

285. Con todo, podría ocurrir que el protocolo modificadorio del convenio *sub examine* sí previera, como resultado de lo dispuesto en el párrafo 6 del instrumento, una cláusula de NMF, o que materializara tarifas más beneficiosas que las aquí acordadas. No obstante, es evidente que tal protocolo —inexistente aún— no forma parte del objeto de control de constitucionalidad

²⁴⁵ *Ibidem*.

en el presente caso y que, por tanto, no le corresponde a la Corte pronunciarse desde ya sobre el particular.

286. Lo anterior no significa, por supuesto, que si los Estados Contratantes concluyen un nuevo protocolo modificatorio, este no deberá surtir los trámites que prevé el ordenamiento interno colombiano para su aprobación y entrada en vigor, lo que incluye su revisión por parte de la Corte Constitucional. Todo lo contrario. Al tratarse de un nuevo tratado, aquel deberá cumplir con todas las etapas formales del procedimiento gubernamental y legislativo para su aprobación, y remitirse a esta Corporación para el control de constitucionalidad correspondiente, antes de su ratificación.

287. Ahora bien, la obligación de informar no se opone de ninguna manera a la Constitución. En otros apartes de esta sentencia, se explicó que aquella es compatible con la Carta, toda vez que es un medio idóneo para alcanzar los fines del convenio. Además, se dijo que tal obligación se fundamenta en el principio de reciprocidad (artículos 9 y 226 de la CP), porque aplica de la misma forma para los dos Estados. En el supuesto fáctico del párrafo 6 del protocolo, el intercambio de información también respeta el ámbito de la soberanía nacional de los Estados (artículo 9 de la CP), comoquiera que les concede un amplio margen para cumplir con la obligación allí prevista.

288. De este modo, la Sala declarará la exequibilidad de los párrafos 3 —con referencia al párrafo 3 del artículo 4—, 4 y 6 del protocolo.

4.5. Control de constitucionalidad de la Ley 2004 de 2019

289. En el fundamento jurídico 4.2. de esta sentencia, se explicó que la Ley 2004 de 2019 consta de tres artículos: el primero aprueba el convenio y el protocolo; el segundo establece que dichos instrumentos obligarán al Estado colombiano a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto de los mismos; y el artículo 3 determina que la Ley entró a regir a partir de la fecha de su publicación, esto es, el 28 de noviembre de 2019.

290. La Corte advierte que tales artículos no contradicen la Constitución.

291. En efecto, el artículo primero materializa la competencia constitucional del Congreso de la República para «[a]probar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional» (artículo 150, párrafo 16, de la CP).

292. Por su parte, el segundo artículo resulta concordante con lo prescrito en el artículo 1 de la Ley 7 de 1944. Este estatuye que los tratados, convenios, convenciones, acuerdos, arreglos u otros actos internacionales aprobados por el Congreso «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». En este sentido, la precisión que hace el artículo 2 de

la Ley 2004 de 2019 «responde a lo dispuesto en general por el derecho internacional y la Constitución en materia de leyes aprobatorias de tratados internacionales»²⁴⁶.

293. Finalmente, el artículo 3 es una fórmula habitual que expresa el momento a partir del cual, por lo general, los tratados internacionales son incorporados formalmente al ordenamiento interno. Al respecto, no sobra precisar que la producción de efectos jurídicos del convenio es un asunto distinto, que depende de los términos establecidos en su artículo 30, de acuerdo con lo sostenido en párrafos anteriores de esta sentencia.

294. el convenio solo producirá efectos jurídicos en los términos establecidos. En consecuencia, no tiene ningún reproche de inconstitucionalidad.

295. En estos términos, la Sala concluye que la Ley 2004 de 2019 debe ser declarada exequible.

VI. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Primero.- Declarar **EXEQUIBLE** el «Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias» y su protocolo, suscritos en Roma el 26 de enero de 2018.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLE** la Ley 2004 del 28 de noviembre de 2019, «[p]or medio de la cual se aprueba el Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias» y su protocolo, suscritos en Roma, el 26 de enero de 2018.

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, publíquese y archívese el expediente.

²⁴⁶ Sentencia C-163 de 2015, reiterada en la Sentencia C-491 de 2019. Al respecto, también se pueden consultar las sentencias C-446 de 2009 y C-578 de 2002.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado
Permiso

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

ANEXO

Los textos del «Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias» y su «protocolo», suscritos en Roma, el 26 de enero de 2018, y de la Ley 2004 de 2019 que los aprobó, tal y como fueron publicados en el Diario Oficial n.º 51.151 del 28 de noviembre de 2019, son los siguientes.

CONVENIO

ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ITALIANA PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIAS.

El Gobierno de la República Colombia y el Gobierno de la República italiana,

Con la intención de celebrar un Convenio para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta sin generar oportunidades para la doble no imposición o para la imposición reducida a través de la evasión o elusión tributarias (incluida la práctica de la búsqueda de convenio mas favorable —“*treaty-shopping*”— que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados).

Han acordado lo siguiente:

Capítulo I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1

PERSONAS CUBIERTAS

Este Convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

Artículo 2

IMPUESTOS CUBIERTOS

1. Este Convenio se aplicará a los impuestos sobre la renta exigibles en nombre de un Estado Contratante y, en el caso de Italia, en nombre de sus subdivisiones políticas o de sus autoridades locales, independientemente de la forma en que sean percibidos.

2. Se considerarán como impuestos sobre la renta, todos los impuestos que graven la totalidad de las rentas, o cualquier elemento de las mismas, incluyendo los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre los montos totales de sueldos o salarios pagados por las empresas, al igual que los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos existentes a los que se aplicará el Convenio son en particular:

(a) en el caso de Italia:

1 - el impuesto sobre la renta de personas naturales (*l'imposta sul reddito delle persone fisiche*);

2 - el impuesto sobre la renta de las sociedades (*Pimposta sul reddito delle società*);

3 - el impuesto regional sobre las actividades productivas (*l'imposta regionale sulle attività produttive*);

Sean o no recaudados a través de retención en la fuente.

(en adelante, el “impuesto italiano”).

(b) en el caso de Colombia:

- impuesto sobre la renta y complementarios

(en adelante, el “impuesto colombiano”).

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 que se haya hecho a su legislación tributaria.

Capítulo II

DEFINICIONES

Artículo 3

DEFINICIONES GENERALES

1. Para los fines del presente Convenio, a menos que el contexto exija una interpretación diferente:

(a) el término “Italia” significa la República Italiana e incluye cualquier área más allá de las aguas territoriales que sea designada como un área dentro de la cual Italia, en cumplimiento de su legislación y de conformidad con el Derecho Internacional, puede ejercer derechos soberanos con respecto a la exploración y explotación de los recursos naturales del lecho marino, el subsuelo y las aguas suprayacentes;

(b) 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 el derecho internacional, incluyendo los tratados Internacionales que sean aplicables;

(c) los términos “un Estado Contratante” y “al otro Estado Contratante” significan Italia o Colombia, según lo requiera el contexto;

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

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

(f) 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;

(g) el término “tráfico internacional” significa cualquier transporte realizado por nave o aeronave, excepto cuando la nave o la aeronave es operada únicamente entre lugares dentro de un Estado Contratante y la empresa que opera la nave o la aeronave no es una empresa de ese Estado;

(h) el término “autoridad competente” significa:

(i) en el caso de Italia, el Ministerio de Economía y Finanzas;

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

(i) el término “nacional” significa:

(i) cualquier persona natural que posea la nacionalidad o la ciudadanía de ese Estado Contratante; y

(ii) cualquier persona jurídica, sociedad de personas —*partnership*— o asociación que derive su estatus como tal de las leyes vigentes en ese Estado Contratante;

(j) El término “fondo de pensiones reconocido” de un Estado significa cualquier entidad o arreglo establecido en ese Estado, que sea tratado como una persona independiente en virtud de la legislación tributaria de ese Estado, y:

(i) que está constituido y es operado exclusivamente, o casi exclusivamente, para administrar o proporcionar beneficios de jubilación, y beneficios accesorios o suplementarios a las personas, y que está regulado como tal por ese Estado o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales; o

(ii) que está constituido y es operado exclusivamente o casi exclusivamente para invertir fondos en beneficio de las entidades o acuerdos a los que se hace referencia en la subdivisión (i).

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.

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 Contratante, esté sujeta a tributación en ese Estado por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, lugar de administración o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a ese Estado Contratante y a cualquier subdivisión política o autoridad local del mismo, así como a un fondo de pensiones reconocido de ese Estado Contratante. Sin embargo, este término no incluye a las personas que

estén sujetas a tributación en ese Estado Contratante exclusivamente por las rentas de fuentes situadas en ese Estado Contratante.

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 se considerará como residente solamente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. En caso de que tenga una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, se considerará residente solamente del Estado Contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más cercanas (centro de intereses vitales);

(b) si el Estado Contratante 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 ninguno de los Estados Contratantes, se considerará residente solamente del Estado Contratante donde more habitualmente;

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

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

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 procurarán determinar de común acuerdo el Estado Contratante del que se considerará que esa persona es residente para los propósitos de este Convenio, teniendo en cuenta su lugar de administración efectiva, el lugar de su constitución o creación y cualquier otro factor relevante. En ausencia de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a los beneficios o exenciones del impuesto previstas en el Convenio.

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, pozos de petróleo o gas. Canteras o cualquier otro lugar de exploración o explotación de recursos naturales.

3. El término “establecimiento permanente” también incluye:

- a) Una obra, proyecto de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a 183 días;
- b) La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, a través de empleados u otras personas naturales, encomendados por la empresa para tal fin, pero sólo si tales actividades prosiguen (para el mismo proyecto o para uno relacionado) dentro de un Estado Contratante, durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses que comience o termine en el año fiscal en cuestión.

4. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, se considera que el término “establecimiento permanente” no incluye;

- a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exhibir o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlos, exhibirlos o entregarlos;
- (c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de ser transformados por otra empresa;
- (d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin 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 llevar a cabo, para la empresa, cualquier otra actividad;

(f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de actividades mencionados en los subpárrafos a) a e);

A condición de que dicha actividad o, en el caso del subpárrafo f), el conjunto de la actividad del lugar de fijo de negocios tenga carácter preparatorio o auxiliar.

4.1 El párrafo 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que sea utilizado o mantenido por una empresa si dicha empresa o una empresa estrechamente vinculada a ella lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado Contratante y

(a) ese lugar u otro lugar constituyen un establecimiento permanente para la empresa o para la empresa estrechamente vinculada de conformidad con las disposiciones de este Artículo, o

(b) el conjunto de la actividad 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 la empresa estrechamente vinculada en los dos lugares, no tiene carácter preparatorio o auxiliar,

A condición de que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por la empresa estrechamente vinculada en los dos lugares, constituyan funciones complementarias que formen parte de una operación de negocios cohesionada.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, pero sujeto a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos o, desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación material por parte de la empresa, y estos contratos se celebren:

(a) en nombre de la empresa; o

(b) para la transferencia de la propiedad, o del derecho de uso, de bienes de propiedad de esa empresa o sobre los que la empresa tiene el derecho de uso; o

(c) por la prestación de servicios por esa empresa,

Se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado Contratante respecto de las actividades que esa persona lleve a cabo para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a aquellas mencionadas en el párrafo 4, las cuales, si se ejercen a

través de un lugar fijo de negocios, no convertirán a dicho lugar fijo de negocios en un establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones de ese párrafo.

6. El párrafo 5 no resultará aplicable cuando la persona que actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante realice una actividad económica en el Estado Contratante mencionado en primer lugar como agente independiente y actúe por la empresa en el curso ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas con las que esté estrechamente vinculada, dicha persona no será considerada como un agente independiente conforme a los términos de este párrafo en relación con cualquiera de dichas empresas.

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

8. A los efectos de este Artículo, una persona o empresa está estrechamente vinculada con una empresa si, en vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona o empresa está estrechamente vinculada con una empresa si participa, directa o indirectamente, en más del 30 por ciento del interés en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, posee o detenta más del 50 por ciento del conjunto de los derechos de voto, y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) o si otra persona o empresa participa, directa o indirectamente, en más del 50 por ciento del interés en los beneficios (o, en el caso de una sociedad, posee o detenta más del 50 por ciento del conjunto de los derechos de voto, y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) de la persona y de la empresa».

Capítulo III

IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS

Artículo 6

RENTAS INMOBILIARIAS

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

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. La expresión incluirá, en cualquier caso, los bienes que sean accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y los equipos utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los cuales son aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de 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; las naves y aeronaves no se considerarán 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 y a las rentas derivadas de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

Artículo 7

UTILIDADES EMPRESARIALES

1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante, a menos que la empresa realice su actividad empresarial en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad empresarial 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 Contratante.

2. A los efectos del presente artículo y del artículo 22, las utilidades atribuibles al establecimiento permanente en cada Estado Contratante a los 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 Contratante, el otro Estado Contratante hará, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición 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 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.

Artículo 8

NAVEGACIÓN Y TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL

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 Contratante.

2. Para efectos del presente 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 sea el caso, sea accesorio a la operación de las naves o aeronaves en tráfico internacional.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a las utilidades derivadas de la participación en un consorcio (“*pool*”), una actividad empresarial conjunta o una agencia de explotación internacional.

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) Las 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 en 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 se habrían obtenido 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 Contratante —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 Contratante, y las utilidades así incluidas correspondan a las que habrían sido obtenidas por la empresa del Estado Contratante 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 Contratante 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 de este Convenio, y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán entre ellas de ser necesario.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

2. Sin embargo, dichos dividendos también podrán estar sometidos a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así cobrado no podrá exceder de:

(a) 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas — *partnership*—) que posee directamente por lo menos el 20% del capital de la sociedad que paga los dividendos.

(b) 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es un fondo de pensiones reconocido;

(c) 15 por ciento del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Este párrafo no afectará la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades con cargo a las cuales se paguen los dividendos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estas limitaciones.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán:

a) a los dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia con cargo a las utilidades que no han sido sujetas a impuestos sobre la renta en cabeza de la sociedad de conformidad con las leyes de Colombia; o

b) cuando las utilidades de un residente de Italia atribuibles a un establecimiento permanente en Colombia no hayan sido sometidas a impuestos 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 o utilidades equivalentes de dividendos pueden ser sometidos a imposición en Colombia a una tarifa que no exceda el 15 por ciento del monto bruto de los dividendos o de 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 las rentas que sean tratadas como ingreso derivado de derechos sociales por la legislación tributaria del Estado Contratante del cual la sociedad que realiza la distribución es residente.

5. Las disposiciones de los párrafos 1, 2 y 3 no se aplicarán 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, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación en virtud de la cual se pagan los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según sea el caso.

6. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga utilidades o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado Contratante 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, o a una base fija, 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.

Artículo 11

INTERÉS

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse 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 este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder:

a) el 5 por ciento del monto bruto de los intereses si el beneficiario efectivo es un organismo creado por ley o una agencia de financiación de exportaciones;

b) el 5 por ciento del monto bruto de los intereses si el beneficiario efectivo es un fondo de pensiones reconocido;

c) el 10 por ciento del monto bruto de los intereses en todos los demás casos.

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 subdivisión política o una entidad de derecho público del mismo, incluyendo el Banco Central de ese Estado;

o ese interés sea pagado:

b) por el Estado en el que surge el interés o por una subdivisión política, una autoridad local; o

e) con respecto a un préstamo o crédito que se adeude, o se haya hecho o, provisto, garantizado o asegurado por, ese Estado o una subdivisión política o autoridad local; o

d) en relación con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, o en relación con la venta a crédito de bienes o mercancías por una empresa de un Estado Contratante a una empresa del otro Estado Contratante; o

e) con respecto a un préstamo o crédito de cualquier naturaleza, otorgado por un banco, pero sólo si el préstamo o crédito en cuestión es otorgado por un período no inferior a tres años;

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, 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 los premios relacionados con dichos títulos, así como cualquier otra renta que esté sometida al mismo tratamiento tributario de los intereses por parte de la legislación del Estado Contratante del cual provengan. Las penalizaciones por mora en el pago no se considerarán como intereses para efectos de esta Artículo. El término “intereses” no incluye rentas que sean tratadas como dividendo de conformidad con las disposiciones del Artículo 10.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 a 3 no se aplicarán 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, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, serán aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según sea el caso.

6. Los intereses se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea ese mismo Estado, una subdivisión política o administrativa, una autoridad local o un 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, o una base fija, en relación con el cual se haya contraído la deuda por la cual se pagan los intereses, y estos últimos sean asumidos por ese establecimiento permanente o base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses, 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 monto. 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.

Artículo 12

REGALÍAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan de conformidad con la legislación de ese 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 monto 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, incluidas películas cinematográficas, o películas o cintas utilizadas para radio o televisión, patentes, marcas comerciales, diseños o modelos, planos, fórmulas o procesos secretos, o por el uso, o el derecho de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 de este Artículo no se aplicarán 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, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el derecho o bien por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según sea el caso.

5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es ese mismo Estado, una subdivisión política o administrativa, una autoridad local o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se ha contribuido la obligación de pagar las regalías, y estas últimas sean asumidas por ese establecimiento permanente o base fija, dichas regalías se considerarán

procedentes del Estado en el cual esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda el monto 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.

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 Contratante.

2. 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 o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante con el fin de prestar servicios personales independientes, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, se pueden someter a imposición en ese otro Estado Contratante.

3. 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,

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones o derechos comparables, tales como derechos en una sociedad de personas —*partnership*— o en un fideicomiso —*trust*—, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante si:

a) en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación, el valor de dichas acciones o derechos comparables se deriva en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles, tal como se encuentran definidos en el Artículo 6, situados en ese otro Estado Contratante; o

b) en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación, el enajenante ha poseído, directa o indirectamente, acciones, derechos comparables u otros derechos que representen el 10 por ciento o más del capital de una sociedad que sea residente de ese otro Estado Contratante, pero el impuesto así exigido no podrá exceder el 10 por ciento del monto de las ganancias. Sin embargo, este párrafo no será aplicable a las ganancias derivadas de la enajenación o intercambio de acciones en el marco de una reorganización no gravada de una sociedad, una fusión, una escisión u otra operación similar.

5. Las ganancias que un fondo de pensiones que sea residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones, derechos comparables u otros derechos mencionados en los subpárrafos (a) y (b) del párrafo 4 pueden ser sometidos a imposición en el otro Estado Contratante, pero el impuesto así exigido no excederá del 5 por ciento del monto de las ganancias.

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien, distinto a los que se hace referencia en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 sólo podrán ser sometidas a imposición en el Estado Contratante del que el enajenante sea residente.

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas que una persona natural que sea residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante. Sin embargo, dichas rentas también pueden ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

a) cuando dicha persona natural tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga de manera habitual para el ejercicio de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en ese otro Estado la parte de las rentas que sean atribuibles a esa base fija;

b) cuando dicha persona natural permanezca en el otro Estado Contratante por un período o períodos que en total sumen o excedan 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, que comience o termine en el año fiscal correspondiente; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en ese otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende, especialmente, las actividades científicas, literarias, artísticas, educativas o pedagógicas, así

como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares, obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo, sólo pueden someterse 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 someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

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 someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

(a) el percceptor permanece en el otro Estado Contratante 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

(c) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado Contratante, y

(d) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado Contratante.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón un empleo, como miembro regular de una nave o una aeronave, desarrollado a bordo de una nave o aeronave operada en tráfico internacional, distinto del empleo desarrollado a bordo de una nave o aeronave operada únicamente dentro del otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

4. Los pagos obtenidos en virtud de un empleo en un Estado Contratante como indemnización por despido u otra suma global similar, relacionada con ese empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante.

Artículo 16

HONORARIOS DE DIRECTORES

Los honorarios de directores y otras remuneraciones similares, obtenidos por un residente de un Estado Contratante en calidad de miembro de la junta directiva u órgano similar de una sociedad que es residente del otro Estado Contratante, pueden ser sometidos a imposición en ese otro Estado.

Artículo 17

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante las disposiciones de los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o como músico o como deportista, pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de un artista del espectáculo o de un deportista, en su calidad de tal, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

Artículo 18

PENSIONES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del Artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo podrán someterse a imposición en ese Estado Contratante.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si quien percibe las rentas no está sujeto a impuestos con respecto a tales rentas en el Estado del cual es residente y de acuerdo con las leyes de ese Estado. En tal caso, dichas rentas pueden ser gravadas en el Estado donde se generan.

3. Otra remuneración similar significa los pagos hechos con cargo a un fondo de pensiones o un plan de pensiones en el que las personas naturales pueden participar con el fin de asegurar beneficios de jubilación, cuando dicho fondo o plan esté regulado de conformidad con las leyes de ese Estado Contratante y reconocido como tal para efectos tributarios.

Artículo 19

FUNCIONES PÚBLICAS

1. a) Los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares pagados por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas, o una de sus autoridades locales, a una persona natural en razón a servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administrativa, o autoridad local, sólo estarán sujetos a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios 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:

(i) es un nacional de ese Estado; o

(ii) no adquirió la condición de residente de ese Estado con el único propósito de prestar los servicios.

2. a) Las pensiones abonadas por, o por un fondo creado por, un Estado Contratante o una subdivisión política o administrativa o una autoridad local del mismo, a una persona natural por servicios prestados a ese Estado o subdivisión o autoridad, sólo estarán sujetos a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, tales pensiones solo estarán sujetas a imposición en el otro Estado Contratante si la persona natural es residente, y nacional, de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplicarán a los salarios, sueldos y pensiones con respecto a servicios prestados en conexión con actividades empresariales llevadas a cabo por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas, o una de sus autoridades locales.

Artículo 20

ESTUDIANTES

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

2. Los beneficios de este Artículo se extenderán por un periodo que no podrá exceder seis años consecutivos a partir de la fecha de llegada del estudiante, aprendiz o pasante al Estado mencionado en primer lugar.

Artículo 21

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 imposición en ese Estado Contratante.

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 actividades empresariales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ubicado en ese otro Estado, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien con respecto al cual se pagan las rentas está vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o las del artículo 14, según sea el caso.

3. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre las personas que han realizado las actividades de las cuales se derivan las rentas a las que se refiere el párrafo 1, el monto del pago por tales actividades exceda el monto que habrían convenido personas independientes, las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso del pago seguirá siendo gravable de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

4. 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 Contratante.

Capítulo IV

MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 22

ELIMINACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

1. Se acuerda evitar la doble tributación de acuerdo con los siguientes párrafos de este Artículo.

2. En el caso de Italia:

Los residentes de Italia que obtengan rentas que, de conformidad con las disposiciones de este Convenio, puedan ser sometidas a imposición en Colombia, podrán incluir dichas rentas en la base gravable sobre la cual se impongan tributos en Italia, sujeto a las disposiciones de la legislación italiana que sean aplicables.

En este caso, Italia debe permitir una deducción al impuesto así determinado por los impuestos sobre la renta pagados en Colombia, pero el monto de la deducción no podrá exceder la proporción del impuesto italiano atribuible a dichas rentas equivalente a la proporción de tales rentas atribuibles en el cálculo de la renta total.

Sin embargo, no se permitirá ninguna deducción en los casos en que, de conformidad con la legislación italiana, las rentas estén sujetas en Italia a una retención final o a tributación sustitutiva a la misma tasa del impuesto de retención final, ya sea a petición del beneficiario de la renta o no.

3. En el caso de Colombia:

Cuando un residente de Colombia obtenga rentas que, de conformidad con las disposiciones de este Convenio, puedan estar sometidas a imposición en Italia, Colombia permitirá, sujeto a las limitaciones y requisitos establecidos en la legislación tributaria de Colombia, el descuento (“deducción”) en el impuesto sobre la renta de ese residente, de un monto igual al impuesto pagado en Italia. Sin embargo, dicho descuento (“deducción”) no podrá en el impuesto sobre la renta de ese residente, de un monto igual al impuesto pagado en Italia (“deducción”) correspondiente a la renta que puede ser sometida a imposición en Italia, según sea el caso.

4. Cuando de conformidad con cualquier disposición de este 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.

Capítulo V

DISPOSICIONES ESPECIALES

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 circunstancias, en particular con respecto a la residencia. Esta disposición, sin perjuicio de las disposiciones del Artículo 1, se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no pueden ser sometidos en ese otro Estado a una tributación menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede ser interpretada en el sentido de que obliga a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante ninguna de las deducciones personales, desgravaciones y reducciones para efectos fiscales en razón de estado civil o responsabilidad familiar que se otorga a sus propios residentes.

3. Excepto cuando 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 los beneficios de dicha empresa sometida a tributación, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado Contratante mencionado en primer lugar.

4. 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 Contratante 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 similares del Estado Contratante mencionado en primer lugar.

5. Nada de lo dispuesto en este Artículo podrá interpretarse en el sentido de impedirle Colombia imponer un impuesto según lo descrito en el párrafo 3 del Artículo 10.

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 de este Convenio, podrá, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 23, a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que resulte en una 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 mutuo 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 dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo mutuo. Las autoridades competentes también pueden consultarse mutuamente a efectos de eliminar la doble tributación en 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.

5. Cuando,

(a) en virtud del párrafo 1, una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado Contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes han resultado en tributación que no se ajusta a las disposiciones de este Convenio, y

(b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2, dentro de un plazo de dos años contados a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado Contratante,

las cuestiones no resueltas derivadas del caso serán sometidas a arbitraje siempre que ambas autoridades competentes y la persona estén de acuerdo, y siempre que la persona acepte por escrito estar vinculada por la decisión de la comisión de arbitraje. Las cuestiones no resueltas no podrán, sin embargo, ser sometidas a arbitraje si una decisión sobre dichas cuestiones ya ha sido proferida por un tribunal judicial o administrativo de alguno de los Estados. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados Contratantes y deberá ser implementada

independientemente de los plazos previstos en el derecho interno de estos Estados. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.

Artículo 25

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en este 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 de párrafo 1 será considerada confidencial de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado Contratante y será divulgada únicamente a las personas u 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 de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución dichos 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 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 Contratantes 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 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, o procedimientos comerciales, o información cuya revelación sea contraria al orden público.

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 Contratante 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 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 que actúe en calidad de agente o fiduciario o porque esa información se relacione con la participación en la titularidad de una persona.

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, secciones 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 Contratante y sea adeudado por una persona que, en esa fecha, no puede, de acuerdo con las leyes de ese Estado Contratante, impedir su recaudo, dicho crédito tributario será, a petición de la autoridad competente de ese Estado Contratante, 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 Contratante 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 Contratante.

4. Cuando un crédito tributario de un Estado Contratante es un crédito con respecto al cual ese Estado Contratante puede, en virtud de su propia legislación, decretar medidas cautelares con el fin de asegurar su recaudo, ese crédito tributario será, a petición de la autoridad competente de ese Estado Contratante, aceptado para efectos de decretar medidas cautelares por parte de la autoridad competente del otro Estado Contratante. Ese otro Estado Contratante decretará medidas cautelares con respecto a dicho crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario de ese otro Estado Contratante aun cuando, en el momento en que tales medidas son decretadas, el crédito tributario no sea exigible en el Estado Contratante 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 Contratante, a los plazos de prescripción o a la prelación aplicables a los créditos tributarios de acuerdo con la legislación de ese Estado Contratante 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 Contratante, de las predicciones 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 Contratante haya recaudado y remitido el crédito tributario en cuestión al Estado Contratante mencionado en primer lugar, el crédito tributario en cuestión dejará de ser:

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del párrafo 3, un crédito tributario del Estado Contratante mencionado en primer lugar exigible en virtud de las leyes de ese Estado Contratante y adeudado por una persona que, en ese momento, no puede, bajo las leyes de ese Estado Contratante, impedir su recaudo, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del párrafo 4, un crédito tributario del Estado Contratante mencionado en primer lugar con respecto al cual ese Estado Contratante podría, en virtud de su legislación, decretar medidas cautelares con el fin de asegurar su recaudo,

las autoridades competentes del Estado Contratante mencionado en primer lugar notificarán ese hecho sin dilación a las autoridades

competentes del otro Estado Contratante y, según decida ese otro Estado Contratante, el Estado Contratante 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 (*ordre public*);

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 Contratante sea claramente desproporcionada en comparación con los beneficios que se derivarían para el otro Estado Contratante.

Artículo 27

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones de este Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 28

DEVOLUCIONES

1. Los impuestos retenidos en la fuente en un Estado Contratante serán devueltos a solicitud del contribuyente que sea residente del otro Estado Contratante si el derecho a recaudar dichos impuestos se viera afectado por las disposiciones de este Convenio.

2. Salvo en aquellos casos en los que se haya llegado a un acuerdo en virtud del Procedimiento de Acuerdo Mutuo previsto en el artículo 24, las solicitudes de devolución, las cuales deberán realizarse dentro del plazo fijado por la legislación del Estado Contratante que esté obligado a efectuar la devolución, deberán ir acompañadas de un certificado oficial del Estado Contratante del que el contribuyente sea residente,

certificando la existencia de las condiciones requeridas para tener derecho a los beneficios previstos por el Convenio.

Artículo 29

DERECHO A BENEFICIOS

No obstante las demás disposiciones de este Convenio, los beneficios concedidos en virtud del presente Convenio no se otorgarán respecto de un elemento de renta cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se establezca que otorgar el beneficio en esas circunstancias habría estado de acuerdo con el objeto propósito de las disposiciones pertinentes de este Convenio.

Capítulo VI

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 30

ENTRADA EN VIGOR

1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro por escrito, a través de los 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 estas notificaciones y a partir de ese momento tendrá efecto:

(i) con respecto a los impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a no residentes, a partir 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 los años fiscales que comiencen en o a partir 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.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2, las disposiciones del Artículo 24 (Procedimiento de acuerdo mutuo), Artículo 25 (Intercambio de información) y Artículo 26 (Asistencia en el recaudo de impuestos) tendrán efecto a partir de la fecha de entrada en vigor de este Convenio.

Artículo 31

TERMINACIÓN

1. Este Convenio permanecerá en vigor hasta que sea terminado por un Estado Contratante. Cualquiera de los Estados Contratantes podrá terminar este Convenio, a través de los canales diplomáticos, presentando un aviso por escrito de terminación al menos seis meses antes del fin de cualquier año calendario, posterior al año de entrada en vigencia de este Convenio.

2. En tal evento, este Convenio dejará de surtir efecto:

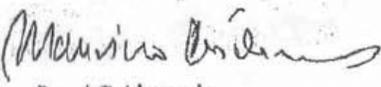
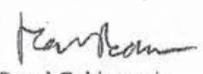
(i) con respecto a los impuestos percibidos por vía de retención en la fuente por montos pagados o acreditados después del final del año calendario en el cual se entregue la notificación escrita de terminación, y

(ii) con respecto a todos los demás impuestos, para años fiscales que comiencen después del final de ese año.

3. En caso de terminación, la Parte Contratante permanecerá obligada por las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 25 en relación con cualquier información obtenida en virtud de este Convenio.

EN FE DE LO CUAL, los signatarios, debidamente autorizados, han firmado este Convenio.

Firmado en _____ dos originales, cada uno en los idiomas Italiano, Español a Inglés, siendo todos los textos igualmente auténticos. En caso de divergencia en la interpretación o aplicación, el texto en inglés prevalecerá.

 Por el Gobierno de la República de Colombia	 Por el Gobierno de de la República Italiana
---	--

PROTOCOLO

Al firmar el Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias, los Estados Contratantes han acordado las siguientes disposiciones, que forman parte integral del Convenio.

1. Con referencia al Artículo 2, párrafo 3 (a):

Tras la elección del contribuyente elegible de conformidad con las disposiciones del Código del Impuesto sobre la Renta que consagran el Impuesto sobre la Renta Empresariales - *Imposta sul reddito di impresa* (IRI), este último aplica en lugar del impuesto sobre la renta de personas naturales italiano, bajo tributación separada a la tarifa del impuesto sobre la renta de las sociedades.

2. Con referencia al Artículo 3, párrafo 1 (j), a los efectos del Convenio, el término “fondo de pensiones reconocido” significa:

a) en el caso de Italia, un fondo de pensiones supervisado por la *Commissione di vigilanza suifondi pensione* – COVIP.

b) 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 consagradas 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) y cualquier modificación posterior de los mismos.

3. Con relación al Artículo 4:

Con referencia el párrafo 1:

Se entiende que el término “residente de un Estado Contratante” también incluye:

a) los fondos de pensiones reconocidos;

b) los fondos de cesantías; y

c) - en el caso de Italia: las entidades listadas en la “*Anagrafe delle ONLUS*” y “*ONLUS di diritto*”, establecidas de conformidad con las leyes Italianas pertinentes.

- en el caso de Colombia: las entidades admitidas y clasificadas dentro del Régimen Especial de Entidades sin ánimo de lucro, de conformidad con el “Título VI del Libro Primero” del Estatuto Tributario Colombiano, y las disposiciones que lo modifiquen o sustituyan.

Con referencia al párrafo 3:

La ausencia de una determinación por parte de las autoridades competentes no impedirá, sin embargo, que el contribuyente sea considerado residente de cada Estado Contratante para fines distintos a la concesión de las desgravaciones y exenciones, en virtud de este tratado, a esa persona. En tal caso, se aplicará la legislación tributaria nacional de cada Estado Contratante.

4. Con relación al Artículo 8:

El artículo 8 del Convenio prevalecerá sobre las disposiciones de la “*Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica di Colombia per evitare la doppia imposizione sui redditi e sul patrimonio afferenti all'esercizio della navigazione marittima ed aerea*”- “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana, para evitar la doble tributación sobre las rentas y sobre el patrimonio derivados del ejercicio de la navegación marítima y aérea”, firmado en Bogotá el 21 de diciembre de 1979, en la medida en que dichas disposiciones sean incompatibles con este Artículo.

5. En relación con el Artículo 11, párrafo 2, letra a), los términos “organismo creado por ley” y “agencia de financiación de exportaciones” significan:

a) en Italia, *Cassa Depositi e Prestiti* - CDP, *Istituto per i servizi assicurativi del commercio estero* - SACE, *Società italiana per le imprese all'estero* - Simest;

b) en Colombia, Bancoldex S.A., Financiera de Desarrollo Nacional S.A. - FDN, Financiera del Desarrollo Territorial S.A.- FINDETER.

Siempre que en el capital de dichas entidades participe directamente del Estado en un porcentaje no inferior al 80 por ciento o que el Estado participe indirectamente en su capital en un porcentaje no inferior al 60 por ciento.

6. En relación a los Artículos 10, 11 y 12:

Si, después de la entrada en vigencia de este Convenio, entrara en vigor un Convenio para evitar la doble tributación entre uno de los Estados Contratantes y un tercer Estado que contenga tarifas tributarias más bajas (incluyendo tarifas tributarias de cero por ciento) que las previstas en este Convenio, los Estados Contratantes informarán con prontitud al otro Estado Contratante con miras a concluir un protocolo modificadorio de este Convenio.

7. En relación con el Artículo 18:

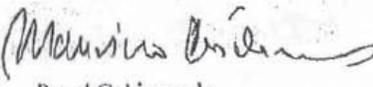
El término “pensiones y otras remuneraciones similares” significa pensiones derivadas de pagos recibidos en contraprestación por empleos anteriores y remuneraciones que sean pagadas con respecto a servicios personales independientes prestados con anterioridad.

8. En relación con el Artículo 21, párrafo 4:

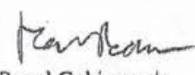
Se entiende que los servicios de asistencia técnica, los servicios técnicos y los servicios de consultaría están cubiertos por los Artículos 5, 7 y 14 de este Convenio.

EN FE DE LO CUAL, los signatarios, debidamente autorizados, han firmado este Convenio.

Firmado en _____ dos originales, cada uno en los idiomas Italiano, Español a Inglés, siendo rodos los textos igualmente auténticos. En caso de divergencia en la interpretación o aplicación, el texto en inglés prevalecerá.



Por el Gobierno de
la República de Colombia



Por el Gobierno de
de la República Italiana

LEY 2004 DE 2019

Por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias” y su “Protocolo”, suscritos en Roma, el 26 de enero de 2018.

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

DECRETA

Artículo 1. Apruébase el “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la Eliminación de la Doble Tributación con respecto a los Impuestos sobre la Renta y la Prevención de la Evasión y Elusión Tributarias” y su “Protocolo”, suscritos en Roma, el 26 de enero de 2018.

Artículo 2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley 7ª de 1944, el “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la Eliminación de la Doble Tributación con respecto a los Impuestos sobre la Renta y la Prevención de la Evasión y Elusión Tributarias” y su “Protocolo”, suscritos en Roma,

el 26 de enero de 2018, que por el artículo primero de esta ley se aprueba, obligará a la República de Colombia a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto del mismo.

Artículo 3. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación».