

Sentencia C-460/10

CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA CONFEDERACION SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO-Exequibilidad

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADO INTERNACIONAL Y LEY APROBATORIA- Alcance y características

El control constitucional de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias presenta algunas particularidades que en reiteradas oportunidades han sido reseñadas por la jurisprudencia de esta Corporación. Son ellas las siguientes: (i) es previo a la ratificación que perfecciona el tratado, aunque posterior a la aprobación del Congreso y la sanción del Gobierno; (ii) es automático, pues debe remitirse por el Gobierno a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley aprobatoria del tratado; (iii) es integral, toda vez que se examinan los aspectos formales y materiales de la ley y del tratado, confrontándolos con toda la Constitución, incluidas las normas que se integran a ella; (iv) es preventivo, ya que busca garantizar no sólo el principio de supremacía de la Constitución sino también el cumplimiento de los compromisos del Estado colombiano frente a la comunidad internacional; (v) es una condición sine qua non para la ratificación del tratado y la consecuente obligación del Estado; y, finalmente, (vi) tiene fuerza de cosa juzgada constitucional. Adicionalmente, el examen de constitucional comprende un análisis formal y material tanto del tratado como de su ley aprobatoria.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE LEY APROBATORIA DE TRATADO INTERNACIONAL- Cumplimiento de los requisitos de trámite legislativo

En esta etapa del control de constitucionalidad formal se evalúa el cumplimiento de las reglas en el proceso de formación de la ley aprobatoria del tratado. Para ello, salvo en lo concerniente a la iniciación del debate en el Senado de la República (art.154 CP), se debe observar el trámite propio de un proyecto de ley ordinaria. De esta manera, el examen comprende el análisis de los siguientes aspectos del trámite legislativo: Iniciación del debate en la Corporación correspondiente, en este caso en el Senado de la República (art. 154 CP); Publicaciones oficiales del proyecto por el Congreso (art. 157 CP); Anuncio previo a la votación en cada uno de los debates (art. 160 CP); Aprobación del proyecto en primer y segundo debate en cada cámara (art. 157 CP), acompañada de la verificación del quórum y de las mayorías con las que fue aprobado en cada instancia; Cumplimiento de los términos que deben mediar para los debates en una y otra cámara (art. 160 CP); Sanción del Gobierno (art. 157 CP).

CONVENIO PARA EVITAR DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO- Alcance/POTESTAD TRIBUTARIA-Criterios

En ejercicio de su potestad tributaria algunos 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. El Estado que

decide imponer tributos a las personas naturales o jurídicas no residentes por los ingresos derivados de la venta o uso de bienes, servicios, capital y otros recursos a personas dentro de sus fronteras, ha sido denominado en la doctrina especializada como la jurisdicción tributaria de la fuente. Los expertos precisan que esta jurisdicción está legitimada para exigir de personas no residentes el pago de una obligación fiscal porque considera que existe una relación entre las actividades que generan el ingreso gravable y su territorio. Dicho nexo consiste en que la generación de esa renta obedece al aprovechamiento de los servicios públicos de ese Estado (infraestructura, seguridad y defensa, sistema jurídico, etc.), donde el impuesto es visto como una justa contraprestación al uso de dichos servicios. El criterio de la residencia está fundamentado en la existencia de una relación entre el país que grava el ingreso y la persona que lo genera. De esta manera, se considera justo imponer un tributo a una persona residente de una determinada jurisdicción tributaria porque (i) el contribuyente se beneficia del aprovechamiento de los bienes y servicios públicos para llevar a cabo su actividad económica generadora de ingresos; (ii) el contribuyente residente se beneficia de ellos de mayor manera que un contribuyente no residente (p.e. servicios de educación y salud). Así, la jurisdicción tributaria de la residencia ha sido en buena parte la responsable de poner al contribuyente en posición de desarrollar una actividad que le genera ingresos y en consecuencia está legitimada para gravar su renta de fuente mundial

DOBLE IMPOSICION-Concepto/DOBLE TRIBUTACION-Concepto/DOBLE TRIBUTACION-Formas según la doctrina

Cuando dos o más países imponen sus tributos respectivos a la misma entidad o persona sobre el mismo ingreso y por períodos idénticos surge el fenómeno de la doble tributación. La doctrina especializada ha reconocido al menos tres formas de doble imposición, a saber: (i) conflicto fuente - fuente; (ii) conflicto residencia - residencia; (iii) conflicto fuente - residencia. El conflicto fuente - fuente surge cuando dos jurisdicciones tributarias, de conformidad con sus normas fiscales internas, consideran que el ingreso se generó dentro de su territorio. De esta forma, ambos países aducen ser la fuente generadora de dicha renta. El conflicto residencia - residencia, por otro lado, ocurre cuando dos jurisdicciones tributarias afirman ser el país de la residencia del sujeto generador del ingreso gravable. Y finalmente, el conflicto fuente - residencia se suscita cuando una jurisdicción tributaria grava determinado ingreso por haber sido percibido por uno de sus sujetos residentes, mientras que otra lo somete a un impuesto porque la renta se generó dentro de sus fronteras.

DOBLE TRIBUTACION-Elementos de conexión/DOBLE IMPOSICION-Elementos de conexión

La comprensión del fenómeno de la doble tributación internacional pasa por dilucidar el significado del llamado "elemento de conexión", mediante el cual se tiende un puente entre el hecho descrito por el concepto-marco y el ordenamiento jurídico aplicable. De tal suerte que, los denominados elementos de conexión consisten en relaciones existentes entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios de dos o más Estados, pudiendo 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). Así las cosas, 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.

La doble tributación ha sido reconocida, desde tiempo atrás, como un impedimento para el comercio y las inversiones internacionales. En respuesta a ello los Estados han creado mecanismos de derecho fiscal interno para evitar conflictos al respecto y asegurar que cuando un contribuyente paga un impuesto en una jurisdicción tributaria cuente con mecanismos para evitar la doble imposición en la otra. Así, dichas herramientas pueden tomar la forma de exenciones o descuentos tributarios o, como mínimo, la posibilidad de deducir el gasto por impuestos pagados en el exterior. Una forma de evitar la doble imposición consiste en la exención total de los ingresos de fuente extranjera que hayan sido percibidos por un contribuyente residente de una determinada jurisdicción tributaria. Bajo este método, los residentes de un país están obligados a pagar impuesto respecto de los ingresos generados dentro de dicha jurisdicción únicamente. De esta manera, el contribuyente tributará solamente en el país fuente del ingreso gravable. Algunas jurisdicciones tributarias han contemplado la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior como forma para evitar la doble tributación. Bajo este método, conocido en la doctrina especializada como foreign tax credit, la jurisdicción tributaria de la residencia del contribuyente ejerce su potestad de cobrar tributos por los ingresos percibidos mundialmente (ingresos de fuente nacional y extranjera), pero permite que los impuestos pagados por renta generada por fuera de su territorio sean descontados para efectos de calcular la obligación tributaria a pagar (imputación). Esta fórmula está encaminada a solucionar el conflicto fuente - residencia. El método de deducción permite que un contribuyente que percibe ingresos generados por fuera de su jurisdicción tributaria de residencia deduzca de sus ingresos gravables los impuestos pagados en otros países. Sin embargo, a diferencia del mecanismo antes explicado, mientras que la deducción por impuestos pagados en el exterior resuelve el conflicto descontando el monto pagado del ingreso gravable, el foreign tax credit lo hace descontando dicha suma del impuesto a pagar. Otro método es el denominado "tax sparing" o descuento por impuestos exonerados, que permite descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, que apunta a sacrificar rentas con el propósito de atraer inversión extranjera.

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Definición

Los ADT han sido definidos como aquellos tratados de derecho internacional en virtud de los cuales dos o más Estados establecen reglas para evitar los conflictos de doble imposición, ya sea renunciando a la potestad de gravar un determinado hecho económico, o compartiendo dicha facultad con el otro Estado contratante. En tanto tratados de derecho internacional, son de obligatorio cumplimiento para las partes y se rigen, en principio, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Objetivos

Los ADT buscan cumplir, entre otros, los siguientes objetivos: - Mecanismo de solución de conflictos entre normas tributarias. Los ADT no pretenden reconocer beneficios fiscales sino que se conciben como herramientas para superar conflictos entre normas tributarias de diferentes Estados que pueden gravar a una misma persona, por un mismo hecho generador y por el mismo periodo de tiempo. Al respecto, esta Corporación ha señalado lo siguiente:- Control a la evasión fiscal. Otra función que se atribuye a los ADT es la de servir de instrumentos para prevenir la evasión fiscal, al consagrar diversas herramientas que impiden que los contribuyentes que desarrollan operaciones comerciales en más de un país trasladen a la jurisdicción de menor imposición rentas carentes de cualquier factor de conexión con aquella.- Eficiencia y seguridad jurídica. Desde un punto de vista económico, los ADT permiten aumentar la competitividad de un Estado ya que garantizan reglas de solución de conflictos de doble imposición uniformes, que impiden que la estructura del sistema tributario se constituya un factor de decisión para las inversiones extranjeras. En otras palabras, estos instrumentos internacionales evitan que la política fiscal de un país reduzca su competitividad. - Estímulo a la inversión. En concordancia con lo anterior, se considera que los ADT son importantes canales para estimular la inversión extranjera, particularmente en países con niveles medios o bajos de desarrollo, en la medida en que reducen los niveles de tributación en condiciones jurídicas relativamente seguras. - Ahora bien, en aras de armonizar y unificar las reglas para solucionar los conflictos de doble imposición, organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y las Naciones Unidas han diseñado modelos de acuerdos que sirven de punto de partida para la negociación de los ADT.

PREVALENCIA DE LA CONSTITUCION SOBRE LOS TRATADOS-Excepciones

La Carta establece una clara prevalencia de la Constitución sobre los tratados, con dos excepciones: de un lado, aquellos que reconocen derechos humanos y prohíben su limitación en los estados de excepción, los cuales se integran al bloque de constitucionalidad; y, de otro lado, igualmente gozan de un status particular los tratados de límites, puesto que éstos, conforme al artículo 102 de la Carta, son normas particulares pues representan elementos constitutivos del territorio nacional, y por ende del propio Estado colombiano.” De esa forma “son inaplicables en nuestro país todas aquellas normas previstas por instrumentos internacionales que desconozcan preceptos constitucionales

PRINCIPIO PACTA SUNT SERVANDA-Alcance/PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN TRATADO INTERNACIONAL-Cumplimiento

CONVENIO PARA EVITAR DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO-Finalidad

Referencia: expediente LAT-350

Revisión de constitucionalidad 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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, así como de la Ley aprobatoria 1344 del 31 de julio de 2009.

Magistrado Ponente:

Dr. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Bogotá D. C., dieciséis (16) de junio de dos mil diez (2010).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

En el proceso de revisión constitucional 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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, así como de la Ley aprobatoria 1344 del 31 de julio de 2009.

I. ANTECEDENTES

En cumplimiento de lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 241 de la Constitución Política, la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República remitió a esta Corporación fotocopia autenticada de la Ley 1344 de 2009, “por medio de la cual se aprueba el 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 su Protocolo, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007”.

En desarrollo de dicho mandato constitucional, el Despacho al que fue repartido el asunto, mediante providencia del 4 de septiembre de 2009, dispuso: (i) avocar el conocimiento del Protocolo y de su ley aprobatoria; (ii) decretar la práctica de algunas pruebas; (iii) fijar en lista el asunto bajo revisión y simultáneamente correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor; (iv) comunicar la iniciación del asunto al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministro del Interior y de Justicia, al Ministro de Relaciones Exteriores, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo previsto en los artículos 244 de la Constitución y 11 del Decreto 2067 de 1991; y finalmente, (v) invitar al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, así como a las facultades de Derecho de las universidades del Rosario, Externado de Colombia y Sergio Arboleda, para que aportaran sus opiniones sobre la constitucionalidad del asunto de la referencia.

Debido a que el material probatorio solicitado en la providencia anterior no fue enviado en su totalidad, el Despacho, mediante providencia calendada del 23 de noviembre de 2009, requirió algunas de las pruebas. Una vez atendido el requerimiento se dispuso continuar adelante con el proceso de revisión constitucional.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de este asunto, y previo concepto del Ministerio Público, la Corte Constitucional procede a decidir en relación con el mismo.

II. TEXTO DEL PROTOCOLO Y DE SU LEY APROBATORIA

“LEY 1344 DE 2009

(julio 31)

Diario Oficial No. 47.427 de 31 de julio de 2009

Por medio de la cual se aprueba el “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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007.

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Visto el texto 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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, que a la letra dice:

(Para ser transcritos: Se adjunta fotocopia de los textos íntegros de los instrumentos internacionales mencionados).

DECRETA:

ARTÍCULO 1º.- Apruébase el “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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007.

ARTÍCULO 2º.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1o de la Ley 7ª de 1944, el “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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, que por el artículo 1º de esta ley se aprueban, obligarán al país a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto de los mismos.

ARTÍCULO 3º.- La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación.

El Presidente del honorable Senado de la República,

Hernán Francisco Andrade Serrano.

El Secretario General del honorable Senado de la República,

Emilio Ramón Otero Dajud.

El Presidente de la honorable Cámara de Representantes,

Germán Varón Cotrino.

El Secretario General de la honorable Cámara de Representantes,

Jesús Alfonso Rodríguez Camargo.

REPUBLICA DE COLOMBIA – GOBIERNO NACIONAL

Comuníquese y cúmplase.

Ejecútese, previa revisión de la Corte Constitucional, conforme al artículo 241-10 de la Constitución Política.

Dada en Bogotá, D. C., a 31 de julio de 2009.

ÁLVARO URIBE VÉLEZ

El Ministro de Relaciones Exteriores,

Jaime Bermúdez Merizalde.

El Ministro de Hacienda y Crédito Público

Oscar Iván Zuluaga Escobar”.

“CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE COLOMBIA Y LA CONFEDERACION SUIZA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

En materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio

y

El Consejo Federal Suizo

Deseando concluir un Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio,

HAN ACORDADO lo siguiente:

ARTÍCULO 1o.

PERSONAS COMPRENDIDAS.

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

ARTÍCULO 2o.

IMPUESTOS COMPRENDIDOS.

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías (capital appreciation).

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

a) En Colombia:

i) El impuesto sobre la renta y complementarios;

ii) El impuesto de orden nacional sobre el patrimonio;

(en adelante denominados "impuesto colombiano");

b) En Suiza: los impuestos federales, cantonales y comunales

i) Sobre la renta (renta total, rendimientos del trabajo, rendimientos del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital y otras rentas) y;

ii) Sobre el patrimonio (propiedad total, bienes muebles e inmuebles, activos comerciales, capital pagado y reservas y otros elementos del patrimonio)

(en adelante denominados "impuesto suizo").

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.

5. Este Convenio no se aplicará a los impuestos retenidos en la fuente sobre los premios de loterías.

ARTÍCULO 3o.

DEFINICIONES GENERALES.

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) El término "Colombia" significa la República de Colombia;

- b) El término “Suiza” significa la Confederación Suiza;
- c) El término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- d) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos;
- e) El término “empresa” se aplica a la explotación de cualquier negocio;
- f) Las expresiones “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) La expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante;
- h) La expresión “autoridad competente” significa:
 - i) En Colombia: el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su representante autorizado;
 - ii) En Suiza: el Director de la Administración Federal de Impuestos o su representante autorizado;
- i) El término “nacional” significa:
 - i) Una persona física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;
 - ii) Una persona jurídica u otra sociedad o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

2. Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, todo término o expresión no definida 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 fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.

ARTÍCULO 4o.

RESIDENTE.

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en

el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente sólo del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros:

a) Las sedes de dirección;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje sólo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de seis meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer 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 almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que las transacciones entre el agente y la empresa hayan sido efectuadas bajo condiciones independientes en operaciones comparables.

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

ARTÍCULO 6o.

RENTAS DE BIENES INMUEBLES.

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado

Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

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

ARTÍCULO 7o.

BENEFICIOS EMPRESARIALES.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con

los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa.

6. A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTÍCULO 8o.

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo estuviera a bordo de un buque, se considerará situada en el Estado Contratante donde esté el puerto base del buque, o si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante del que sea residente la persona que explota el buque.

3. Las disposiciones del apartado 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una explotación en común o en un organismo de explotación internacional.

ARTÍCULO 9o.

EMPRESAS ASOCIADAS.

1. Cuando:

a) Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o

b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, que habría sido obtenida por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se ha realizado a causa de las mismas, podrá incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado ha sido sometida a imposición en ese otro Estado Contratante, y ese otro Estado Contratante reconozca que los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido

realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste que proceda a la cuantía del impuesto que ha gravado esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

3. Un Estado Contratante no podrá cambiar los beneficios de una empresa en las circunstancias mencionadas en el apartado 1 después de expirados los plazos previstos en su legislación interna, y en cualquier caso, después de la expiración de cinco años a partir del final del año en el que los beneficios que hubieran estado sujetos a dicho cambio hubieran sido obtenidos por una empresa de este Estado. Este apartado no se aplicará en el caso de fraude o incumplimiento voluntario.

ARTÍCULO 10.

DIVIDENDOS.

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

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 0 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el procedimiento para la aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta en ningún caso a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está

vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En estos casos, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

ARTÍCULO 11.

INTERESES.

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el procedimiento para la aplicación de estos límites.

3. No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante sólo podrán someterse a imposición en este otro Estado si:

a) El beneficiario efectivo es un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales; o

c) Los intereses se pagan por razón de créditos concedidos por un banco o por otra institución de crédito residente de un Estado Contratante.

4. El término "intereses" en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado

efectivamente a dicho establecimiento permanente. En esos casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporte la carga de los mismos, estos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente.

7. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 12.

REGALÍAS.

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

2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado Contratante de donde procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el procedimiento para la aplicación de estos límites.

3. El término “cánones o regalías” en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se considerarán incluidos en este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los cánones o regalías, una actividad industrial o comercial

por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

5. Los cánones o regalías se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual se hubiera contraído la obligación de pagar las regalías y que soporte la carga de los mismos, dichos cánones o regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.

6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 13.

GANANCIAS DE CAPITAL.

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante si provienen de la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50 por 100 de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo pueden someterse a imposición en el Estado

Contratante en que resida el transmitente.

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 15.

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS.

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 16.

ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, no las perciban el propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde se realicen las actividades

del artista del espectáculo o del deportista.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas derivadas de las actividades mencionadas en los mismos estarán exentas de imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades, si la visita a ese Estado se financia, total o sustancialmente con fondos públicos del otro Estado Contratante o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 17.

PENSIONES.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 18.

FUNCIONES PÚBLICAS.

1. (a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado;

(b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

(i) Es nacional de ese Estado; o

(ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. (a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado;

(b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 14, 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 19.

ESTUDIANTES.

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTÍCULO 20.

OTRAS RENTAS.

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, se someterán a imposición únicamente en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

ARTÍCULO 21.

CLÁUSULA ANTIABUSO.

1. Cuando una sociedad residente en un Estado Contratante recibe una renta proveniente del otro Estado Contratante y transmite, directa o indirectamente, en cualquier momento y bajo cualquier forma, al menos la mitad de esta renta a una o más personas que no son residentes de este otro Estado Contratante, este elemento de renta no beneficia del presente Convenio.

2. Las estipulaciones del apartado 1 de este artículo no son aplicables cuando la sociedad que procura la obtención de beneficios convencionales demuestre que las operaciones en causa no tienen como propósito principal la obtención de beneficios de este Convenio. La condición anterior se considera cumplida cuando el elemento de renta:

a) Es transmitido por la sociedad residente de un Estado Contratante a una o más personas que no son vinculadas a la sociedad; o

b) Beneficia de un tratamiento convencional equivalente o más favorable si esta hubiese estado recibida directamente por la o las personas a las cuales esta fue transmitida.

ARTÍCULO 22.

IMPUESTO AL PATRIMONIO.

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un

residente de un Estado Contratante y esté situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques y aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 23.

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

1. En el caso de Colombia, la doble imposición se evitará de la siguiente forma:

a) Cuando un residente de Colombia obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Suiza, Colombia permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna:

i) La deducción o descuento del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Suiza;

ii) La deducción o descuento del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Suiza sobre esos elementos patrimoniales;

iii) La deducción o descuento del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna.

Sin embargo, dicha deducción o descuento no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción o descuento, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Suiza;

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de Colombia o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en Colombia, este podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

2. En el caso de Suiza, la doble imposición se evitará de la siguiente forma:

a) Cuando un residente de Suiza obtenga rentas o posea patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan estar sometidos a imposición en Colombia, Suiza, sujeto a las disposiciones del subpárrafo (b), eximirá de impuestos a esas rentas o patrimonio, pero para calcular el impuesto sobre las rentas o patrimonio restantes de ese residente, podrá aplicar la tarifa de impuesto que habría sido aplicable si las rentas o patrimonio exentos no hubiesen sido eximidos. Dicha exención también se aplicará a las

ganancias mencionadas en el párrafo 4 del artículo 13, siempre que se demuestre que dichas ganancias están efectivamente sometidas a imposición en Colombia;

b) Cuando un residente de Suiza obtenga dividendos, intereses o regalías que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11 ó 12, puedan estar sometidos a imposición en Colombia, Suiza, previa solicitud, podrá otorgar un beneficio fiscal a dicho residente. El beneficio fiscal podrá consistir en:

i) Una deducción del impuesto sobre la renta de ese residente, por una cantidad igual al impuesto gravado en Colombia de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11, ó 12; no obstante, dicha deducción no excederá de la porción de los impuestos suizos, calculados antes de que se otorgue la deducción, que corresponda a las rentas que puedan ser objeto de impuestos en Colombia; o

ii) Una rebaja de los impuestos suizos por una suma global; o

iii) Una exención parcial de impuestos suizos para dichos dividendos, intereses o regalías, la cual, en todo caso, consistirá al menos, en deducir el impuesto gravado en Colombia del monto bruto de los dividendos, intereses o regalías.

Suiza determinará el beneficio fiscal aplicable y regulará el procedimiento de acuerdo con las disposiciones suizas relativas a la puesta en práctica de convenios internacionales para evitar la doble tributación otorgados por la Confederación Suiza;

c) Una sociedad residente en Suiza que reciba dividendos de una sociedad residente en Colombia tendrá derecho, a los fines del impuesto suizo con respecto a esos dividendos, a la misma rebaja que hubiera sido otorgada a la sociedad si la sociedad que paga los dividendos fuera residente en Suiza;

d) En tanto que Colombia, en su legislación interna tributaria, exencione del impuesto sobre los beneficios a una sociedad residente de Colombia, Suiza tomará en consideración para efectos de la desgravación prevista en el apartado 2, b del presente artículo en relación con artículo 10, apartado 2, b un monto igual al 10 por 100 del monto bruto de los dividendos distribuidos por esa sociedad.

ARTÍCULO 24.

NO DISCRIMINACIÓN.

1. Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados Contratantes.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no estarán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos

favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 7 del artículo 11, o del apartado 6 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante contraídas con un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio sometido a imposición de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado 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 se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

5. No obstante lo dispuesto en el artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplican a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25.

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores.

Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante un intercambio verbal de opiniones, este podrá realizarse a través de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

ARTÍCULO 26.

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán información (si esta información está disponible al amparo de las leyes fiscales de los Estados contratantes), según sea necesaria, a solicitud, para aplicar las disposiciones de este Convenio y de las disposiciones de la ley interna concerniente al fraude fiscal relacionado con los impuestos que están sometidos a este Convenio. Cualquier información intercambiada debe ser tratada como secreta y debe ser divulgada solamente a las personas o autoridades (incluyendo los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión, recaudación o administración de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos y ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o las autoridades deben usar la información solamente para esos procesos. Ellos pueden divulgar la información en los procedimientos de las Audiencias Públicas o en las decisiones judiciales. Ninguna información que pudiera divulgar cualquier secreto empresarial, industrial, comercial, o profesional o de cualquier proceso comercial, será intercambiada.

2. En ningún caso las disposiciones de este artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativas o a las del otro Estado Contratante, o que pudieran ser contrarias a su soberanía, su seguridad pública o para suministrarla a los particulares que no se pueda obtener bajo la propia legislación o la legislación del Estado Contratante que hace la solicitud.

ARTÍCULO 27.

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES.

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

2. No obstante lo dispuesto en el artículo 4, toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, de un puesto consular o de una delegación permanente de un Estado Contratante que está situada en el otro Estado Contratante o en un tercer Estado, se considerará como residente del Estado que lo acredite, cuando:

a) De conformidad con el derecho internacional, no esté sujeta a impuesto en el Estado en que esté acreditada por las rentas de fuentes fuera de este Estado o por el patrimonio situado fuera de este Estado, y

b) Que esté sometido en el Estado acreditante a las mismas obligaciones, en materia de

impuestos sobre la totalidad de su renta o sobre el patrimonio, que los residentes de este Estado.

3. El presente Convenio no se aplica a las organizaciones internacionales, a sus órganos o a sus funcionarios ni a las personas que sean miembros de una misión diplomática, de un puesto consular o de una delegación permanente de un tercer Estado, cuando se encuentren en el territorio de un Estado Contratante y no sean considerados como residentes en alguno de los Estados contratantes en materia de impuestos sobre la renta o el patrimonio.

ARTÍCULO 28.

ENTRADA EN VIGOR.

1. Los Gobiernos de los Estados contratantes se notificarán sobre el cumplimiento de los procedimientos requeridos por su legislación interna para la entrada en vigor del presente convenio.

2. El Convenio entrará en vigor transcurridos sesenta días desde la fecha de recepción de la última notificación a que se refiere el apartado 1 y sus disposiciones surtirán efecto a partir del 1o de enero del año siguiente al año de entrada en vigor del Convenio.

ARTÍCULO 29.

DENUNCIA.

El presente convenio permanecerá en vigor en tanto no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar el Convenio por vía diplomática, notificándolo por escrito al menos con seis meses de antelación al término de cualquier año civil. En tal caso, el Convenio dejará de surtir efecto a partir del primero de enero del año siguiente al año en el cual se realice la denuncia.

En fe de lo cual, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Convenio.

Hecho en doble ejemplar en Berna el 26 de octubre de 2007 en lengua española y en lengua francesa, siendo los textos igualmente auténticos.

Por el Gobierno de la República de Colombia:

(Fdo)

Por el Consejo Federal Suizo:

(Fdo)".

“PROTOCOLO

EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA

Y

EL CONSEJO FEDERAL SUIZO

En el momento de proceder a la firma del Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza en Berna el 26 de octubre de 2007 para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, los signatarios han convenido en las siguientes disposiciones que forman parte integrante del convenio:

1. AD Artículo 3

En el caso de Suiza en el concepto de “nacional” se considera incluidas las sociedades personalistas (partnerships).

2. AD Artículo 7

Colombia se reserva el derecho a establecer que nada obligará a un Estado Contratante a admitir la deducción de gastos realizados en el exterior y que no puedan imputarse razonablemente a la actividad llevada a cabo por el establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de su legislación interna relativos a los gastos de dirección y administración de los servicios de apoyo y asistencia.

Los Estados Contratantes se reservan, en caso de construcción jurídica o económica abusiva, el derecho a someter a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente los beneficios empresariales derivados de la venta de bienes o mercancías de igual o similar naturaleza a los vendidos a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado y los derivados de otras actividades empresariales realizadas en ese Estado de igual o similar naturaleza a las realizadas a través de ese Establecimiento Permanente.

En relación con los apartados 1 y 2 del artículo 7, cuando una empresa en un Estado Contratante vende bienes o mercancías o realiza negocios en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo, los beneficios de dicho establecimiento permanente no serán determinados con base en el monto total recibido por la empresa sino que serán determinados solamente con base en aquella porción de los ingresos totales que son atribuibles a la actividad efectiva del establecimiento permanente para dichas ventas o negocios.

En el caso de contratos para la inspección, provisión, instalación o construcción de equipo o de instalaciones industriales, comerciales o científicas o de obras públicas, cuando la empresa tiene un establecimiento permanente, los beneficios de dicho establecimiento permanente no serán determinados con base en el monto total del contrato, sino solamente con base en aquella parte del contrato que es efectivamente ejecutada por el establecimiento permanente en el Estado en que el mismo está situado.

Los beneficios relativos a dicha parte del contrato que es ejecutada por la oficina principal de la empresa sólo serán imponibles en el Estado del que la empresa es residente.

3. AD Artículo 11

a) En el caso, de que Colombia, después de firmado este presente Convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre intereses inferior al establecido en el artículo 11 o una exención distinta a las contempladas en dicho artículo del presente Convenio, ese nuevo tipo impositivo o exención se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado;

b) Se entiende incluido en este artículo 11.3 apartado b):

(i) Los intereses derivados de los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios;

(ii) Los intereses derivados de créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones;

(iii) Los intereses de los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

4. AD Artículo 12

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

5. AD Artículos 17 y 18

Se entiende que la expresión “pensiones” tal cual es usada en los artículos 17 y 18, respectivamente, no sólo cubre los pagos periódicos, sino también los pagos brutos.

6. AD Artículo 21

Considerando que el objetivo principal de este Convenio es evitar la doble imposición internacional, los Estados Contratantes acuerdan que, en el evento de que las disposiciones del Convenio sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes de los Estados Contratantes examinarán las modificaciones necesarias al Convenio. Los Estados Contratantes acuerdan discutir de manera expedita con miras a modificar el Convenio en la medida en que sea necesario.

7. AD Artículo 26

Se entiende que la expresión “fraude fiscal” significa una conducta fraudulenta que constituye un delito tributario que, en ambos Estados Contratantes, puede ser castigado con la privación de libertad.

Además es entendido que, en casos de fraude fiscal:

a) El secreto bancario no limita el suministro de evidencia documental de bancos, ni la transferencia de dicha evidencia a la autoridad competente del Estado solicitante, si la autoridad competente del Estado solicitante demuestra un ligamen directo entre la conducta fraudulenta y la solicitud para medidas de asistencia administrativa;

b) El intercambio de información está basado en el principio de reciprocidad y depende de una representación sustancial de hechos y circunstancias por parte del Estado solicitante;

c) El intercambio de información aplica a fraudes fiscales que hayan sido cometidos en o después del primer día de enero del año siguiente al año en el cual entre en vigor este convenio.

En fe de lo cual, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Protocolo.

Hecho en doble ejemplar en Berna el 26 de octubre de 2007 en lengua española y en lengua francesa, siendo los textos igualmente auténticos.

Por el Gobierno de la República de Colombia:

Firma.

Por el Consejo Federal Suizo:

Firma".

RAMA EJECUTIVA DEL PODER PÚBLICO

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA

Autorizado. Sométanse a la consideración del honorable Congreso de la República para los efectos constitucionales.

(Fdo.) ÁLVARO URIBE VÉLEZ

El Ministro de Relaciones Exteriores,

(Fdo.) Fernando Araújo Perdomo".

III.- INTERVENCIONES

1.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La ciudadana Yida Ximena Mora Silva, actuando en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicita a la Corte que declare la exequibilidad del Convenio para evitar la

doble tributación entre Colombia y Suiza, así como el protocolo, aprobados mediante Ley 1344 de 2009.

Comienza por explicar brevemente los antecedentes de la figura de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) y su incorporación como mecanismo para incentivar la inversión extranjera en el país. Para ello acude a la definición adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y pone de presente que para la negociación de dichos acuerdos los Estados han tomado como referente el Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio, elaborado por el mismo Comité.

Destaca que en el caso colombiano la celebración de esta clase de convenios es incipiente aún cuando ha tenido mayor estímulo a partir del documento “Acuerdos internacionales de inversión y doble tributación: agenda conjunta”, expedido en 2007 por el Consejo Superior de Política Exterior.

La interviniente recuerda que se han celebrado algunos convenios de esta naturaleza con España y Chile, incorporados a la legislación interna (Leyes 1082 de 2006 y Ley 1261 de 2008) y declarados exequibles por la Corte Constitucional en las Sentencias C-383 de 2008 y C-577 de 2009, respectivamente.

En cuanto a los instrumentos objeto de examen y su ley aprobatoria, considera que se ajustan a la Constitución tanto en sus aspectos formales como en su contenido material.

Respecto de las cuestiones formales, explica que el Convenio y su protocolo fueron suscritos por el Ministro de Comercio, Industria y Turismo, quien contaba con plenos poderes para el efecto; de igual forma, señala que la ley 1344 de 2009 fue aprobada con estricto cumplimiento de los requisitos, términos y condiciones previstas en la Constitución y en la Ley 5ª de 1992.

Respecto del contenido material, precisa que los CDI propenden por la equidad a la vez que buscan evitar la evasión fiscal mediante el intercambio de información entre autoridades tributarias, “para así lograr mayor igualdad y generalidad del sistema tributario en cuanto a su efectiva aplicación y cumplimiento”. Añade que por esta vía se desarrollan los principios de certeza tributaria y de seguridad jurídica, al definir en forma clara las condiciones impositivas aplicables a las rentas de inversiones efectuadas en cada uno de los estados partes por residentes en otro de los estados.

En la misma dirección, considera que el Convenio propende por una mayor eficiencia en el sistema derivada de la cooperación entre las partes, así como del principio de progresividad, acogiendo criterios de residencia o fuente que en todo caso gravan con mayor severidad a quienes tienen mayor capacidad de pago.

Finalmente, explica que el Acuerdo deja a salvo el principio de irretroactividad en materia tributaria y excluye del ámbito de su aplicación los gravámenes de las entidades territoriales, al restringirse a los impuestos de renta y al patrimonio, ambos del orden nacional.

2.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana Sandra Patricia Moreno Serrano, obrando como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, solicita a la Corte declarar exequible la Ley 1344 de 2009, mediante la cual se aprobó el Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta y del patrimonio.

En su sentir, este tipo de Acuerdos se celebra en el marco de una economía globalizada, con miras a facilitar la inversión extranjera y dar cumplimiento al artículo 227 de la Constitución, que consagra el deber del Estado de promover la integración económica, social y política con las demás naciones mediante la celebración de tratados internacionales. De igual forma, estima que el Convenio promueve la realización de los objetivos previstos en el artículo 9º Superior para el manejo de las relaciones internacionales.

Apoyada en las Sentencias C-383 de 2008 y C-577 de 2009, la representante de la DIAN comenta que el Convenio es respetuoso del principio de reciprocidad, donde se acoge el criterio de residencia para atenuar la sobre-imposición internacional, evitando sus efectos nocivos y combatiendo por la misma vía la evasión fiscal internacional.

3.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario adjuntó el concepto aprobado por la institución con ponencia del doctor Benjamín Cubides Pinto, en el cual considera que la Ley 1344 de 2009 debe ser declarada exequible.

De manera introductoria remite al concepto presentado a la Corte en el proceso de control constitucional del Convenio de la misma naturaleza celebrado entre Colombia y Chile (Ley 1261 de 2008). De igual forma refiere la sentencia C-383/08, donde la Corte examinó la constitucionalidad del “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”.

Explica que la Sentencia C-383/08 recoge tácitamente la tesis del monismo moderado, aceptándose que las reglas del convenio prevalecen sobre el derecho interno para los asuntos allí regulados, de manera que se evita la violación de un acuerdo por contradicción con normas de derecho interno (treaty override). Añade que el fallo también aceptó la posibilidad de crear situaciones de sacrificio fiscal compatibles con la Constitución, en la medida en que se respetaron los principios democrático y de reciprocidad en las relaciones internacionales, al tiempo que avaló los intercambios de información y asistencia en la recaudación tributaria.

El Instituto reconoce que la aplicación práctica del Convenio va a encontrar serios problemas y obstáculos, tanto por su novedad como por las dudas y vacíos que su redacción y contenido generan, particularmente sobre los siguientes aspectos, advirtiendo de antemano que ello escapa al alcance del control constitucional:

(i) La figura del Establecimiento Permanente (arts. 5, 7, 10, 11 y 12) es nueva en el ordenamiento colombiano y requiere de una interpretación y regulación clara para definir su existencia y operación en casos complejos, lo que deberá hacerse a través de un decreto

reglamentario.

(ii) La aplicación de las reglas antielusión o antiabuso (art. 21) se dificulta en la medida en que no existen facultades específicas ni de la administración ni de los jueces, lo cual habrá de regularse mediante ley.

(iii) El procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo para solucionar controversias (art. 25) tendrá escasa eficacia práctica, por cuanto es discrecional de la administración, no se exige llegar a un acuerdo y no se prevé el arbitramento como mecanismo último para resolver posibles disputas.

(iv) Colombia debe aceptar los Comentarios del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como una valiosa herramienta de interpretación para delimitar el alcance de los artículos del Convenio.

(v) Existen profundas dudas sobre la aplicación del artículo 10 del Convenio, según el cual los dividendos son gravados en el Estado de residencia de quien los recibe, pues la renta sobre la utilidad es diferente de la renta sobre el dividendo, lo que plantea problemas de igualdad a la luz del artículo 49 del Estatuto Tributario.

(vi) Respecto de la vigencia del Convenio (art. 28) debe precisarse el tratamiento a ciertas materias, "pues a nivel internacional ha sido común que las normas sobre retenciones en la fuente tengan aplicación inmediata y solamente aquellas relacionadas con la determinación del impuesto de renta se apliquen a partir del periodo gravable siguiente a la entrada en vigencia".

4.- Universidad Externado de Colombia

El profesor Julio Roberto Piza Rodríguez interviene en su condición de director del Departamento de Derecho Fiscal y del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

Sobre los aspectos formales, advierte que a nivel doctrinal se ha discutido si existen algunas obligaciones especiales en el marco de la Comunidad Andina de Naciones (CAN). En este sentido, explica que el artículo 5º de la Decisión 40 de la CAN señala que "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 2º de la presente Decisión", además de prever que "cada país miembro celebrará consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios". En su sentir, la Decisión 40 de la CAN se encuentra vigente por cuanto no ha sido derogada y si bien es cierto que el Consejo de Política Fiscal ya no existe también lo es que sus funciones han sido asignadas a otros órganos del sistema andino de integración. Por lo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 123 de la Decisión 500 de la CAN (Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina), considera que lo procedente es que la Corte remita el expediente al Tribunal Andino de Justicia en sede de prejudicialidad¹.

En lo relativo a los aspectos de fondo del tratado, el interviniente hace reflexiones en torno al contexto, finalidad, aplicación e interpretación del tratado, para luego abordar el principio de

reciprocidad, frente al cual encuentra algunas deficiencias. Explica que en un contexto de globalización es necesario limitar el poder de los Estados para evitar la sobre imposición, donde dos o más jurisdicciones fiscales gravan de modo similar la misma renta, en un mismo periodo y al mismo sujeto pasivo, en detrimento último del comercio internacional. Para ello, continúa, se hace necesario suscribir tratados para evitar la doble tributación, por cuanto las medidas unilaterales resultan a menudo insuficientes.

De otra parte, en cuanto a la creación de mayores obligaciones, relata que se ha discutido si el Establecimiento Permanente (EP) es un nuevo sujeto pasivo tributario creado por el tratado (artículo 5º) o si por el contrario es el no residente, lo cual plantea numerosas dudas en cuanto a los elementos del gravamen y su aplicación. A su juicio, cada Estado debe gravar al Establecimiento Permanente en los mismos términos que las empresas nacionales, “de manera que la retención en la fuente que se les aplique ha de ser la que proceda entre entidades nacionales”, aún cuando su llamado es a que la Corte precise la naturaleza de esa institución.

Considera de vital importancia que la Corte se pronuncie también sobre el alcance de los Comentarios de la OCDE, pues cada cierto tiempo se hacen explicaciones del articulado de los convenios para precisar su alcance, sin que haya claridad sobre su fuerza normativa.

El interviniente señala que los aspectos negativos de la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación se deben a falencias en la legislación interna, que en últimas se traducen en una “falta de reciprocidad en la aplicación del tratado” por cuanto: (a) El estatuto tributario establece criterios muy laxos para considerar residente a un sujeto extranjero, a diferencia de la regulación de la mayoría de Estados; (b) no se gravan algunos intereses pagados al exterior, mientras que otros países si lo hacen; (c) con los beneficios tributarios otorgados por la ley colombiana, en aplicación del Convenio los inversionistas terminan asumiendo la misma carga tributaria y Colombia cediendo recaudo frente al Estado de residencia. Al respecto presenta como ejemplo la tributación en zonas francas, para explicar que la reducción en el impuesto de renta en Colombia (del 33 al 15%) hace que automáticamente incremente la base gravable de la renta que debe pagarse en Suiza; de esta manera, advierte, aún cuando el impuesto a pagar es el mismo, se reduce su recaudo en Colombia y se incrementa en Suiza en detrimento del principio de reciprocidad.

Estima que los Convenios para evitar la doble tributación no deben incluir el método de imputación, sino una cláusula de exención con progresividad, que resulta más neutral ante los beneficios tributarios otorgados por los Estados, “ya que no considera dentro de la base gravable del impuesto las rentas de fuente extranjera, estimulando así, verdaderamente la inversión”. Así mismo, anota que la normativa interna colombiana termina afectando el principio de reciprocidad traducida en pérdida de recaudación. Por ello considera necesario que se “exhorte al Congreso para expedir una reforma tributaria que sea más agresiva en criterios de sujeción, que solucione los problemas de seguridad jurídica planteados por la falta de regulación del establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en la ley interna, analice la necesidad de mantener como no gravados los dividendos y los intereses y, finalmente, establezca normas internas que permitan luchas contra la evasión y elusión fiscal aplicables en el contexto de los tratados internacionales”.

Finalmente, en cuanto a la cláusula de la nación más favorecida (art. 12 del Convenio), afirma que corresponde a una regla unilateral repetida en los convenios con Chile, España y México, que debería analizarse con cautela “ya que ataría a que en un futuro un convenio con tasa menor o que no incluya los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría, modificase todos los convenios a la fecha suscritos por Colombia”.

IV.- CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, mediante concepto 4905, recibido en la Secretaría General el 8 de febrero de 2010, solicita a la Corte declarar exequibles el “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 su Protocolo”, así como de su Ley aprobatoria, 1344 del 31 de julio de 2009.

En cuanto trámite que cumplió el proyecto en el Congreso (proyecto de ley 270/08 Senado – 191/08 Cámara), el Procurador reseña el procedimiento y considera que no se configuró ningún vicio en el procedimiento legislativo, ni en la remisión a la Corte para el correspondiente control de constitucionalidad. Luego de reseñar el trámite concluye lo siguiente:

“Por otro lado, visto el procedimiento legislativo se constata que se cumplió con la exigencia constitucional del párrafo primero del artículo 160. Entre el primero y segundo debate en cada una de las cámaras transcurrió un tiempo no inferior a ocho días, así: la aprobación en primer debate en la Comisión Segunda del Senado tuvo lugar el 17 de junio de 2008, mientras que la aprobación en la Plenaria ocurrió el 15 de octubre del mismo año; igualmente, la aprobación en primer debate en la Comisión Segunda de la Cámara tuvo lugar el 4 de diciembre de 2008, mientras que la aprobación en segundo debate en la Plenaria se dio el 26 de mayo de 2009.

De otro lado, entre la aprobación del proyecto en el Senado (15 de octubre de 2008) y la iniciación del debate en la Cámara de representantes (4 de diciembre de 2009) transcurrió un lapso no inferior a los quince días.

Se establece también que, el Proyecto de Ley no fue modificado, por lo que no hubo lugar a conciliación y de tal manera no existe publicación de Informe de conciliación requerida por el artículo 9 del Acto legislativo 01 de 2003.

De lo expuesto, puede afirmarse que el trámite del proyecto de Ley 270 Senado y 191 Cámara, cumple con el requisito del quórum decisorio señalado en el artículo 146 constitucional y con los correspondientes debates y aprobaciones, tanto por las Comisiones Segundas Constitucionales Permanentes, como en las Plenarias de Senado y Cámara de Representantes, de conformidad con lo señalado en los artículos 160 y 163 constitucionales.

Asimismo, se cumplió lo establecido en el artículo 162 de la Carta, que señala que ningún proyecto de ley podrá ser considerado en más de dos legislaturas.

El 31 de julio de 2009, el Presidente de la República sancionó la ley aprobatoria del

instrumento internacional objeto de examen, convirtiéndose en la Ley 1344 de 2009.

El texto de la ley fue remitido por la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República a la Corte Constitucional, el 11 de agosto de 2009, dentro del término de seis (6) días señalados por el artículo 241, numeral 10, de la Constitución”.

Aborda luego el análisis material del Convenio y de su Protocolo. Para ello destaca que el Acuerdo tiene como propósito adoptar, en el marco de la economía globalizada y a través de la colaboración mutua entre autoridades tributarias, medidas para evitar la doble imposición jurídica y económica a una misma renta, durante un mismo periodo fiscal y por una misma causa. De igual forma, busca prevenir la evasión fiscal del impuesto de renta y patrimonio.

Luego de describir el articulado del Convenio recuerda que es una forma de cooperación internacional para alcanzar un desarrollo social, económico y político, en este caso evitando la doble tributación por un mismo hecho fiscal. Destaca que el Convenio fortalece las relaciones binacionales en el marco de los principios de equidad, reciprocidad, conveniencia nacional, respeto a la soberanía y a la autodeterminación de los pueblos, de conformidad con lo previsto en los artículos 9º, 226 y 227 de la Carta Política.

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1.- Competencia

De acuerdo con lo previsto en el numeral 10 del artículo 241 de la Constitución, corresponde a la Corte decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueban.

1.1.- Alcance y características especiales del control de constitucionalidad de tratados

El control constitucional de los tratados internacionales y de sus leyes aprobatorias presenta algunas particularidades que en reiteradas oportunidades han sido reseñadas por la jurisprudencia de esta Corporación². Son ellas las siguientes: (i) es previo a la ratificación que perfecciona el tratado, aunque posterior a la aprobación del Congreso y la sanción del Gobierno; (ii) es automático, pues debe remitirse por el Gobierno a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley aprobatoria del tratado; (iii) es integral, toda vez que se examinan los aspectos formales y materiales de la ley y del tratado, confrontándolos con toda la Constitución, incluidas las normas que se integran a ella; (iv) es preventivo, ya que busca garantizar no sólo el principio de supremacía de la Constitución sino también el cumplimiento de los compromisos del Estado colombiano frente a la comunidad internacional; (v) es una condición sine qua non para la ratificación del tratado y la consecuente obligación del Estado; y, finalmente, (vi) tiene fuerza de cosa juzgada constitucional. Adicionalmente, el examen de constitucional comprende un análisis formal y material tanto del tratado como de su ley aprobatoria.

1.2.- El asunto objeto de control

En el presente caso se revisa la constitucionalidad 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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de

2007, así como de la Ley 1344 del 31 de julio de 2009, por medio de la cual se aprueban dichos Acuerdos.

Los instrumentos sometidos a estudio corresponden efectivamente a tratados internacionales. En consecuencia, la Corte abordará el análisis de constitucionalidad del Acuerdo y el Protocolo, así como de su ley aprobatoria, tanto desde el punto de vista formal como material.

2.- Revisión formal del Tratado

En este apartado debe examinarse (i) la validez de la representación del Estado en el proceso de negociación y celebración del acuerdo -competencia del funcionario que lo suscribió- y (ii) la remisión oportuna del instrumento internacional y de su ley aprobatoria a la Corte Constitucional para el control de rigor (art. 241-10 CP).

2.1.- Negociación, celebración y aprobación ejecutiva del Convenio y del Protocolo

- De acuerdo con la comunicación remitida a la Corte Constitucional por el Director de Asuntos Jurídicos Internacionales (E) del Ministerio de Relaciones Exteriores, acompañada de los soportes respectivos³, mediante Nota CAT No.52373 del 9 de octubre de 2007, la Oficina Asesora Jurídica de la Cancillería remitió al Director de Inversión Extranjera y Servicios del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, los plenos poderes conferidos por el Gobierno Nacional al ministro Luis Guillermo Plata Páez, para que en nombre del Gobierno suscribiera los instrumentos internacionales de la referencia.

- El 4 de diciembre de 2007 el señor Presidente de la República de Colombia impartió la Aprobación Ejecutiva al “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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007. En dicho acto, suscrito también por el Ministro de Relaciones Exteriores, se dispuso someter el tratado a consideración del Congreso para su aprobación mediante Ley de la República⁴.

Observa la Corte que la aprobación del Convenio y de su Protocolo por el Presidente de la República es válida a la luz del literal a) del numeral 2º del artículo 7º de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados entre Estados⁵, aprobado en Colombia mediante la Ley 32 de 1985. En consecuencia, desde esta perspectiva formal no existe reparo alguno de constitucionalidad.

2.2.- Remisión del Tratado y de su ley aprobatoria a la Corte Constitucional.

El “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 su Protocolo”, fueron aprobados por el Congreso de la República mediante Ley 1344 del 31 de julio de 2009, fecha en la cual fue sancionada por el Ejecutivo⁶ y publicada en el Diario Oficial 47.427.

El 11 de agosto de 2009 el Secretario Jurídico de la Presidencia de la República remitió a la Corte Constitucional fotocopia autenticada de la Ley 1344 de 2009. En consecuencia, la Sala observa que la remisión para efecto del control constitucional fue dentro del término de los

seis (6) días siguientes a la sanción de la ley (el último día), de conformidad con lo previsto en el artículo 241-10 de la Carta Política.

3.- Trámite de la Ley 1344 del 31 de julio de 2009

De acuerdo con la documentación que reposa en el expediente, a continuación la Corte reseña el trámite en el Congreso de la República del proyecto de ley proyecto de ley 270 de 2008 Senado - 191 de 2008 Cámara, procediendo al examen formal de rigor.

3.1.- Presentación y publicación del proyecto

- Radicación del proyecto. El proyecto de ley fue presentado en el Senado de la República por los Ministros de Relaciones Exteriores y de Hacienda y Crédito Público, el día 15 de abril de 2008. Fue radicado bajo el número 270 de 2008 Senado y a continuación la Presidencia de la Corporación repartió el asunto a la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado y dispuso enviar una copia del mismo a la Imprenta Nacional con destino a su publicación⁷.

- Publicación. El texto original del Acuerdo, del Protocolo, del proyecto de ley y de su exposición de motivos fueron publicados en la Gaceta del Congreso 142 del 15 de abril de 2008, Senado⁸.

3.2.- Trámite del Proyecto en Comisión Segunda de Senado

- Ponencia para primer debate. La ponencia para primer debate en Comisión Segunda del Senado fue presentada por la congresista Cecilia López Montaña, siendo publicada en la Gaceta del Congreso 287 del 27 de mayo de 2008, Senado⁹.

- Anuncio Previo. El anuncio de discusión y votación del proyecto se dio en las sesiones consecutivas del 3 de junio de 2008¹⁰, del 10 de junio de 2008¹¹ y finalmente del 11 de junio de 2008.

De acuerdo con el Acta 34 del 11 de junio de 2008, publicada en la Gaceta del Congreso 693 del 3 de octubre de 2008, Senado¹², el anuncio para discusión y votación del proyecto se realizó en los siguientes términos:

“Anuncio de discusión y votación de proyectos de ley, por instrucciones del Presidente de la Comisión Segunda del Senado de la República, anuncio de discusión y votación de proyectos de ley para la próxima sesión. (Artículo 8º del Ato Legislativo número 01 de 2003).

- Proyecto de ley número 270 de 2008 Senado, por medio de la cual se aprueba el 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 su “Protocolo”, firmados en Berna, el 26 de octubre de 2007.

(...)

El señor Presidente Carlos Emiro Barriga:

Cita para mañana jueves 12 de junio del 2008, a las 9:00 am. Gracias a todos por acompañarnos en esta sesión". (Subrayado fuera de texto).

- Votación y aprobación. El proyecto fue debatido y aprobado en la sesión siguiente, la cual no se realizó el jueves 12 de junio sino el 17 del mismo mes y año¹³. Lo anterior, según consta en el Acta 35 del 17 de junio de 2008 (consecutiva del Acta 34 de la sesión del 11 de junio), publicada en la Gaceta del Congreso 694 de 2008, Senado¹⁴.

- Quórum deliberatorio y decisorio. El quórum deliberatorio y decisorio para la aprobación del proyecto fue de 12 de los 13 Senadores que conforman esa Comisión, según consta en el Acta 35 del 17 de junio de 2008, publicada en la Gaceta del Congreso 694 de 2008, Senado¹⁵, en concordancia con el informe remitido a la Corte Constitucional por el Secretario General de la Comisión Segunda del Senado¹⁶. La votación se realizó conforme al inciso 1º del artículo 129 del reglamento del Congreso y no se solicitó verificación del mismo.

- Publicación del texto aprobado. El texto aprobado en primer debate en Senado fue publicado en la Gaceta del Congreso 566 del 1 de septiembre de 2008, Senado¹⁷.

- Ponencia para segundo debate. La ponencia para segundo debate en Plenaria del Senado fue presentada por la congresista Cecilia López Montaña y publicada en la Gaceta del Congreso 566 del 1 de septiembre de 2008, Senado¹⁸.

- Anuncio Previo. El anuncio de discusión y votación del proyecto se dio en la sesión del martes 14 de octubre de 2008, de acuerdo con al Acta 16 de esa fecha publicada en la Gaceta 8 del 23 de enero de 2009¹⁹, en los siguientes términos:

"Por instrucciones de la Presidencia y de conformidad con el Acto Legislativo número 01 de 2003, la Secretaría anuncia los proyectos que se discutirán y aprobarán en la próxima sesión.

Sí, señor Presidente. Los siguientes son los proyectos para la próxima sesión para discutir y votar:

(...)

- Proyecto de ley número 270 de 2008 Senado, por medio de la cual se aprueba el 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 su "Protocolo", firmados en Berna, el 26 de octubre de 2007.

(...)

Siendo las 11:00 p.m., la Presidencia levanta la sesión y convoca para el día martes (sic) 15 de octubre de 2008, a las 2:00 p.m." (Subrayado fuera de texto).

- Votación y aprobación. El proyecto fue efectivamente votado en la sesión del 15 de octubre de 2008, según consta en el Acta 17 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 9 del 23 de enero de 2009, Senado²⁰.

- Quórum deliberatorio y decisorio. El quórum deliberatorio y decisorio para la aprobación del proyecto fue de 88 de los 102 Senadores que conforman la Plenaria de esa Corporación, según consta en el Acta 17 del 15 de octubre de 2008, publicada en la Gaceta del Congreso 9 del 23 de enero de 2009, Senado21, en concordancia con el informe remitido por el Secretario General (e) del Senado22. No se solicitó votación nominal, ni solicitud de verificación de quórum, ni se registraron votos negativos o impedimentos.

- Publicación del texto definitivo. El texto definitivo aprobado en plenaria de Senado fue publicado en la Gaceta del Congreso 753 del 28 de octubre de 2008, Senado23.

3.4.- Trámite del Proyecto en Comisión Segunda de Cámara

- Ponencia para primer debate. La ponencia para primer debate en Comisión Segunda de Cámara de Representantes fue presentada por el congresista Silfredo Morales Altamar, siendo publicada en la Gaceta del Congreso 875 del 2 de diciembre de 2008, Cámara24 (Proyecto de Ley 191/08 Cámara).

- Anuncio Previo. El anuncio de discusión y votación del proyecto se dio en la sesión conjunta de comisiones segundas de Senado y Cámara, el 3 de diciembre de 2008, de acuerdo con el Acta 4 de esa fecha, publicada en la Gaceta 362 del 22 de mayo de 200925, en los siguientes términos:

“Hace uso de la palabra el honorable Representante Julio Gallardo Archbold:

Para solicitarle a la Secretaria de la Comisión Segunda de la Cámara hacer los anuncios de los proyectos de ley que serán debatidos en la próxima sesión de la Comisión Segunda de la Cámara.

La Secretaria de la Comisión Segunda de la Cámara, Pilar Rodríguez Arias, procede con el anuncio de los proyectos:

Anuncio de proyectos de ley para ser discutidos y votados en la próxima sesión de la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes, anuncio que da cumplimiento al Acto Legislativo número 01 de 2003.

Proyecto de ley número 191 de 2008 Cámara, 270 de 2008 Senado, por medio de la cual se aprueba el 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 su “Protocolo”, firmados en Berna, el 26 de octubre de 2007.

(...)

Se da por terminada la sesión conjunta de las Comisiones Segundas de Senado y Cámara a las 11:30 a.m.” (Subrayado fuera de texto).

- Votación y aprobación. El proyecto fue votado en la sesión del día siguiente, correspondiente al 4 de diciembre de 2008, según consta en el Acta 19 de esa misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 205 del 14 de abril de 2009, Cámara26.

- Quórum deliberatorio y decisorio. El quórum deliberatorio y decisorio para la aprobación del proyecto fue de 17 de los 19 Representantes que conforman la Comisión, según consta en el Acta 19 del 4 de diciembre de 2008, publicada en la Gaceta del Congreso 205 del 14 de abril de 2009, Cámara27, en concordancia con la certificación remitida por la Secretaria General de la Comisión Segunda de la Cámara28.

- Publicación del texto aprobado. El texto aprobado en primer debate en Cámara fue publicado en la Gaceta del Congreso 927 del 9 de diciembre de 2008, Cámara29.

3.5.- Trámite del Proyecto en Plenaria de Cámara

- Ponencia para segundo debate. La ponencia para segundo debate en Plenaria de Cámara fue presentada por el congresista Silfredo Morales Altamar, siendo publicada en la Gaceta del Congreso 927 del 9 de diciembre de 2008, Cámara30.

- Anuncio Previo. El anuncio de discusión y votación del proyecto se dio en la sesión plenaria del 20 de mayo de 2009, de acuerdo con el Acta 179 de esa fecha, publicada en la Gaceta 568 del 10 de julio de 200931, en los siguientes términos:

“Dirección de la Sesión por la Presidencia (doctor Germán Varón Cotrino):

Vamos a anunciar los proyectos.

La Secretaría General informa (doctora Flor Marina Daza):

Señor Presidente, se anuncian los siguientes proyectos para la sesión Plenaria del próximo martes 26 de mayo de 2009, o para la siguiente sesión en la cual se debatan proyectos de ley o de actos legislativos, de acuerdo al Acto Legislativo 01 del 3 de julio de 2003.

(...)

Proyecto de ley número 191 de 2008 Cámara, 270 de 2008 Senado, por medio de la cual se aprueba el 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 su “Protocolo”, firmados en Berna, el 26 de octubre de 2007.

(...)

La sesión se levantó a las 8:10 p.m.” (Subrayado fuera de texto).

- Votación y aprobación. El proyecto fue efectivamente votado en la sesión del 26 de mayo de 2009, según consta en el Acta 180 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 616 del 23 de julio de 2009, Cámara32.

- Quórum deliberatorio y decisorio. El quórum deliberatorio y decisorio para la aprobación del proyecto fue de 152 de los 166 Representantes que conforman esa Plenaria, según consta en el Acta 180 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 616 del 23 de julio de 2009, Cámara33, en concordancia con la certificación remitida por el Secretario General de la Cámara de Representantes34.

- Publicación del texto definitivo. El texto definitivo aprobado en plenaria de Cámara de Representantes fue publicado en la Gaceta del Congreso 417 del 3 de junio de 2009, Cámara35.

3.6.- Sanción Presidencial y remisión a la Corte Constitucional

Remitido el proyecto al Presidente de la República, éste impartió la sanción correspondiente el 31 de julio de 2009, convirtiéndose en la Ley 1344 de 2009, “Por medio de la cual se aprueba el 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 su Protocolo, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007”.

La nueva ley fue publicada en el Diario Oficial 47.427 del 31 de julio de 2009 y remitida a la Corte para control constitucional el 11 de agosto siguiente.

4.- Revisión formal de la Ley 1344 de 2008. Cumplimiento de los requisitos de trámite legislativo en el Congreso de la República

En esta etapa del control de constitucionalidad formal se evalúa el cumplimiento de las reglas en el proceso de formación de la ley aprobatoria del tratado³⁶. Para ello, salvo en lo concerniente a la iniciación del debate en el Senado de la República (art.154 CP), se debe observar el trámite propio de un proyecto de ley ordinaria³⁷. De esta manera, el examen comprende el análisis de los siguientes aspectos del trámite legislativo:

- i. Iniciación del debate en la Corporación correspondiente, en este caso en el Senado de la República (art. 154 CP);
- ii. Publicaciones oficiales del proyecto por el Congreso (art. 157 CP);
- iii. Anuncio previo a la votación en cada uno de los debates (art. 160 CP);
- iv. Aprobación del proyecto en primer y segundo debate en cada cámara (art. 157 CP), acompañada de la verificación del quórum y de las mayorías con las que fue aprobado en cada instancia;
- v. Cumplimiento de los términos que deben mediar para los debates en una y otra cámara (art. 160 CP);
- vi. Sanción del Gobierno (art. 157 CP).

De acuerdo con el trámite legislativo reseñado, la Corte observa lo siguiente:

4.1.- Iniciación del trámite en el Senado de la República

El inciso final del artículo 154 de la Constitución establece que “los proyectos de ley relativos a tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado”. En esta ocasión dicha exigencia se cumplió, por cuanto el proyecto de ley fue presentado por el Gobierno en el Senado de la República, donde se radicó bajo el número 270 de 2008, Senado. El asunto fue luego repartido a la

Comisión Segunda Constitucional Permanente de esa Corporación, donde continuó el trámite de rigor.

4.2.- Publicaciones oficiales

En el trámite del proyecto de ley se efectuaron las publicaciones oficiales conforme a la exigencia del numeral 1º del artículo 157 de la Constitución. Veamos.

4.2.1.- Publicación del proyecto. El texto original del proyecto de ley junto con la exposición de motivos fueron publicados en la Gaceta del Congreso 142 del 15 de abril de 2008, Senado, antes de darle curso en la comisión respectiva.

4.2.2.- Publicación de las ponencias y de los textos aprobados en cada una de las cámaras.

- La ponencia para debate en la Comisión Segunda del Senado fue publicada en la Gaceta del Congreso 287 del 27 de mayo de 2008, Senado.

- El texto aprobado en la Comisión Segunda del Senado fue publicado en la Gaceta del Congreso 566 del 1 de septiembre de 2008, Senado.

- La ponencia para debate en la Plenaria del Senado fue publicada en la Gaceta del Congreso 566 del 1 de septiembre de 2008, Senado.

- El texto definitivo aprobado en la Plenaria de Senado fue publicado en la Gaceta del Congreso 753 del 28 de octubre de 2008, Senado.

- La ponencia para debate en la Comisión Segunda de Cámara fue publicada en la Gaceta del Congreso 875 del 2 de diciembre de 2008, Cámara.

- El texto aprobado en la Comisión Segunda de Cámara fue publicado en la Gaceta del Congreso 927 del 9 de diciembre de 2008, Cámara.

- La ponencia para debate en la Plenaria de Cámara fue publicada en la Gaceta del Congreso 927 del 9 de diciembre de 2008, Cámara.

- El texto definitivo aprobado en la Plenaria de Cámara fue publicado en la Gaceta del Congreso 417 del 3 de junio de 2009, Cámara.

4.3.- El anuncio previo a la votación de que trata el artículo octavo del Acto Legislativo 1 de 2003

El inciso final del art. 160 de la Constitución, modificado por el artículo 8º del Acto Legislativo 01 de 2003, dispone:

“Ningún proyecto de ley será sometido a votación en sesión diferente a aquella que previamente se haya anunciado. El aviso de que un proyecto será sometido a votación lo dará la Presidencia de cada Cámara o Comisión en sesión distinta a aquella en la cual se realizará la votación”.

Sobre el anuncio previo en el trámite del proyecto en el Congreso de la República, la Corte constata lo siguiente:

4.3.1.- Comisión Segunda de Senado

En la Comisión Segunda del Senado (i) el anuncio fue realizado en debida forma el 11 de junio de 2008, al emplearse la expresión “próxima sesión”; (ii) el anuncio fue para la sesión siguiente de la Comisión, es decir, en fecha diferente a la votación; (iii) la votación se llevó a cabo en la sesión anunciada, pues si bien ésta fue inicialmente programada para el 12 de junio de 2008, como en esa fecha no hubo sesión alguna se llevó a cabo en la sesión inmediatamente siguiente, esto es, el 17 de junio de 2008. Todo ello puede verificarse según el consecutivo de Actas (34 y 35) y en las Gacetas donde fueron publicadas.

En este punto la Sala precisa que el magistrado Sustanciador solicitó al Secretario General de la Comisión Segunda del Senado que se sirviera “informar y certificar si el día 12 de junio de 2008 se llevó a cabo o no la sesión prevista para debatir y votar el proyecto de ley 270/2008 Senado” y la Secretaria de la Comisión Segunda del Senado atendió el requerimiento en los siguientes términos³⁸:

“En atención al oficio de la referencia me permito certificar que la Comisión Segunda del Senado No sesionó el día 12 de junio de 2008”. (Negrilla original).

La documentación remitida por el Secretario General de la Comisión Segunda del Senado concuerda con el contenido y consecutivo de Actas 34 y 35, correspondiente a las sesiones adelantadas los días 11 y 17 de junio de 2008, respectivamente, así como en las Gacetas donde fueron publicadas.

Conforme con lo anterior, la Corte considera que se cumplió con el requisito consagrado en el artículo 160 de la Constitución, según el cual “ningún proyecto de ley será sometido a votación en sesión diferente a aquella que previamente se haya anunciado”³⁹. En efecto, el anuncio previo se realizó para la “próxima sesión”, de manera que la fecha de la misma era claramente determinable para saber cuándo se realizaría la discusión y votación del proyecto anunciado. Cabe recordar que sobre la exigencia del anuncio previo la jurisprudencia ha precisado que no se incurre en vicio de inconstitucionalidad ni se rompe la cadena de anuncios cuando no se realiza la sesión en la fecha inicialmente prevista, cuando ella tiene lugar en sesión la sesión inmediatamente siguiente:

“De los criterios indicados se tendría entonces que si el anuncio que hizo el Secretario de la Comisión Segunda del Senado de la República fue para someter a votación el proyecto de la ley 1069 de 2006 el 15 de noviembre, no podría en principio haberse efectuado la votación el 16 de ese mes sin haberse renovado nuevamente el anuncio, a efectos de evitar el rompimiento de la cadena correspondiente.

No obstante, esta Sala percibe que el anuncio que el 15 de noviembre de 2005 no tuvo lugar la sesión de la Comisión destinada a debatir y votar los proyectos de ley anunciados el 9 del mismo mes, sino que la misma ocurrió el 16 de noviembre. La prueba de que el 15 no se celebró la sesión y que, por tanto, en esa fecha no pudo renovarse el anuncio a efectos de no romper la secuencia está en que, según el orden sucesivo de numeración de las sesiones, el

acta siguiente a la de la sesión del 9 de noviembre es la correspondiente a la del 16 de noviembre. En efecto, la sesión del 9 tiene asignada el Acta N° 11, al tiempo que la sesión del 16 tiene asignada el Acta N° 12, hecho que demuestra que entre ambas no existió otra sesión en la que no se hubiera votado el proyecto y hubiera podido renovarse el anuncio. En últimas, dado que entre la sesión en que se hizo el anuncio y la sesión en que finalmente ocurrió la votación no medió ninguna sesión de la Comisión, ésta no incumplió con el deber de renovar el anuncio.

En estas condiciones, la Corte no considera que el anuncio que tuvo lugar en la sesión de la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado de la República hubiera sido efectuado con violación de las normas procesales pertinentes".40 (Resaltado fuera de texto).

En síntesis, no se configura ningún vicio en el trámite por el hecho de que la sesión no se hubiere llevado a cabo el 12 de junio de 2008, como estuvo inicialmente anunciada, pues el proyecto fue efectivamente debatido y aprobado en la sesión siguiente, tal y como había sido anunciado al emplearse el término "próxima sesión"41.

4.3.2.- Plenaria de Senado

En Plenaria de Senado (i) el anuncio fue realizado en debida forma el 14 de octubre de 2008, al emplearse la expresión "próxima sesión"; (ii) el anuncio fue para la sesión siguiente, del 15 de octubre de 2008, es decir, en fecha diferente a la votación; (iii) la votación se llevó a cabo el día efectivamente anunciado. Todo ello puede verificarse con el consecutivo de Actas 16 y 17, que corresponden a las sesiones plenarias de los días 14 y 15 de octubre de 2008, respectivamente, así como en las Gacetas donde fueron publicadas.

4.3.3.- Comisión de Cámara

En Comisión Segunda de Cámara de Representantes (i) el anuncio fue realizado en debida forma el 3 de diciembre de 2008, al emplearse la expresión "próxima sesión"; (ii) el anuncio fue hecho en comisión conjunta de Senado y Cámara para la sesión siguiente de la Cámara de Representantes, es decir, para una fecha diferente a la votación; (iii) la votación se llevó a cabo al día siguiente, esto es, el 4 de diciembre de 2008. Todo ello puede verificarse con las Actas 4 del 3 de diciembre de 2008 y 205 del 4 del mismo mes y año, así como en las Gacetas donde fueron publicadas.

4.3.4.- Plenaria de Cámara

En Plenaria de Cámara (i) el anuncio fue realizado en debida forma el 20 de mayo de 2009, "para la sesión Plenaria del próximo martes 26 de mayo de 2009, o para la siguiente sesión"; (ii) el anuncio fue para una fecha diferente a la votación; (iii) la votación se llevó a cabo el día efectivamente anunciado. Todo ello puede verificarse con el consecutivo de Actas 179 y 180, que corresponden a las sesiones plenarias de los días 20 y 26 de mayo de 2009, respectivamente, así como en las Gacetas donde fueron publicadas.

En síntesis, sobre este requisito la Corte concluye que los anuncios previos se hicieron de conformidad con lo dispuesto en el inciso final del artículo 160 de la Carta Política, pues

fueron realizados para la sesión siguiente de la respectiva Comisión o Plenaria y en ellas efectivamente se procedió a la discusión y votación del proyecto.

4.4.- Aprobación del proyecto en todos los debates y verificación de mayorías

4.5.- Cumplimiento de los plazos constitucionales establecidos para cada debate

En el trámite del proyecto analizado se cumplieron las exigencias del inciso primero del artículo 160 de la Constitución, según el cual entre el primero y el segundo debate en cada cámara legislativa debe transcurrir un lapso no inferior a ocho (8) días, y entre la aprobación del proyecto en una de las cámaras y la iniciación de la discusión en la otra deberán transcurrir por lo menos quince (15) días. Cabe precisar que los plazos que deben mediar entre los debates se contabilizan en días comunes y no hábiles⁴².

- En el Senado el primer debate en la Comisión fue el 17 de junio de 2008 y en la Plenaria el 15 de octubre de 2008, de modo que transcurrieron más de 8 días.

- En la Cámara el primer debate en la Comisión fue el 4 de diciembre de 2008 y en la Plenaria el 26 de mayo de 2009, de modo que transcurrieron más de 8 días.

- La aprobación del proyecto en la Plenaria del Senado fue el 15 de octubre de 2008 y la iniciación del debate en la Cámara fue el 4 de diciembre de 2008, de modo que transcurrieron más de 15 días.

4.6.- Sanción Presidencial

Por último, el numeral 4º del artículo 157 de la Constitución establece que ningún proyecto será ley sin haber obtenido la Sanción por el Gobierno Nacional. En esta oportunidad, según fue reseñado, el Presidente de la República impartió la sanción correspondiente el 31 de julio de 2009 y su publicación como Ley 1344 de 2009 se hizo en el diario oficial 47.427 de la misma fecha.

4.7.- Conclusión sobre la revisión formal de la ley

Examinado el trámite surtido en el Congreso de la República al proyecto de Ley número 270 de 2007 Senado - 191 de 2008 Cámara, "Por medio de la cual se aprueba el 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 su Protocolo, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007", la Corte advierte que el mismo cumplió a cabalidad con las exigencias previstas en la Constitución y en el Reglamento del Congreso (Ley 5ª de 1992) para las aprobaciones de este tipo de normas. En consecuencia, desde el punto de vista formal se declarará la exequibilidad de la Ley 1344 del 31 de julio de 2009.

5.- El Acuerdo y su compatibilidad con la Carta Política

En este acápite la Corte abordará el análisis material de constitucionalidad 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 su "Protocolo", -en adelante el Convenio y el Protocolo-.

Desde ya se advierte que en el juicio de constitucionalidad no corresponde a la Sala adelantar una valoración de aspectos de conveniencia, oportunidad o efectividad de los tratados, por ser un asunto ajeno a las funciones jurídicas asignadas a la Corte como garante de la supremacía e integridad de la Constitución (art. 241-10 CP). Dicha valoración compete al Presidente de la República en el ejercicio de la dirección de las relaciones internacionales (art. 189-2 CP) y al Congreso al decidir si aprueba o no un tratado mediante ley (art. 150-16 CP). En consecuencia, los reparos de orden práctico y en general de conveniencia que en este sentido han formulado algunos intervinientes –conscientes de ello– no serán objeto de análisis respecto del Convenio y su Protocolo.

En cuanto a la referencia que se ha hecho a la Decisión número 40 de la Comunidad Andina de Naciones⁴³, la Corte advierte que la misma no hace parte del Bloque de Constitucionalidad, de modo que no constituye parámetro para el control asignado a esta Corporación, por cuanto no versa sobre derechos humanos cuya limitación se prohíba en los estados de excepción⁴⁴.

También es preciso recordar que en dos fallos relativamente recientes esta Corporación se pronunció sobre la constitucionalidad de convenios de similar naturaleza, cuyas consideraciones serán tenidas en cuenta en esta oportunidad. De un lado, en la Sentencia C-383 de 2008 la Corte declaró exequible 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 D.C. el 31 de marzo de 2005”. Y de otro lado, en la Sentencia C-577 de 2009 se declaró exequible la Ley 1261 de 2008, “por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y el Protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio’, hechos y firmados en Bogotá el 19 de abril de 2007”.

5.1.- Objetivos y alcance de los Convenios para evitar la doble imposición

5.1.1.- En ejercicio de su potestad tributaria algunos Estados fijan a sus ciudadanos o residentes gravámenes sobre los ingresos percibidos en todo el mundo⁴⁵; 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 dos⁴⁶.

El Estado que decide imponer tributos a las personas naturales o jurídicas no residentes por los ingresos derivados de la venta o uso de bienes, servicios, capital y otros recursos a personas dentro de sus fronteras, ha sido denominado en la doctrina especializada como la jurisdicción tributaria de la fuente. Los expertos precisan que esta jurisdicción está legitimada para exigir de personas no residentes el pago de una obligación fiscal porque considera que existe una relación entre las actividades que generan el ingreso gravable y su territorio. Dicho nexo consiste en que la generación de esa renta obedece al

aprovechamiento de los servicios públicos de ese Estado (infraestructura, seguridad y defensa, sistema jurídico, etc.), donde el impuesto es visto como una justa contraprestación al uso de dichos servicios⁴⁷.

El criterio de la residencia está fundamentado en la existencia de una relación entre el país que grava el ingreso y la persona que lo genera. De esta manera, se considera justo imponer un tributo a una persona residente de una determinada jurisdicción tributaria porque (i) el contribuyente se beneficia del aprovechamiento de los bienes y servicios públicos para llevar a cabo su actividad económica generadora de ingresos; (ii) el contribuyente residente se beneficia de ellos de mayor manera que un contribuyente no residente (p.e. servicios de educación y salud). Así, la jurisdicción tributaria de la residencia ha sido en buena parte la responsable de poner al contribuyente en posición de desarrollar una actividad que le genera ingresos y en consecuencia está legitimada para gravar su renta de fuente mundial⁴⁸. Por ejemplo, en Colombia el inciso primero del artículo 9° del Estatuto Tributario señala:

“Artículo 9.- Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país”. (Resaltado fuera de texto).

Por su parte, el inciso tercero del mismo artículo consagra el criterio de la fuente, para someter a las personas y sucesiones ilíquidas no residentes al pago del impuesto de renta y complementarios. Dice al respecto:

“Artículo 9.- Impuesto de las personas naturales, residentes y no residentes.

(...)

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país. (...)”

Atendiendo lo anterior, cuando dos o más países imponen sus tributos respectivos a la misma entidad o persona sobre el mismo ingreso y por períodos idénticos surge el fenómeno de la doble tributación.

5.1.2.- La doctrina especializada ha reconocido al menos tres formas de doble imposición, a saber: (i) conflicto fuente - fuente; (ii) conflicto residencia - residencia; (iii) conflicto fuente - residencia. El conflicto fuente - fuente surge cuando dos jurisdicciones tributarias, de conformidad con sus normas fiscales internas, consideran que el ingreso se generó dentro de su territorio. De esta forma, ambos países aducen ser la fuente generadora de dicha renta. El conflicto residencia - residencia, por otro lado, ocurre cuando dos jurisdicciones tributarias afirman ser el país de la residencia del sujeto generador del ingreso gravable. Y finalmente, el conflicto fuente - residencia se suscita cuando una jurisdicción tributaria grava

determinado ingreso por haber sido percibido por uno de sus sujetos residentes, mientras que otra lo somete a un impuesto porque la renta se generó dentro de sus fronteras⁴⁹.

En la Sentencia C-577 de 2009 la Corte hizo referencia a la problemática de la doble tributación en los siguientes términos:

“Ahora bien, la comprensión del fenómeno de la doble tributación internacional pasa por dilucidar el significado del llamado “elemento de conexión”, mediante el cual se tiende un puente entre el hecho descrito por el concepto-marco y el ordenamiento jurídico aplicable. De tal suerte que, los denominados elementos de conexión consisten en relaciones existentes entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios de dos o más Estados, pudiendo 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 contrato⁵⁰).

Así las cosas, 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 pago⁵¹”.

5.1.3.- En razón a lo anterior, la doble tributación ha sido reconocida, desde tiempo atrás, como un impedimento para el comercio y las inversiones internacionales. En respuesta a ello los Estados han creado mecanismos de derecho fiscal interno para evitar conflictos al respecto y asegurar que cuando un contribuyente paga un impuesto en una jurisdicción tributaria cuente con mecanismos para evitar la doble imposición en la otra. Así, dichas herramientas pueden tomar la forma de exenciones o descuentos tributarios o, como mínimo, la posibilidad de deducir el gasto por impuestos pagados en el exterior.

Una forma de evitar la doble imposición consiste en la exención total de los ingresos de fuente extranjera que hayan sido percibidos por un contribuyente residente de una determinada jurisdicción tributaria. Bajo este método, los residentes de un país están obligados a pagar impuesto respecto de los ingresos generados dentro de dicha jurisdicción

únicamente. De esta manera, el contribuyente tributará solamente en el país fuente del ingreso gravable.⁵²

Algunas jurisdicciones tributarias han contemplado la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior como forma para evitar la doble tributación. Bajo este método, conocido en la doctrina especializada como *foreign tax credit*, la jurisdicción tributaria de la residencia del contribuyente ejerce su potestad de cobrar tributos por los ingresos percibidos mundialmente (ingresos de fuente nacional y extranjera), pero permite que los impuestos pagados por renta generada por fuera de su territorio sean descontados para efectos de calcular la obligación tributaria a pagar (imputación). Esta fórmula está encaminada a solucionar el conflicto fuente - residencia.

El método de deducción permite que un contribuyente que percibe ingresos generados por fuera de su jurisdicción tributaria de residencia deduzca de sus ingresos gravables los impuestos pagados en otros países. Sin embargo, a diferencia del mecanismo antes explicado, mientras que la deducción por impuestos pagados en el exterior resuelve el conflicto descontando el monto pagado del ingreso gravable, el *foreign tax credit* lo hace descontando dicha suma del impuesto a pagar.

Otro método es el denominado “*tax sparing*” o descuento por impuestos exonerados, que permite descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, que apunta a sacrificar rentas con el propósito de atraer inversión extranjera⁵³.

5.1.4.- Varios de estos mecanismos han sido adoptados por el derecho tributario interno alrededor del mundo. Por ejemplo, para el caso colombiano el artículo 254 del Estatuto Tributario permite que los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, descuenten del monto del impuesto colombiano de renta el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre y cuando no exceda el monto del gravamen que deba pagar el contribuyente en Colombia por ellas⁵⁴. De hecho, como fue explicado en la Sentencia C-577 de 2009, “tradicionalmente en Colombia la solución al problema de la doble tributación internacional ha sido abordado desde la perspectiva del derecho interno, particularmente mediante el mecanismo unilateral de reconocer un descuento tributario (*tax credit*) sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera”.

5.1.5.- Sin embargo, a pesar de la existencia de las anteriores reglas unilaterales de derecho interno para evitar la doble tributación, se reconoce que los conflictos de doble imposición pueden ser solucionados de una manera más efectiva mediante los denominados Convenios para evitar la doble imposición (CDI), también conocidos como Acuerdos para evitar la doble tributación (ADT)⁵⁵.

Los ADT han sido definidos como aquellos tratados de derecho internacional en virtud de los cuales dos o más Estados establecen reglas para evitar los conflictos de doble imposición, ya sea renunciando a la potestad de gravar un determinado hecho económico, o compartiendo dicha facultad con el otro Estado contratante. En tanto tratados de derecho internacional, son de obligatorio cumplimiento para las partes y se rigen, en principio, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. Los ADT buscan cumplir, entre otros, los

siguientes objetivos:56

- Mecanismo de solución de conflictos entre normas tributarias. Los ADT no pretenden reconocer beneficios fiscales sino que se conciben como herramientas para superar conflictos entre normas tributarias de diferentes Estados que pueden gravar a una misma persona, por un mismo hecho generador y por el mismo periodo de tiempo. Al respecto, esta Corporación ha señalado lo siguiente:

“Los ADT 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. En efecto, el mencionado fenómeno se presenta cuando el mismo hecho se integra en la previsión de dos normas distintas. Así pues, tiene lugar un concurso de normas de derecho tributario cuando un mismo hecho generador se adecua en la hipótesis de incidencia de dos normas tributarias materiales distintas, dando origen a la constitución de más de una obligación de tributar.⁵⁷ Se precisa que concurren, en consecuencia, dos elementos: identidad del hecho y pluralidad de normas”⁵⁸.

- Control a la evasión fiscal. Otra función que se atribuye a los ADT es la de servir de instrumentos para prevenir la evasión fiscal, al consagrar diversas herramientas que impiden que los contribuyentes que desarrollan operaciones comerciales en más de un país trasladen a la jurisdicción de menor imposición rentas carentes de cualquier factor de conexión con aquella⁵⁹.

- Eficiencia y seguridad jurídica. Desde un punto de vista económico, los ADT permiten aumentar la competitividad de un Estado ya que garantizan reglas de solución de conflictos de doble imposición uniformes, que impiden que la estructura del sistema tributario se constituya un factor de decisión para las inversiones extranjeras. En otras palabras, estos instrumentos internacionales evitan que la política fiscal de un país reduzca su competitividad.⁶⁰

- Estímulo a la inversión. En concordancia con lo anterior, se considera que los ADT son importantes canales para estimular la inversión extranjera, particularmente en países con niveles medios o bajos de desarrollo, en la medida en que reducen los niveles de tributación en condiciones jurídicas relativamente seguras.

5.1.6.- Ahora bien, en aras de armonizar y unificar las reglas para solucionar los conflictos de doble imposición, organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y las Naciones Unidas han diseñado modelos de acuerdos que sirven de punto de partida para la negociación de los ADT. Actualmente existen más de 2500 tratados de esta naturaleza, la mayoría basados en estos dos modelos. Nuestro país, sin embargo, ha suscrito hasta algunos pocos, a saber: “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia”, aprobado mediante la Ley 1082 de 2006; “Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia”, aprobado mediante la Ley 1261 de 2008; “Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos”; y “Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza”, aprobado mediante la Ley 1344 de 2009 y que ahora ocupa la atención de la Corte.

5.2.- Alcance normativo del “Convenio” y su “Protocolo”

Para la Corte es claro que, al tenor del artículo 4° de la Carta Política, el Convenio y el Protocolo suscrito entre la República de Colombia y la Confederación Suiza debe guardar total armonía con las disposiciones constitucionales.

En efecto, la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado de manera reiterada que “la Carta establece una clara prevalencia de la Constitución sobre los tratados, con dos excepciones: de un lado, aquellos que reconocen derechos humanos y prohíben su limitación en los estados de excepción, los cuales se integran al bloque de constitucionalidad; y, de otro lado, igualmente gozan de un status particular los tratados de límites, puesto que éstos, conforme al artículo 102 de la Carta, son normas particulares pues representan elementos constitutivos del territorio nacional, y por ende del propio Estado colombiano.”⁶¹ De esa forma “son inaplicables en nuestro país todas aquellas normas previstas por instrumentos internacionales que desconozcan preceptos constitucionales.”⁶²

Ahora bien, sin perjuicio del análisis de constitucionalidad que se realizará en seguida, la Corte observa que respecto de los asuntos allí regulados el “Convenio” y el “Protocolo”, al igual que la mayoría de los tratados internacionales, tiene aplicación preferente sobre la normativa interna, no porque sea una norma de mayor jerarquía, sino en virtud del criterio de especialidad en cuanto a la materia regulada⁶³.

A ello debe sumarse 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 fe⁶⁴.

De esta forma, los asuntos de tributación incluidos dentro del “Convenio” y el “Protocolo” serán aplicables para las personas residentes en la República de Colombia y la Confederación Suiza, solamente respecto de los impuestos sobre la renta y patrimonio o similares, siendo aplicables para todos los demás casos las disposiciones nacionales pertinentes. De esta forma, no existe derogatoria alguna de las normas generales en la legislación interna sino una especialidad en la materia regulada en el Convenio bajo estudio.

5.3.- Naturaleza jurídica de los comentarios de la OCDE sobre el modelo de ADT base del Convenio

Si bien los comentarios explicativos de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) sobre el modelo de ADT que sirvió de base para el “Convenio” entre la República de Colombia y la Confederación Suiza no fueron adoptados por los Estados contratantes, y en consecuencia carecen de efecto vinculante, la Corte –atendiendo las intervenciones presentadas dentro del trámite de control constitucional de este instrumento– estima pertinente realizar algunas consideraciones al respecto, en la medida en que atienden al estudio de los principios constitucionales de legalidad y representación que rigen al derecho tributario.

5.3.1.- Una de las discusiones más importantes del derecho tributario internacional gira precisamente entorno a la naturaleza jurídica de dichos comentarios. En efecto, la tendencia generalizada de adoptar el modelo de ADT diseñado por la OCDE para suscribir convenios

para evitar la doble tributación ha despertado la inquietud de si tales recomendaciones: (i) son parte inescindible del modelo de ADT; (ii) son vinculantes para los Estados miembros de la OCDE; (iii) son vinculantes para los Estados que adopten el modelo de ADT, incluso así no sean miembros de la OCDE; y (iv) pueden consultarse en virtud de los criterios de interpretación reconocidos en el derecho internacional público. Dichos interrogantes cobran aún más relevancia teniendo en cuenta que Colombia no es un Estado miembro de la OCDE, no adoptó expresamente dichas recomendaciones y que la aludida organización internacional está compuesta, en su mayoría, por países con altos niveles de desarrollo.

Respecto al primer cuestionamiento, la doctrina especializada no ha dudado en señalar que los comentarios de la OCDE, si bien constituyen una valiosa guía para la aplicación e interpretativa del instrumento, no hacen parte de él y por consiguiente los Estados que suscriban ADT adoptando dicho modelo no están en la obligación de seguirlos⁶⁵. Con todo, las partes contratantes están en plena libertad de adoptarlos expresamente a través de un instrumento internacional, aún si no hacen parte de dicha organización, por supuesto bajo las formalidades y exigencias previstas para su adopción y eficacia en el derecho interno.

En cuanto a la segunda inquietud, algún sector del derecho tributario internacional⁶⁶ ha afirmado que para los Estados miembros de la OCDE los comentarios constituyen una “práctica ulteriormente seguida”, al tenor del artículo 31-3 de la Convención de Viena⁶⁷. De esta forma, aseguran que son documentos de consulta obligada en la interpretación general de los ADT. Sin embargo, para la mayoría de la doctrina especializada dichas determinaciones no son de obligatorio cumplimiento, ni siquiera para los Estados miembros de la organización. En efecto, los expertos señalan que los comentarios al modelo de ADT de la OCDE son recomendaciones desprovistas de cualquier fuerza obligatoria, las cuales no provienen de las partes contratantes sino de un tercero (la OCDE) y que de esa forma no pueden tenerse en cuenta para interpretar los ADT. A pesar de lo anterior, se reconoce que los comentarios tienen cierto nivel de relevancia normativa (tienen el carácter de soft law o derecho blando), pues constituyen una invitación oficial a adoptar un comportamiento determinado respecto de la aplicación del convenio.⁶⁸

En cuanto al tercer cuestionamiento, alguna parte de la doctrina especializada ha señalado que principios generales de derecho internacional como el estoppel o acquiescence - vinculación por consentimiento o aquiescencia previa, similar al respeto de los actos propios-pueden, en determinadas circunstancias, obligar a las partes contratantes de un ADT basado en el modelo diseñado por la OCDE a seguirlas⁶⁹. Con todo, gran parte de los expertos en derecho tributario internacional han coincidido en asegurar que las conductas desplegadas hasta ahora por los Estados partes de ADTs respecto de los comentarios no cumplen con los requisitos establecidos en el derecho internacional público para el surgimiento de dichas figuras.⁷⁰ De esa forma, concluyen que si bien pueden ser de gran ayuda, no puede exigirse su observancia.

Finalmente, y atendiendo al último interrogante, para la doctrina especializada existe cierto grado de consenso en que los comentarios de la OCDE, si bien no son de obligatorio cumplimiento a menos que se adopten expresamente, son moralmente obligatorios por su importancia para el desarrollo del derecho tributario internacional y porque pueden despejar dudas sobre la aplicación e interpretación de los ADT⁷¹. De esta forma, algunos expertos han

señalado que el artículo 32 de la Convención de Viena, que codifica la costumbre internacional respecto de los medios complementarios de interpretación de los tratados, puede ser invocado para confirmar el entendimiento de sus disposiciones de conformidad con el artículo 31, o para determinar su significado cuando aquel “deje ambiguo u oscuro el sentido” o “conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”⁷².

5.3.2.- La Corte considera que los comentarios de la OCDE sobre el modelo de ADT, si bien constituyen una valiosa herramienta auxiliar de interpretación, no son de obligatorio cumplimiento, ni pueden ser invocados en virtud de los medios de interpretación de los tratados contenidos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena. Para esta Corporación, resultaría completamente contrario al principio constitucional de legalidad aceptar la posibilidad de que, mediante los artículos antes citados, se incorporen a la interpretación general o complementaria del “Convenio” o su “Protocolo” instrumentos internacionales que no tienen fuerza de ley, provenientes de una organización de la cual además Colombia no es miembro.

En un asunto similar la Corte tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad de la remisión que realizaba la Ley 788 de 2002 a ciertos documentos proferidos por la OCDE para efectos de interpretar las normas tributarias sobre precios de transferencia. La Sala Plena de esta Corporación concluyó que dicha remisión era contraria a la Constitución pues permitía “que una norma legal fuera interpretada de manera auténtica por una norma que no tiene fuerza de ley, y porque desconocía el principio de legalidad tributaria, pues fijaba elementos de la obligación tributaria a través de una norma que no tiene rango de ley”⁷³.

De esa forma, las determinaciones adoptadas por organizaciones internacionales como la OCDE, que no hayan sido adoptadas expresamente por el derecho colombiano, no pueden tenerse en cuenta como criterio determinante o definitorio para interpretar una disposición interna, porque “la interpretación en los casos concretos terminaría por convertirse en una regla general de interpretación que se incorporaría a la ley interpretada, y por otro, dado el carácter imperativo que se desprende de la ley, ya no se trataría de una mera opción interpretativa, sino de una fijación de sentido de carácter vinculante”⁷⁴. En el caso allí estudiado se dijo:

“Así, por ejemplo, no podría la DIAN interpretar una de las disposiciones del Capítulo sobre precios de transferencia, de manera distinta a aquella que resulte de las Guías de la OCDE. Si ello ocurriera así, de manera paradójica, se estaría desconociendo el principio de legalidad, que impone una determinada manera de interpretar la ley, puesto que le fija como único sentido posible el contenido en las Guías. Y como lo sostiene en sus conceptos el ICDT, ese sería un elemento de determinación del Tributo. El problema reside en que la disposición que hace la determinación no tiene rango de ley, y no puede por consiguiente, interpretar con alcance imperativo el sentido de la ley, ni constituye norma válida en Colombia, para que pudiese admitirse que tiene capacidad para precisar, en la esfera reglamentaria, las indeterminaciones que, en los niveles que resulten constitucionalmente admisibles, estén presentes en la ley.”

“De este modo, se tiene que, adicionalmente, no solamente se trata de unas normas que no tienen rango de ley, y por consiguiente no pueden interpretar la ley, sino que se trata de

unas disposiciones elaboradas por un organismo internacional, del que no hace parte Colombia, que no han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno por el procedimiento establecido en la Constitución, y por consiguiente no pueden tener alcance vinculante en Colombia.”

“Se tiene, entonces, que las Guías de la OCDE, no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, -en realidad son una especie de derecho derivado y programático en el seno de la propia OCDE- y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias. Tales disposiciones no serían susceptibles de control judicial en Colombia y sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno.”

5.3.3.- Así las cosas, no queda duda que emplear los comentarios de la OCDE para entender las numerosas y complejas disposiciones del “Convenio” celebrado entre la República de Colombia y la Confederación Suiza, a través de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, resultaría, en la práctica, la adopción de una suerte de interpretación vinculante que haría contrario a derecho cualquier entendimiento del ADT que se aparte de lo señalado en las recomendaciones de dicha organización internacional.

En ese sentido, la Corte concluye que los comentarios de la OCDE no tienen carácter vinculante para el Estado Colombiano en una eventual disputa internacional, ni para las autoridades tributarias o los contribuyentes en una controversia interna. En consecuencia, no sería contrario a derecho llegar, en algún caso particular, a una interpretación de las disposiciones del “Convenio” que no siga los criterios trazados en los comentarios de la OCDE.

Lo anterior, sin embargo, en modo alguno quiere significar que dichas recomendaciones carezcan de relevancia o que su uso esté completamente proscrito. Para la Corte, los comentarios de la OCDE hacen parte del entorno del derecho tributario internacional y tienen un gran valor persuasivo en la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación, aún cuando, en todo caso, dichas recomendaciones constituyen criterios auxiliares de interpretación, en los términos del artículo 230 de la Constitución Política.

5.4. Análisis de constitucionalidad del Convenio y de su Protocolo

Como atrás se explicó, ADT como el celebrado entre la República de Colombia y la Confederación Suiza pretenden, mediante una renuncia parcial y específica al ejercicio de la potestad tributaria -facultad inherente a la soberanía del Estado- atraer inversión extranjera e incentivar el desarrollo económico, estableciendo reglas de solución de conflictos de la tributación por los impuestos de renta y patrimonio, generada entre residentes de cualquiera de las partes contratantes⁷⁵.

En similar sentido⁷⁶, el presente Instrumento Internacional tiene como finalidad generar mayores condiciones de seguridad jurídica tributaria para los inversionistas de ambas naciones. Igualmente, el “Convenio” busca, como lo señala el Ministerio Público en su

intervención, “prevenir la evasión y elusión en relación con el impuesto de renta y patrimonio, asegurando las obligaciones tributarias por parte de las personas que mantienen vínculos con estos dos Estados”.

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Corporación no desconoce que el presente tratado puede significar, en la práctica, situaciones favorables para los contribuyentes que impliquen en últimas un sacrificio fiscal para la República de Colombia. Sin embargo, también es cierto que la renuncia parcial del ejercicio del poder tributario para gravar las hipótesis allí contempladas ocurre (i) de manera recíproca, pues la Confederación Suiza también renunciará a ejercer su potestad tributaria en esos eventos y (ii) con el fin de aumentar la inversión extranjera, pues el alivio tributario generado mediante el presente ADT apunta a crear condiciones más favorables para el desarrollo de los negocios en territorio colombiano. Este último fin es 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 y/o organismos de derecho internacional (cfr. Artículos 9º, 150 núm. 16, 189 núm. 2º, 224 y 226 de la Constitución Política)”⁷⁷.

Con todo, es pertinente enfatizar, atendiendo las complejidades técnicas de la tributación personal y las condiciones económicas imperantes en los diversos países del mundo, que no toda renuncia parcial a la potestad tributaria en virtud de un ADT que suscriba Colombia se ajusta a la Carta Política. Debe examinarse, en cada caso particular, si los niveles de inversión y las políticas fiscales de cada uno de los Estados contratantes permiten garantizar un nivel de reciprocidad real y efectiva a través de convenio de doble imposición.

De igual forma, habrá de valorarse con especial rigor cuál modelo de convenio satisface mejor las necesidades del Estado colombiano. En ese sentido, es menester resaltar que otros modelos de convenio de ADT, como por ejemplo el de las Naciones Unidas, han contado con un nivel mucho mayor de participación de los países con menores niveles de desarrollo, como es el caso colombiano, y de esa forma tienen mucho más en cuenta sus intereses⁷⁸.

Asimismo, en su momento deberá evaluarse si la asimetría generada por la celebración de un ADT está realmente justificada por la búsqueda de un fin constitucionalmente legítimo de alta relevancia. De esa forma, debe existir un razonable grado de certeza de que los beneficios que reporte el ADT exceden sus costos⁷⁹. En todo caso, la Corte quiere advertir que la renuncia a la potestad tributaria, facultad mediante la cual se hace posible la obtención de gran parte de los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado, no está desprovista de límite alguno sino que encuentra su control en las necesidades que pretende satisfacer el Estado Social de Derecho, así como en su realización efectiva.

Atendiendo las condiciones entredichas, esta Corporación realizará el análisis de constitucionalidad del tratado.

El presente ADT se compone de veintinueve (29) artículos, y un Protocolo destinado a interpretar y hacer claridad sobre varias de las disposiciones del texto original.

- Por su parte, el artículo 2º expresa que el ADT aplica “a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones

políticas o autoridades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.”

En este punto, la Corte observa que las disposiciones antes citadas responden al principio constitucional de reciprocidad establecido en el artículo 9° de la Carta Política, toda vez que los derechos y las obligaciones consignadas dentro del tratado recaen para los residentes de ambas jurisdicciones tributarias respecto de los impuestos de renta y patrimonio existentes en cada uno de ellos.

- El artículo 3° consagra la regla general para su interpretación, aclarando que “todo término o expresión no definida 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 fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.”

La norma reconoce la prevalencia del “Convenio” sobre el derecho interno de los Estados contratantes, remitiendo a la legislación fiscal doméstica la interpretación de cualquier término o expresión no contemplada en el instrumento. De esa manera, el mandato allí consagrado ordena que se deberá recurrir a las normas tributarias internas para encontrar el significado de un término no definido en el tratado, antes de acudir a otras ramas del derecho o emplear los criterios auxiliares de interpretación, como por ejemplo los comentarios de la OCDE al modelo de ADT.

- Tal disposición se encuentra complementada por el artículo 3° del protocolo, el cual dispone que “para el caso de Suiza en el concepto de “nacional” se considera incluidas las sociedades personalistas (partnerships).”

- Los artículos 4° y 5° establecen los principales criterios de sujeción a las jurisdicciones tributarias de los Estados contratantes al definir el concepto de “residente” y “establecimiento permanente”.

El primer factor de conexión (la residencia) representa el ejercicio de la facultad de cobrar tributos por parte de la jurisdicción tributaria del contribuyente que “en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local.” De acuerdo a los artículos 6, 7, 8, 9 y 11 del ADT, entre otros, la jurisdicción tributaria de la residencia es, a menos que el ingreso sometido a imposición provenga de una actividad económica desarrollada por un establecimiento permanente, la que tiene la facultad de exigir el pago de la obligación tributaria⁸⁰. El establecimiento permanente objeto de control de constitucionalidad se proyecta como la figura que permitirá a la jurisdicción tributaria colombiana, para las operaciones realizadas entre personas residentes en cualquiera de los Estados contratantes, ejercer su facultad de cobro del impuesto de renta y patrimonio sobre los ingresos allí generados.

El establecimiento permanente es una figura originada en el derecho tributario internacional

con el fin de sujetar a la jurisdicción de la fuente, las rentas percibidas por personas que residen fuera de sus fronteras. Un establecimiento permanente no puede equipararse necesariamente a un establecimiento de comercio, ni a una sucursal, pues, como bien lo establece el artículo 5° del Convenio, se puede estar en presencia de ésta incluso en hipótesis como “una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje”, las cuales no guardan simetría con las instituciones de derecho mercantil antes mencionadas⁸¹.

Así, el artículo 5° del Convenio señala una serie de pautas para determinar si una actividad económica debe considerarse como un establecimiento permanente y en consecuencia, sus rentas deben pagar impuesto en la jurisdicción tributaria donde está ubicada. De esa manera, la disposición en cita consagra, además de otros, los siguientes criterios:

“La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros:

- a. las sedes de dirección;
- b. las sucursales;
- c. las oficinas;
- d. las fábricas;
- e. los talleres; y
- f. las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de recursos naturales”.

Para la Corte este criterio de delimitación de la potestad tributaria de los Estados contratantes ofrece ventajas para el desarrollo de las actividades transfronterizas de personas residentes en la República de Colombia y la Confederación Suiza. Sin embargo, como se resalta en la intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, también es importante advertir que ciertos aspectos instrumentales y administrativos del establecimiento permanente, como el régimen aplicable para el cumplimiento de las obligaciones formales, no están comprendidas en el texto del artículo 5° del presente tratado. De esa forma, es necesario que el Ejecutivo reglamente dichos aspectos, pues de lo contrario, la aplicación de la aludida disposición encontrará serias dificultades en Colombia en detrimento del recaudo fiscal.

- El artículo 6° por su parte, permite que las rentas provenientes de bienes inmuebles se sometan a imposición en la jurisdicción tributaria de la fuente, es decir, en el lugar en donde aquellos están ubicados.

- El artículo 7° del “Convenio” reafirma la supremacía de la jurisdicción tributaria de la residencia al disponer, como regla general, que los “beneficios” percibidos por una empresa podrán someterse a imposición solamente en el Estado del cual es residente, a menos que la actividad productora de renta se genere mediante un establecimiento permanente.

- El Protocolo, en su artículo 7°, realiza algunas precisiones respecto de la jurisdicción tributaria habilitada para gravar dichos “beneficios” en hipótesis de “construcción jurídica o

económica abusiva”. Igualmente, aclara que los beneficios generados por un establecimiento permanente no se determinan por el monto total recibido por la empresa residente del otro Estado contratante, sino por “aquella porción de los ingresos totales que son atribuibles a la actividad efectiva del establecimiento permanente para dichas ventas o negocios”.

- El artículo 8°, por su parte, extiende la habilitación de cobrar el tributo a la jurisdicción tributaria de la residencia para las actividades de transporte marítimo y terrestre.

- El artículo 9° del ADT consagra uno de los principales mecanismos para prevenir la elusión tributaria. Dicha disposición regula los ajustes que deben realizarse al ingreso gravable de un contribuyente en cada uno de los Estados contratantes cuando aquel incurre en prácticas de precios de transferencia⁸². La efectividad de esta norma se complementa con las facultades de intercambio de información y ayuda en el recaudo contempladas en los artículos 26 y 27 del “Convenio”.

Por otro lado, el artículo 10° del Convenio permite a la jurisdicción tributaria de la fuente someter a imposición los dividendos pagados por sociedades que residen allí a socios residentes en el otro Estado contratante, aunque sometido al cumplimiento de ciertos requisitos.

- En armonía con lo anterior, el artículo 11 autoriza al Estado de la fuente, bajo las condiciones allí descritas, a exigir el pago de tributos por los intereses que se generen dentro de sus fronteras y que son pagados a un residente del otro Estado contratante.

- Las disposiciones antes explicadas, al igual que los artículos 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 no merecen reparo alguno de constitucionalidad, toda vez que se dedican a limitar – de manera recíproca – la potestad tributaria de los Estados contratantes respecto de las rentas activas y pasivas allí comprendidas.

- El artículo 21 consagra una suerte de cláusula anti-abuso, al tiempo que el artículo 22 del ADT limita, de manera recíproca, la potestad tributaria respecto del impuesto sobre el patrimonio, todo lo cual armoniza con el espíritu del acuerdo.

- El artículo 23 constituye la piedra angular del Convenio al consagrar las distintas reglas para solucionar los conflictos de doble imposición. De esa forma, contempla algunos de los métodos para evitar la doble tributación expuestos anteriormente, incluyendo el descuento por impuestos exonerados o “tax sparring”. En virtud de esta figura, la jurisdicción tributaria de la residencia “reconoce un crédito tributario equivalente al impuesto que se hubiera pagado en el país de la fuente, así como también aquellos que se habrían pagado de no ser porque gozaban de exención”⁸³. Sobre esta misma figura, en la Sentencia C-577 de 2009 la Corte expuso las siguientes consideraciones que son plenamente aplicables al asunto objeto de examen:

“El artículo 23 del ADT resulta ser uno de los más importantes del instrumento internacional, en medida en que fija los métodos y reglas mediante los cuales los Estados contratantes van a eliminar el fenómeno de la doble tributación internacional. En tal sentido, el Estado chileno se compromete a que los residentes allí, que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio, “puedan someterse a imposición en Colombia, podrán acreditar

contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos pagados en Colombia, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo se aplicará a todas las rentas tratadas en este Convenio". Por su parte, el Estado colombiano evitará la doble imposición de la manera siguiente: cuando un residente de Colombia obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del Convenio puedan someterse a imposición en Chile, Colombia permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna: (i) el descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Chile, en su caso, neto del Impuesto de Primera Categoría; (ii) el descuento del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Chile sobre esos elementos patrimoniales; y (iii) el descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por una sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan (Impuesto de Primera Categoría).

Los mencionados métodos y reglas 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, como en el presente caso, o a falta de aquel, considerando la necesidad de colaboración y cooperación internacionales. En tal sentido, se han ideado sistemas tales como (i) exención de las rentas obtenidas en el exterior (*exemptio method*); (ii) crédito por impuestos exonerados (*tax credit*); (iii) crédito por impuestos exonerados (*tax sparing credit*); (iv) crédito por impuesto nacional (*matching credit*); (v) crédito por inversiones en el exterior (*investment tax credit*); (vi) reducción del impuesto (*tax reduction*); y (vii) sistema de aplazamiento (*tax deferral*).⁸⁴

Así las cosas, los mencionados métodos y las reglas encaminados a combatir el fenómeno de la doble imposición internacional, previstos en el texto del ADT suscrito entre Colombia y Chile, se ajustan a la Constitución, por cuanto se apoyan en principio de reciprocidad y equidad".

- El artículo 24 del ADT consagra el principio de no discriminación en materia tributaria. En virtud de este principio, "los nacionales de uno de los Estados contratantes, no pueden estar sometidos a impuesto u obligación en el otro Estado contratante que sean menos favorables o más gravosas que los que aplican los nacionales de ese otro Estado, siempre y cuando se trate de nacionales de ambos Estados que se encuentran en las mismas condiciones"⁸⁵. La misma consideración se contempla respecto de la tributación de los establecimientos permanentes.

A juicio de la Corte, la norma antes explicada no transgrede ningún precepto constitucional. Por el contrario, su texto respeta cabalmente el principio de reciprocidad, en tanto la obligación de no discriminación allí establecida resulta exigible tanto para la República de Colombia como para la Confederación Suiza.

- La cláusula de "procedimiento amistoso" del artículo 25 del "Convenio" consagra un trámite para dirimir, de mutuo acuerdo entre los Estados contratantes, controversias originadas en la aplicación del ADT. De esa forma, de manera adicional a los recursos contemplados en el derecho fiscal interno, las partes de una disputa tributaria cuentan con

un escenario más para someter su reclamación a las autoridades competentes. Dicho mecanismo, sin embargo, no exige a las jurisdicciones tributarias en conflicto llegar a una solución definitiva.

- El artículo 26 del ADT, por su parte, busca evitar la evasión fiscal de los contribuyentes de los Estados contratantes al permitir que las autoridades de ambos países intercambien, de conformidad con las normas fiscales de cada uno de ellos, información que permita la aplicación de las disposiciones del "Convenio" y las leyes relativas al fraude tributario. La información intercambiada, al tenor de la disposición, será secreta.

- Los artículos 27 y 28 del "Convenio" regulan el tratamiento tributario de los miembros de las misiones diplomáticas y de las oficinas consulares y su entrada en vigor, respectivamente.

Ninguna de las normas anteriormente descritas vulnera la Constitución, toda vez que respetan el mandato contenido en el artículo 9° de la Carta Política, pues garantizan "la vigencia de los privilegios fiscales que Colombia ha reconocido a otros Estados, en virtud de tratados y costumbres internacionales."⁸⁶

- En cuanto a los Ad artículos 11 y 12 del Protocolo, contemplan una suerte de obligación de trato de "nación más favorecida", de carácter unilateral, en cabeza de Colombia respecto de los intereses y las regalías. En el evento en que el Estado colombiano suscriba un acuerdo de tipo impositivo con un tercer Estado que contemple menores tarifas o exenciones distintas a las contempladas en los artículos 11 y 12 del ADT, se entenderán extendidas automáticamente a la Confederación Suiza. De esa forma, a diferencia a lo establecido en el artículo 24 del ADT, Suiza no está obligada a garantizar dicha igualdad de trato. En esos términos, cuando dicho país suscriba un ADT con un tercer Estado y conceda mejores condiciones tributarias para los intereses y las regalías que las contempladas para Colombia en virtud del instrumento objeto de análisis, no estará obligado a extenderlo.

La Corte considera que esa circunstancia no representa un vicio de inconstitucionalidad a la luz del principio de reciprocidad, porque el Convenio y su Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada uno de sus artículos, sino que exigen una interpretación conjunta e integral del Acuerdo, que armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados. Sin embargo, debe hacerse un llamado al Gobierno y al Congreso de la República para que, en el marco de sus atribuciones constitucionales y legales, evalúen la pertinencia de este tipo de cláusulas en los tratados internacionales y particularmente en los Acuerdos para evitar la doble tributación.

- Respecto de los Ad artículos 17 y 18 del Protocolo, se limitan a hacer claridad a la expresión "pensiones" de los artículos 17 y 18 del Convenio original.

- El Ad artículo 21 tampoco ofrece reparo alguno de inconstitucionalidad, pues sólo precisa que los Estados Contratantes deberán examinar y discutir eventuales ajustes si las disposiciones del Convenio son utilizadas para otorgar beneficios diferentes a los allí previsto.

- Por último, el Ad artículo 26 también se ajusta a la Constitución, en tanto delimita el sentido

y alcance de la expresión “fraude fiscal”.

6.- Constitucionalidad de la Ley 1344 de 2009

En cuanto al contenido de la Ley 1344 de 2009, “por medio de la cual se aprueba el 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 su Protocolo, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007”, la Corte tampoco encuentra reparo alguno de constitucionalidad.

En efecto, el artículo 1º se limita a aprobar el Convenio y el Protocolo antes mencionados. El artículo 2º precisa que, conforme a lo previsto en el artículo 1º de la Ley 7 de 1944, sobre vigencia en Colombia de los Tratados Internacionales y su publicación⁸⁷, el Convenio y su Protocolo “obligarán al país a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto del mismo”, norma que armoniza con lo previsto en el artículo 241-10 de la Constitución, según la cual el Gobierno sólo puede efectuar el canje de notas y perfeccionar el vínculo internacional, una vez se haya adelantado el control constitucional respectivo. Y el artículo 3º de la ley no plantea ninguna problemática de orden constitucional.

7.- Conclusión

Los fundamentos precedentes llevan a la Corte a concluir que el “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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007, así como de la Ley aprobatoria 1344 del 31 de julio de 2009, armonizan con los fines, principios y derechos reconocidos en la Constitución Política, particularmente con los que orientan las relaciones internacionales. En consecuencia, declarará su exequibilidad.

VI. DECISIÓN.

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

RESUELVE:

Primero. Declarar EXEQUIBLE el “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 su “Protocolo”, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007.

Segundo. Declarar EXEQUIBLE la Ley 1344 de 2009, “Por medio de la cual se aprueba el 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 su Protocolo, firmados en Berna el 26 de octubre de 2007”.

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

Cópiese, notifíquese, comuníquese al Gobierno Nacional y cúmplase.

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

Ausente en comisión

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

Ausente en comisión

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 "Artículo 123.- Consulta obligatoria. De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, deberá

suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal”.

2 Cfr., entre muchas otras, las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-378 de 1996, C-682 de 1996, C-468 de 1997, C-400 de 1998, C-924 de 2000, C-206 de 2005, C-176 de 2006, C-958 de 2007, C-927 de 2007, C-859 de 2007, C-036 de 2008, C-464 de 2008, C-387 de 2008, C-383 de 2008, C-189 de 2008, C-121 de 2008 y C-1056 de 2008.

3 Cuaderno Principal, Folios 53, 54 y 55.

4 Cuaderno Principal, folio 36.

5 El artículo 7° de la Convención de Viena dispone lo siguiente: “7.- PLENOS PODERES. 1. Para la adopción la autenticación del texto de un tratado, para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a un Estado: (...) 2. En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado: a) los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;(...)”.

6 Cuaderno Principal, folio 39.

7 Cuaderno 3, folios 253-306.

8 Páginas 1-13. Ver Cuaderno 1, Comisión Segunda del Senado de la República.

9 Páginas 4 a 8. Ver Cuaderno 1, Comisión Segunda del Senado de la República.

10 Acta 32, publicada en la Gaceta 691 del 3 de octubre de 2008.

11 Acta 33, publicada en la Gaceta 692 del 3 de octubre de 2008.

12 Páginas 23 y 24. Ver Cuaderno 1, Comisión Segunda del Senado de la República.

13 Certificación remitida a la Corte por el Secretario General de la Comisión Segunda del Senado, fechada del 26 de noviembre de 2009. Cuaderno Principal, folio 64.

14 Páginas 2-19. Ver Cuaderno 1, Comisión Segunda del Senado de la República.

16 Cuaderno 1. Oficio del 8 de septiembre de 2009, folios 1-2.

17 Página 28. Ver Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República.

18 Página 23-28. Ver Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República.

19 Página 67 y 84. Ver Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República.

20 Páginas 8, 23 y 24. Ver Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República.

21 Páginas 1-2. Ver Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República.

- 22 Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República, folios 1-2.
- 23 Página 10. Ver Cuaderno 2, Plenaria de Senado de la República.
- 24 Páginas 1-6. Ver Cuaderno Principal.
- 25 Páginas 3 y 12. Ver Cuaderno Principal.
- 26 Páginas 19 a 23. Ver Cuaderno Principal.
- 27 Páginas 19 a 23. Ver Cuaderno Principal.
- 28 Cuaderno principal, folio 58.
- 29 Página 6. Ver Cuaderno Principal.
- 30 Páginas 1 a 6. Ver Cuaderno 4, Plenaria Cámara.
- 31 Página 34. Ver Cuaderno 4, Plenaria Cámara.
- 32 Páginas 50-51. Ver Cuaderno 4, Plenaria de Cámara.
- 33 Páginas 3-5. Ver Cuaderno 4, Plenaria de Cámara.
- 34 Cuaderno 4, folio 3.
- 35 Página 12. Ver Cuaderno 4, Plenaria de Cámara.
- 36 El artículo 150-14 de la Constitución señala que corresponde al Congreso la función de “Aprobar o improbar los tratados que el gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados”.
- 37 La Ley Orgánica del Congreso, Ley 5 de 1992, dispone en su artículo 204: “TRÁMITE. Los proyectos de ley orgánica, ley estatutaria, ley de presupuesto, ley sobre derechos humanos y ley sobre tratados internacionales se tramitarán por el procedimiento legislativo ordinario o común, con las especialidades establecidas en la Constitución y en el presente Reglamento”.
- 38 Certificación remitida a la Corte Constitucional por el Secretario General de la Comisión Segunda del Senado, fechada del 26 de noviembre de 2009. Cuaderno Principal, folio 64.
- 39 Acto Legislativo 1 de 2003, artículo 8.
- 40 Corte Constitucional, Sentencia C-309 de 2007. Ver también la Sentencia C-615 de 2009.
- 41 En cuanto a la validez de la expresión “próxima sesión” para el anuncio de votación puede consultarse, entre otras, las sentencias la C-1040 de 2005, C-241 de 2006, C-276 de 2006 y

el Auto 145 de 2007. Específicamente, en la sentencia C-1040 de 2005, se sostuvo: “la expresión “en la próxima sesión” ha sido admitida por la Corte, como una de las frases que se puede utilizar para acreditar el cumplimiento del requisito del aviso previsto en el último inciso del artículo 160 Superior, pues se trata de una fecha que resulta determinable teniendo en cuenta las disposiciones del Reglamento del Congreso que expresamente determinan en qué días se surte de ordinario las sesiones y quiénes pueden convocar para su práctica”.

42 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-1153 de 2005 y C-309 de 2004, entre otras.

43 Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

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

45 Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application*. (Amsterdam: IBFD, 2007), p.19.

46 Roy Rohatgi, *Principios básicos de tributación internacional*. Traducción de Juan Manuel Idrovo. (Bogotá: Legis, 2008), p.28-29.

47 Holmes, *Op cit.*, p.20

48 *Ibíd.*

49 Rohatgi. *Op cit.*, p. 32.

50 Ver al respecto, Xavier, A., *ob. cit.*, p. 198.

51 Zapata C, “Tributación sobre la Renta Mundial. Reflexiones sobre la implementación en América Latina”, Libro homenaje a José Andrés Octavio, Caracas, 1999.

52 Holmes Pp.25 a 36. *Op. Cit.*, p.25 a 36.

53 Ronald Evans Márquez, “Régimen jurídico de la doble tributación internacional”. Caracas, Mc Graw Hill, 1999.

54 “ARTICULO 254. POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. <Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 1111 de 2006.- Los contribuyentes nacionales 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, el pagado en el extranjero 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. // Cuando se trate de dividendos o participaciones recibidos de sociedades domiciliadas en el exterior, tales dividendos o participaciones darán lugar a un descuento tributario en el impuesto de renta, equivalente al

resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones, por la tarifa del impuesto de renta a la que se hayan sometido las utilidades que los generaron en cabeza de la sociedad emisora. Cuando los dividendos hayan sido gravados en el país de origen, el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen. En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta generado en Colombia por tales dividendos”.

55 Benjamín Cubides, Normas y convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia. (Medellín: CETA, 2010) P.18

56 Op cit. Holmes P.4

57 Xavier, A., Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales, Universidad Austral, Buenos Aires, 2005, p.55.

58 Corte Constitucional, Sentencia C-577 de 2009.

59 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-388 de 2008 y C-577 de 2009.

60 Rohatgi. Op cit., p.42.

61 Sentencia C-400 de 1998

62 Ibíd.

63 Ley 153 de 1887, artículo 3º.

65 Niels Blokker, Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the commentaries on the OECD model tax convention. En S. Douma y F. Engelen (eds.), The legal status of the OECD commentaries (Amsterdam: IBFD, 2008), p.25.

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

67 Artículo 31. “REGLA GENERAL DE INTERPRETACIÓN. 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. // 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado; // 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. //4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

68 *Ibíd.*

69 Véase Frank Engelen, How “acquiescence” and “estoppel” can operate to the effect that States parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD model tax convention. En S. Douma y F. Engelen (eds.), *The legal status of the OECD commentaries* (Amsterdam: IBFD, 2008) Pp. 50 - 72. Véase también, David A. Ward QC, En igual sentido, Hugh Thirlway, *The role of the international law Concepts of acquiescence and estoppel*. En *Ibíd.* Pp. 29 - 50

70 Véase David R. Tillinghast, *A practitioner’s comment on why commentaries on the OECD model tax convention should not be treated as legally binding*. En *Ibíd.* P. 153-156

71 Rohatgi, *Op cit.*, p.71.

72 De hecho, cortes nacionales de impuestos alrededor del mundo se han valido del artículo 32 de la Convención de Viena para usar los comentarios de la OCDE, afirmando que aquellos constituyen un factor persuasivo en la interpretación de los ADT. Así, por ejemplo, “La Corte Suprema de Canadá sostuvo en el caso de Crown Forest que “los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados indican que se puede hacer referencia a esta clase de materiales extrínsecos cuando se interpretan documentos internacionales tales como convenciones tributarias”. En: Rohatgi, *Op cit.*, p.78.

73 Sentencia C-690 de 2003

74 *Ibíd.*

75 Theodore Georgopoulos, *Tax Treaties and Human/Constitutional Rights: Bridging the gap?* En <http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/fellowsforum/forumgeorgopoulos0607.html>.

76 En esta dirección apuntó la exposición de motivos al proyecto de Ley, presentada en su momento por el Gobierno a través de los Ministerios de Hacienda y de Relaciones Exteriores.

77 Corte Constitucional, Sentencia C-383 de 2008.

78 Al respecto, el comentarista Roy Rohatgi afirma que “Los redactores del Modelo de la OCDE asumieron que los países tenían más o menos las mismas bases fiscales y los mismos sistemas tributarios. El modelo de las Naciones Unidas está pensado para países con un nivel económico desigual. Mientras el Modelo de Convención de la OCDE presenta los puntos de vista de los países desarrollados y recomienda la NEC y la tributación en la residencia, los países en vía de desarrollo en su calidad de importadores netos de capital generalmente prefieren la NIC y más tributación en la fuente. También prefieren el Modelo de Convención de las Naciones Unidas por su objetivo de política de tratados más amplia que la sola tributación y distribución de impuestos, esto es, para promover el crecimiento social y económico. Para los países en vía de desarrollo, los tratados son un medio para lograr un fin y no un fin en sí mismos”. En: Rohatgi, *op cit.*, p.133.

79 Alfredo Lewin y Adrián Rodríguez, Los tratados para evitar la doble tributación internacional como instrumentos de estabilidad, promoción y garantía para la inversión extranjera. En: Revista de Derecho Privado de la Universidad de los Andes, Núm. 25, 2000, p.32.

80 Raffaele Russo, Attribution of Profits to Permanent Establishments (Amsterdam: IBFD, 2005) P.3

81 Cubides, Op cit., p.42.

82 Holmes, Op cit., p.91.

83 Gaceta del Congreso Núm. 362 de 2009

84 Montaña, C, Manual de derecho tributario internacional, Ecuador, 2006.

85 Op cit., Cubides P.132

86 Sentencia C-577 de 2009

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