



FABIÁN JAIMES POVEDA

**LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL Y SUS EFECTOS EN
LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO
BOGOTÁ - COLOMBIA**

2021



UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO

RECTOR:	Dr. HERNANDO PARRA NIETO
SECRETARIA GENERAL:	Dr. JOSÉ FERNANDO RUBIO
DIR. DPTO DE DERECHO FISCAL:	Dra. OLGA LUCÍA GONZÁLEZ P
DIRECTOR DE TESIS:	Dr. JOSÉ MANUEL CASTRO A.
PRESIDENTE DE TESIS:	Dr. ROBERTO INSIGNARES
JURADOS DE TESIS:	Dra. OLGA LUCÍA GONZÁLEZ P
	Dr. OMAR SEBASTIÁN CABRERA

AGRADECIMIENTOS

A Dios por su amor incondicional.

TABLA DE CONTENIDO

INDICE DE TABLAS.....	7
INDICE DE ILUSTRACIONES	8
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I: CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL	12
Planteamiento.....	12
I. HISTORIA.....	12
A. Orígenes.....	12
B. Varios nombres, una esencia	14
C. Algunos contratos de colaboración empresarial en el derecho interno.	20
1. Sentencia Consejo de Estado, sección cuarta, radicado interno 22390, del 16 de julio de 2020, M.P Julio Roberto Piza Rodríguez.....	20
a. Contrato de cuentas en participación.....	22
1. Tratamiento tributario de las cuentas en participación	24
b. Contrato de consorcio – unión temporal	28
1. Tratamiento tributario de los consorcios y uniones temporales...	31
c. Joint Venture	32
1. Tratamiento tributario del Joint Venture	37
D. El impuesto a la renta en los contratos de colaboración empresarial a la luz de la ley 1819 de 2016.....	37
E. Tratamiento contable de los contratos de colaboración empresarial	39
CAPÍTULO II: ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO Y CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS: LA CONFIGURACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CCE	42
Planteamiento.....	42
I. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	42
A. La Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT) y los CDI.....	44
1. La buena fe y el sentido de las palabras	45
2. Los contextos y los acuerdos o prácticas ulteriores.....	48

3. Los comentarios al MCOCDE, ¿son vinculantes?.....	50
a. Los comentarios son simples recomendaciones que no son vinculantes	51
b. Los comentarios son criterios idóneos pero auxiliares de interpretación	51
c. Los comentarios deben ser atendidos porque son parte del “contexto”	53
II. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS DEL CCE....	55
A. ¿Aplican los CDI a los CCE?	55
1. Ámbito de aplicación subjetivo de los CDI.....	56
a. “Informe sobre la aplicación del modelo de convenio de doble tributación a las partnerships” del año 1999.	59
b. El Informe final sobre Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements del 5 de octubre del 2015, en armonía con el Instrumento Multilateral para Implementar el Plan BEPS del 24 de noviembre del 2016.	61
c. Las entidades fiscalmente transparentes en el MCOCDE del 2017 ..	64
d. Calificación de las rentas en los CCE considerados como entidades transparentes.....	65
2. El CDI entre Colombia y el Reino Unido.....	67
3. El CDI entre Colombia y España	68
B. La configuración de establecimiento permanente en los CCE	71
1. ¿El CCE puede ser un establecimiento permanente? ¿El aporte hecho a un CCE puede configurar un establecimiento permanente?	71
a. El concepto de establecimiento permanente (EP) : ¿El CCE puede ser configurativo de un EP?	72
b. EP general o la regla base	73
1. Factor objetivo: existencia física de un lugar de negocios.....	73
2. Factor subjetivo: fijeza del lugar y permanencia en el tiempo	74
3. Factor funcional: ejecución de la actividad a través del lugar de negocios.....	77
c. EP de obra o construcción	78
d. EP personal o de agente	80
1. Potestad para celebrar habitualmente contratos.....	82
2. Actuar en nombre o representación de la empresa	83

3. El carácter dependiente del agente	83
C. El tratamiento del EP en el CDI con España y con el Reino Unido	86
D. Casos prácticos sobre los aportes de un no residente a un CCE en Colombia.....	89
1. ¿El aporte hecho a un CCE puede configurar un establecimiento permanente?	89
a. CASO 1. El residente extranjero aporta al CCE una licencia de explotación de software (intangible)	90
b. CASO 2. El residente extranjero aporta al CCE la ejecución de una parte de la obra o construcción.....	92
c. CASO 3. El residente extranjero aporta al CCE actividades de representación	95
E. Calificación de las rentas y su tratamiento en los EP	101
1. Beneficios empresariales.....	101
2. Servicios	104
3. Ganancias de capital	106
CONCLUSIONES	108
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	113
REFERENTES NORMATIVOS Y JURÍDICOS	115
REFERENCIAS ELECTRÓNICAS	117

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 desarrollo normativo de los consorcios y uniones temporales, creación propia.....	31
Tabla 2 Establecimiento permanente con CDI España y Reino Unido, creación propia.....	88

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: operación conjunta o negocio conjunto, tomado de Consejo técnico de la Contaduría pública.....	41
---	----

INTRODUCCIÓN

El presente documento se elabora como requisito de grado dentro del programa de Maestría en Derecho con Énfasis en Tributación de la Universidad Externado de Colombia y se enmarca en la línea del derecho tributario internacional como quiera que se identifican y analizan los efectos de los Contratos de Colaboración Empresarial (CCE) en los Convenios de Doble imposición (CDI).

En el trabajo se parte del género contractual de los CCE en la dimensión de figura jurídica de amplia utilización en la estructuración de negocios, por sus características de ser contratos flexibles, casuísticos y carentes de reglamentación normativa, en apariencia, contratos apropiados para la estructuración de planeaciones fiscales; sin embargo, en el campo de la tributación internacional se generan interrogantes cuya respuesta preliminar es necesaria para considerarlos como vehículos idóneos de planeación. Por ejemplo, es preciso establecer si los CCE son beneficiarios de los CDI al estar dentro del ámbito de aplicación subjetiva de los Convenios bajo el concepto de agrupaciones de personas o si al ser considerados entidades transparentes no son beneficiarios del CDI. También, si la naturaleza de los aportes realizados en los CCE (servicios, regalías, beneficios empresariales, etc), se conservan al momento del reparto o muta el aporte al concepto de dividendos. Adicionalmente, en el desarrollo del trabajo se identificó la importancia de establecer si per se los CCE configuran un Establecimiento Permanente (EP) o si los aportes realizados por los partícipes configuran potencialmente alguno de los tipos de EP.

El planteamiento de las inquietudes se abordó metodológicamente en dos capítulos. En el primero, se estructura el marco teórico en el que se conceptualiza los Contratos de Colaboración Empresarial desde su origen, la naturaleza asociativa de los contratos, sus características, el tratamiento tributario, lo que la jurisprudencia

del Consejo de Estado en la sección cuarta ha considerado, el entendimiento de la DIAN sobre los contratos de cuentas en participación y los joint venture, el régimen tributario del artículo 18 del E.T, y el tratamiento contable de los acuerdos conjuntos.

En el capítulo central se aborda inicialmente las reglas de interpretación de los convenios públicos internacionales bajo los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena y el Derecho de los Tratados (CVDT) y su incidencia en los CDI. Al estar frente a las diferentes fuentes de interpretación de los CDI, empezando por las propias de cada uno de los Estados, la determinación de unas reglas de interpretación unívocas es esencial para la comprensión de los términos definidos en el CDI y de los contextos en los cuales se suscriben los acuerdos. Así mismo, es vital establecer el alcance de los comentarios explicativos al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante MCOCDE, los cuales son calificados en diferentes dimensiones por la doctrina.

En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo del CDI a los CCE se interroga si ¿el CCE es residente para los efectos del CDI? La respuesta a esta pregunta se obtiene del análisis de diferentes documentos elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre las “agrupaciones de personas”. Se abordan: a) “Informe sobre la aplicación del modelo de convenio de doble tributación a las partnerships” del año 1999, b) el Informe final sobre Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements del 5 de octubre del 2015, en armonía con el Instrumento Multilateral para Implementar el Plan BEPS del 24 de noviembre del 2016 y c) el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE) del año 2017.

De cara a la calificación de las rentas de la agrupación de personas, la clasificación como entidades transparentes tiene un impacto directo en la naturaleza de las rentas y en su atribución; no obstante, requiere del cumplimiento de los requisitos de residencia fiscal a la luz de los ordenamientos internos de los Estados

suscribientes del Convenio. Producto de la valoración del ámbito de aplicación subjetivo y la calificación de las rentas, se plantea la revisión de los CDI entre Colombia y el Reino de España (2006) y Colombia y el Reino Unido (2018), en la medida que son Convenios suscritos bajo contextos diferentes y basados en modelos de convenios con notorias diferencias, por consiguiente, una misma situación de hecho puede generar interpretaciones diversas y efectos diferentes.

Posteriormente, se valora la configuración del Establecimiento Permanente (EP) a partir del CCE. Para resolver los interrogantes se revisan las características de los diferentes tipos de EP (general, de obra, personal o de servicios) y se estudian 3 supuestos de CCE ejecutados en Colombia, en donde, en el primer caso, el partícipe no residente aporta un intangible; en el segundo, otro realiza una parte de la obra civil de un contrato estatal; y en el tercero, se presta un servicio bajo la representación del partícipe colombiano. El análisis de estos ejemplos determina si se configura EP con los diferentes aportes realizados por no residentes a un CCE que se ejecuta en Colombia.

Finalmente, el objetivo de este trabajo es que sirva como documento de consulta preliminar para los estudiantes y profesionales del derecho que bajo la inmediatez de las dinámicas comerciales se hallen bajo un contrato de CCE con partícipes de diferentes Estados.

CAPÍTULO I: LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Planteamiento

En Colombia, no existe una definición de orden legal de los contratos de colaboración empresarial, sin embargo, como antecedente legislativo, se encuentra un proyecto de ley de reforma al Código de Comercio, en el cual se definió este tipo contractual como “*Contrato en virtud del cual, dos o más empresarios se unen para facilitar o desarrollar de manera estable o transitoria, determinadas fases de su actividad económica o para mejorar o incrementar los resultados de ésta. Por este contrato no se forma una persona jurídica independiente, ni se constituye una sociedad de hecho*” (Arrubla Paucar, 2002).

Teniendo en cuenta que el conocimiento de este tipo de contratos es esencial para este trabajo, en este primer capítulo se hará un reconocimiento histórico, teórico y tributario de los mismos para enmarcar el tema y realizar el posterior abordaje normativo de los diferentes ámbitos de aplicación.

I. HISTORIA

A. Orígenes

Cesar, sucesor de Pompeyo, había declarado la guerra a Ptolomeo XIII, afectando así los intereses económicos de Cayo, quien estaba negociando un cargamento de trigo procedente de Egipto para venderlo en Roma. La inversión era alta y el riesgo había aumentado con la declaratoria de guerra. Camino a Pompeii, Cayo decidió pasar a visitar a Ticio para proponerle asumir el riesgo del negocio de manera conjunta, éste último aceptó llevándose cuatro décimos del negocio, pero sin adelantar la parte del precio que le correspondía. Por su parte, Cayo haría el negocio a nombre propio, pagaría el precio al vendedor, estaría pendiente de los buques, revendería el trigo, y rendiría cuentas finales a Ticio para determinar quién le debía a quién y cuánto. El negocio entre Cayo y Ticio fue calificado como una *societas unius rei* al ser de objeto único. (Le Pera, 2008, pág. 23)

Más recientemente en el Reino Unido, en 1890, con base en la jurisprudencia se dictó la *Partnership Act*, y en 1907, la *Limited Partnership Act*. La primera de estas normas, en la sección 1, definió a las Partnership como “*la relación que subsiste entre personas que llevan a cabo un negocio en común con miras a obtener utilidades*” (WFS, 1914).

De la misma manera en Estados Unidos, en el año 1914, como consecuencia de la búsqueda de armonización legislativa, se publicó la *Uniform Partnership Act* y la *Uniform Limited Partnership Act*. En estas se definió a la partnership como “una asociación de dos o mas personas para conducir como copropietarios un negocio y obtener utilidades.” (WFS, 1914).

Precisa, S. Le Pera (2008), que la Partnership es el nombre y regulación de todo *negocio en común* siempre que las partes no hayan optado por sujetar su relación a un régimen especial; entiende, que toda asociación que no sea una *company* será una *partnership*. (p, 24)

Como características comunes de estas *relaciones o asociaciones*, como se definieron en Inglaterra y Estados Unidos, se destaca la ausencia de personería jurídica de la entidad formada por acuerdo entre los asociados, y derivado de esto, la existencia de una responsabilidad solidaria e ilimitada de los asociados, tanto en materia contractual como extracontractual. (Partnership Act, 1890)

Entrando al siglo XX algunos países de formación jurídico continental emitieron leyes tipificando esta clase de relaciones, asociaciones, o si se prefiere, de colaboraciones; por ejemplo, en Francia se crearon las Agrupaciones de Intereses Económicos, en Italia los Consorcios, en Portugal el Agrupamiento Complementario de Empresas, en España las Agrupaciones de Empresas y las

Uniones Temporales de Empresas, en Argentina el Agrupamiento de Colaboración y la Unión Transitoria de Empresas, y en Brasil los consorcios.

B. Varios nombres, una esencia

Es de común conocimiento que de tiempo atrás la doctrina contractual ha realizado clasificaciones de los contratos a partir de la identificación de los puntos comunes y de sus diferencias; una de estas es la relacionada con los contratos típicos y atípicos, entendiendo por los primeros, los que han sido reconocidos y reglamentados por la ley, y por los segundos, los que continúan teniendo un reconocimiento social (tipicidad social) y económico pero carentes de reglamentación por una norma jurídica.

A su vez, el ejercicio de la autonomía de la voluntad cuenta con igual protección en los contratos típicos como en los atípicos; ergo, significa que la ausencia de reconocimiento de los contratos atípicos por una norma jurídica no los convierte en contratos ineficaces o inválidos, por el contrario, la producción plena de efectos jurídicos se encuentra garantizada. Producto de esta libertad de configuración contractual, el efecto inmediato es que la autonomía contractual permite encontrar tanta diversidad de contratos como diferentes estructuras, contenidos, efectos, finalidades y nombres posibles.

Con relación a los elementos del negocio jurídico, o la división de las cosas de cada contrato, como lo llama el maestro Hiestrosa, se plantea la división tripartita de sus elementos en esenciales, naturales y accidentales. Esta clasificación indica que, en los esenciales, se presentan términos fundamentales y característicos de la figura, los cuales permiten ubicarla dentro de la variedad de ejemplificaciones, la hacen ser lo que es, y ante la ausencia de estos rasgos el contrato no produce efecto alguno o degenera en un tipo diferente con eficacia distinta. Otras cláusulas, propias de la naturaleza del negocio, o, mejor, productoras de efectos u obligaciones, acompañan de suyo al acto dispositivo, se

sobreentienden en él, pero pueden ser desechadas por expresa decisión particular; y finalmente existen otras estipulaciones accidentales, igualmente admisibles en el negocio jurídico pero que no lo siguen sino en cuanto haya habido concreta mención suya por parte de los celebrantes. (Hinestrosa, 2001, págs. 115-117)

Ahora, respecto de la proliferación de tipos contractuales el maestro Hinestrosa (2001) sostiene, que las relaciones de producción y distribución se van haciendo más complejas, y por lo mismo van surgiendo nuevas figuras o tipos negociables, no precisamente por generación espontánea, sino producto de la imaginación y la inventiva de las gentes, en especial de la dedicada al comercio. Aclara, como cualquier producto nuevo el negocio requiere experimentación, observar su funcionamiento, su utilidad, por lo cual en fuerza de la repetición de su empleo va adquiriendo tipicidad social para alcanzar más tarde su ingreso como figura legal, con un nombre, y sobre todo una disciplina dentro del catálogo legal. También destaca, en el presente abunda la creación de figuras nuevas, ante todo, la multiplicación de sub-figuras que se desprenden de los troncos tradicionales y que corresponden a la imaginación de los operadores del tráfico y al empeño del legislador de regular determinadas operaciones especiales. (págs. 380-383)

Otra de las clasificaciones que sirve para caracterizar los contratos de colaboración empresarial, es el de la categoría de contratos de cambio o intercambio y los de organización o asociación. Los de cambio son contratos bilaterales, y por lo mismo, se basa en el cumplimiento de obligaciones reciprocas encaminadas a la satisfacción de los intereses de la contraparte; las partes del contrato tienen intereses contrapuestos. (Etcheverry, 2017)¹

¹ “El contrato de cambio o de intercambio se crea, generalmente, a partir de una relación bilateral, en la cual dos partes se enfrentan con intereses contrapuestos y, por lo común, ellos deben ser equivalentes; ambos se prometen el cumplimiento de obligaciones y deberes, esperando, a cambio, la contraprestación del otro.”

Por su parte, los contratos de colaboración, organización o asociación no se basan en el intercambio sino en la concurrencia de intereses. En estos, la confianza y cooperación son fundamentales. El deber de colaboración es de tal nivel que elimina los conceptos de contraposición de intereses y contraparte contractual. La unión prolongada de esfuerzos se encamina a la consecución de objetivos comunes previamente identificados (incrementar los ingresos, compartir gastos, explotar un proyecto, repartir el riesgo de una operación) sin llegar a constituir una persona jurídica distinta a la de sus integrantes, quienes conservan su autonomía e independencia.

De acuerdo con Hinestrosa (2001) en estos contratos:

“la permanencia y la posibilidad real del fin común juega un papel definitivo en el desenvolvimiento de las relaciones y en la vida misma del contrato, y en ese orden de ideas se resalta el factor confianza mutua indispensable a dicho propósito, ante cuya falta o deterioro vendría la terminación y liquidación de tal “comunidad”, sin perjuicio de la intervención judicial para la interpretación del contenido del contrato y para el eventual ajuste de las prestaciones.”

Esta heterogénea situación apareja la importante tarea de realizar una adecuada interpretación de los contratos, lo cual es un ejercicio de alta dificultad y responsabilidad, pues el determinar el verdadero sentido de las expresiones, su significación genuina y evidente, así como establecer la intención de las partes, el alcance del texto, la sustancia y el cumplimiento de las formas, pueden llevar a conclusiones razonadamente opuestas y a diferencias inconciliables. En la hermenéutica², la dificultad inicial surge en las palabras, Talamanca (2017) , en donde el lenguaje empleado en las relaciones intersubjetivas no es un instrumento

2 “Interpretar un negocio jurídico es indagar y desentrañar sus términos y alcances, rastrear su significado, teniendo siempre presente que se trata de un acto de autonomía privada, de un comportamiento de necesario contenido social, de donde resulta indispensable reconstruir el marco de circunstancias externas dentro del cual se celebró, para así estar en condiciones de acertar en la precisión de su sentido”.

de precisión, por tanto, el significado del discurso que se expresa queda expuesto a una valoración subjetiva, y mucho más frecuentemente, de cuanto ingenuamente se piensa, al riesgo de la ambigüedad objetiva.

En esencia, el interés de asociarse de manera organizada para la consecución de fines comunes, pero conservando la autonomía e independencia, se ampara en la protección que el ordenamiento jurídico brinda a los contratos atípicos, generándose por consecuencia la creación de diferentes tipos de contratos; no obstante, con características homogéneas e idénticas finalidades.

La doctrina comparada no ha sido ajena a los efectos de la producción de nombres de contratos, a su indeterminación y complejidad interpretativa. Parte de esta complejidad es visible en los ejercicios de taxonomía contractual, en la cual se hacen trabajos académicos para hallar y justificar las diferencias entre los contratos de colaboración empresarial, de organización, de asociación, de cooperación y las alianzas estratégicas, entre otros.

Al efecto, Farina (2014) plantea la utilidad de desentrañar el concepto que encierra cada uno de estos diferentes términos a fin de que su correcta utilización facilite la determinación de la naturaleza jurídica de las diversas figuras contractuales. Dentro de las diversas figuras contractuales que enuncia en su clasificación, aunque no incompatibles entre sí, afirma, presenta las siguientes: *los contratos de colaboración o de cooperación, los contratos plurilaterales, los contratos de organización, los contratos asociativos, y los negocios participativos.* (pág., 412)

Por otra parte, Etcheverry (2017), sostiene que en el moderno derecho comercial existen modelos de negocios asociativos y combinaciones que se destacan por sus formas abiertas y flexibles, denominadas *Alianzas Estratégicas*. Estos son métodos de cooperación para agregar valor al producto, combinando

recursos y fuerzas; implican acuerdos de variada índole para aumentar la competitividad y las ganancias empresariales. El término como tal, afirma, viene de la política internacional y se ha volcado al quehacer empresarial de un modo multívoco, razón por la que, al hablar de *Alianzas Estratégicas* se señala una gran variedad de negocios de cooperación, no limitados por el objeto transitorio, como sucede con la *unión transitoria de empresas*, o por su carácter interno no exteriorizado respecto de terceros, como ocurre con las *agrupaciones de colaboración*.

En Colombia los contratos de colaboración empresarial no tienen un régimen definido, ni se cuenta con una definición legal, tampoco se tiene una conceptualización ni caracterización clara; no hay certeza de si se trata de una categoría de negocios jurídicos plurilaterales desarrollada por innumerables tipos de contratos o un tipo contractual atípico y único. Adicionalmente, como los verbos rectores de esta clase de contratos, como son: cooperar, colaborar, asociar, organizar, aunar, son tan amplios, se ha llegado a calificar algunos contratos de intercambio dentro de esta categoría (Farina, 2014)³. Véase, a modo ilustrativo, que en el año 2015 Procomercio emitió una guía legal de contratos de colaboración, en la que incluyó dentro de esta categoría los contratos de agencia comercial, el de distribución y las licencias de uso de derechos de autor, siendo estos unos típicos contratos de intercambio.

Por otra parte, la Superintendencia de Sociedades mediante Circular Externa 115-006 del 23 de diciembre de 2009, impartió instrucciones sobre el tratamiento contable, aplicable para ese momento, de los contratos de colaboración bajo las modalidades de consorcios, uniones temporales, cuentas en participación y contratos de administración delegada. A diferencia de los presentado por

³ Esta ambigüedad también se evidencia en la doctrina internacional en opinión de Messineo: “al hablar de contratos de colaboración (o de cooperación) incluye algunos contratos de cambio como son los de mandato, comisión, expedición, agencia, contrato de edición, etc., y necesariamente todos los que forman el grupo de contratos asociativos.”

Procomercio, se centra en contratos de colaboración basados en una cooperación y estructura económica y administrativa (Arrubla Paucar, 2002).

Lo que en nuestro sentir es el punto estructural para enmarcar los contratos de colaboración empresarial de una manera precisa, independientemente de su nombre o denominación, lo indica Cabanelas (1973, pág. 11), al expresar qué no se debe entender la colaboración empresarial en un sentido amplio, pues esto supone que todos los contratos serían aptos para estar allí, y por lo mismo, la expresión “colaboración empresarial” no agregaría nada a la de contratos de empresa o simplemente contratos. Bajo esta misma línea, Arrubla Paucar considera, debe tratar de un nivel de vinculación empresarial en donde no se llega a una integración total, pero se efectúan contribuciones para formar una estructura empresarial, económica y administrativa, conservándose la autonomía en todas las demás operaciones. (Arrubla Paucar, 2002)⁴

En suma, indistintamente de cómo se denominen los negocios, en el tráfico mercantil los Contratos de Colaboración Empresarial se caracterizan bajo la concepción unívoca y definida de aunar esfuerzos (cooperar) de manera prolongada en el tiempo, repartiendo entre los partícipes asociados el riesgo y los beneficios o pérdidas generados en el ejercicio de la actividad colaborativa, siempre conservándose la autonomía e independencia jurídica y económica de los partícipes, y sin crear una persona jurídica nueva y diferente a las de los partícipes asociados.

⁴ “En el derecho comercial positivo no existe una categoría normativa precisa para esta clase de relaciones jurídicas, se trata más bien de un fenómeno económico y administrativo, que se observa en la vida diaria de las empresas”.

C. Algunos contratos de colaboración empresarial en el derecho interno

1. Sentencia Consejo de Estado, sección cuarta, radicado interno 22390, del 16 de julio de 2020, M.P Julio Roberto Piza Rodríguez

A manera preliminar y por su importancia se citará en extenso esta sentencia, como quiera que es reciente y recopila el entendimiento del Consejo de Estado sobre los CCE. Sin embargo, debe aclararse que los hechos de la demanda corresponden al impuesto sobre la renta de la vigencia fiscal 2010, fecha en la cual no existía una norma concreta que reglamentara tributariamente estos contratos, como ocurre actualmente con el artículo 18 del Estatuto Tributario.

En su tenor literal indica la sentencia:

“3.1-(...)

Sin perjuicio de lo anterior, la administración tributaria tiene la potestad de calificar los hechos económicos, para efectos estrictamente fiscales, prescindiendo del nomen y forma de los contratos que hayan pactado las partes, para atribuir los efectos tributarios que correspondan a la transacción efectivamente ejecutada, teniendo en cuenta las obligaciones pactadas y las pruebas de su ejecución. El contribuyente tiene la carga de defender la realidad contractual para asignar los efectos fiscales pretendidos. Sobre el particular, la Sala sostuvo en la sentencia del 02 de agosto de 2017 (exp. 20701, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) que “si la Administración, en el proceso de fiscalización, encuentra serios elementos de juicio que le permiten inferir que un contrato, que en apariencia corresponde al de colaboración empresarial, en realidad, concierne a uno de prestación de servicios, se invierte la carga de la prueba, correspondiéndoles al contribuyente probar la realidad contractual”

*Conforme al criterio de la Sala, desarrollado en las sentencias del 02 de febrero de 2017 (exp. 20517, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 27 de junio de 2018 (exp. 21745, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), un contrato califica como colaboración empresarial si: **(i) los contratantes conservan su individualidad jurídica o, en otras palabras, el contrato***

no deviene en una persona jurídica independiente; (ii) existe unidad de propósito, lo que implica que los contratantes trabajen conjuntamente para lograr un objetivo común; (iii) aportan activos, bienes en especie o industria para el desarrollo del proyecto común; y (iv) delimitan la forma en que se asumirán los riesgos y distribuirán los resultados -ganancias o pérdidas- de la colaboración. Desde la perspectiva contable, cada participante debe registrar los ingresos, costos y gastos en proporción a su aporte, de modo que, declare los ingresos, costos y deducciones del impuesto sobre la renta en esa misma proporción.

(...)

3.3- A partir del análisis del texto del «Acuerdo o Convenio comercial» suscrito por la demandante con Tecniruedas de la Sabana, la Sala concluye que no reúne las características de un contrato de colaboración empresarial. En vez de pactar un proyecto común, las partes del contrato estipularon una serie de prestaciones a cargo de Tecniruedas de la Sabana, relacionadas con la comercialización del producto de la demandante en beneficio de esta última. A esto se agrega que no existe claridad sobre cuáles son los aportes que cada uno de los contratantes realiza para la ejecución del proyecto que, por demás, debe ser común. Sumado a lo anterior, no se estableció la forma en que los contratantes asumirían los riesgos derivados del contrato y distribuirán los resultados del mismo en proporción al aporte y riesgos asumidos. En contraposición, las partes pactaron un pago mensual, denominado «remuneración» para Tecniruedas de la Sabana por la gestión realizada a favor de la actora, que se fijó como una participación en los ingresos.

Adicionalmente, la Sala encuentra probado un tratamiento tributario y contable inconsistente con el que corresponde a un contrato de colaboración empresarial, que la demandante no demostró haber corregido. Al efecto, la demandante no soportó contable ni fiscalmente que los ingresos provenientes de las ventas realizadas por Tecniruedas de la Sabana correspondían en un 15% a esta última, sino que registró el 100% de los ingresos como propios. Adicionalmente, solicitó como deducción el pago realizado a Tecniruedas de la Sabana bajo el «Acuerdo o Convenio comercial», correspondiente al

15% del valor las ventas de productos de la demandante. De haberse aplicado el tratamiento correspondiente a un contrato de colaboración empresarial, la demandante habría registrado como propia la parte que le correspondía en los ingresos por ventas, y la proporción que le correspondía a su contraparte contractual como ingresos recibidos para terceros.

(...)

En definitiva, no existen elementos que permitan a la Sala inferir que los efectos tributarios derivados del «Acuerdo o Convenio comercial» corresponden a un contrato de cuentas en participación o a un contrato de colaboración empresarial. Así las cosas, se colige que el «Acuerdo o Convenio comercial» suscrito entre la demandante y Tecniruedas de la Sabana, da lugar a un hecho económico cuyo tratamiento tributario debe corresponder al de una prestación del servicio de ventas. En otras palabras, los actos demandados calificaron correctamente para efectos tributarios el negocio como uno de contraprestación en oposición a uno de colaboración, por lo que la demandante debía soportar la deducción de la remuneración pagada a Tecniruedas de la Sabana mediante las facturas respectivas, conforme se dispone en los artículos 771-2 y 618 del ET. Los actos no recalificaron la transacción como lo alegó el demandante, sino que se limitaron a constatar los hechos sin alejarse de los significados previstos por el Derecho Privado.”

a. Contrato de cuentas en participación

Es un contrato típico reglamentado en el título X del libro segundo del Código de Comercio, relativo a las “sociedades comerciales”, hecho que generó diferentes debates doctrinarios sobre la naturaleza jurídica de este contrato. Una parte de la doctrina lo consideró como una sociedad especial, basándose en su ubicación dentro del Código de Comercio, en el carácter plurilateral y en el tratamiento societario dado en otras legislaciones; sin embargo, la postura mayoritaria sostuvo que se trataba de un contrato de colaboración, autónomo, con una caracterización propia, y una reglamentación independiente, tesis decantada y aceptada sin reparo actualmente.

El artículo 507 del Código de Comercio lo define como el *“contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.”*

Vale destacar, en relación con la calidad de comerciantes de los participantes que desde la jurisprudencia y la doctrina se han trazado dos posiciones: la primera, sostiene que como mínimo el partícipe activo o gestor debe detentar esta calidad, pues a la luz del artículo 22 del Código de Comercio si el acto es mercantil para una de las partes se registrará por la ley mercantil. Paucar (2002), considera que si ninguno de los partícipes es comerciante el contrato sería civil y atípico, pero vía analogía se aplicarían las normas de la participación mercantil.

La segunda tesis afirma, que todo el que tenga capacidad para contratar y obligarse puede realizar “actos de comercio” y de suyo adquirir la calidad de comerciante para ese negocio. La Superintendencia de Sociedades mediante Oficio 220-104417 del 6 de agosto de 2009 avaló esta interpretación así:

“[c]uando una persona natural o jurídica celebra un contrato de cuentas en participación, está celebrando un contrato mercantil y por lo tanto podrá reputarse como comerciante en virtud de la operación que ejecuta, tal como dispone el artículo 10 del ordenamiento mercantil, haciéndosele extensivas las obligaciones que según el régimen subjetivo les aplica”.

Las principales características de este contrato son:

i) Plurilateral. Cada uno de los partícipes conserva su independencia respecto de las otras sin llegar a constituir una persona jurídica nueva entre ellos.

ii) Consensual. Comercialmente no se requiere una formalidad específica, empero, debe acreditarse su real existencia bajo cualquier medio probatorio. Se diferencia esta reglamentación del ámbito tributario en donde el artículo 18 del Estatuto Tributario exige que se tenga por escrito.

iii) Colaborativo. Todos los partícipes aúnan esfuerzos para la obtención de beneficios y/o objetivos comunes. El partícipe activo o gestor es la cara visible del negocio frente a terceros y por lo mismo es quien ejecuta la operación en su propio nombre y riesgo, los otros partícipes permanecen ocultos de cara a los terceros y en apariencia no forman parte de la operación ejecutada.

iv) Tracto sucesivo. El contrato durará el tiempo que se requiera para ejecutar las operaciones convenidas; la participación puede enmarcarse para una o varias operaciones determinadas. Los partícipes deben someterse al plazo fijado para su duración.

v) Participativo. Los aportes pueden ser en dinero, intangibles, o bienes materiales. Incluso, obligaciones de hacer, como son los aportes en industria.

vi) Aleatorio. No se tiene certeza sobre la generación de pérdidas o ganancias; sin embargo, se debe estipular previamente la proporción en que se repartirán.

vii) Responsabilidad solidaria. En los negocios mercantiles se presume la solidaridad de los deudores por las obligaciones frente a terceros (artículo 825 Código de Comercio).

1. Tratamiento tributario de las cuentas en participación

Con anterioridad al Concepto General sobre el tratamiento de los contratos de cuentas en participación 0376 del 9 de abril de 2018, a manera de contexto es

importante conocer la postura anterior de la DIAN sobre la declaración y manejo de ingresos, costos, gastos y retención en la fuente, por cuanto son totalmente opuestos a la actual.

Inicialmente la DIAN mediante Concepto 041483 del 8 de julio de 2004⁵, consideró que los ingresos, costos y gastos provenientes del contrato de cuentas en participación debían ser contabilizados en su totalidad por el socio gestor, por lo que le corresponde registrar en su declaración de renta los ingresos propios y los ingresos, costos y gastos derivados de la explotación del contrato, así como descontar las retenciones en la fuente que les han practicado; por su parte, el socio oculto solamente declararía junto a sus ingresos propios los derivados de la utilidad que le corresponda según lo acordado en el contrato y no tendrá derecho a deducir costos o gastos. Adicionalmente, precisó, que la utilidad pagada al socio oculto es un costo para el socio gestor y una renta líquida gravable para el oculto, sujeta a retención en la fuente.⁶

Actualmente la postura interpretativa de la DIAN es diferente, en el Concepto General sobre el tratamiento de los contratos de cuentas en participación 0376 (8537) del 9 de abril de 2018, emitido con ocasión de la versión del artículo 18 del Estatuto Tributario creado en la Ley 1819 de 2016, se sintetiza en los siguientes aspectos:

i) Los partícipes deben declarar de manera independiente los “conceptos” que se generen con ocasión del contrato, utilizando para ello la certificación emitida por el partícipe gestor.

⁵ Sobre este tema se puede consultar también: Concepto 047370 del 30 de julio de 2002, Oficios 041483 del 6 julio de 2004, 099599 de noviembre 24 de 2006, 03653 del 14 de enero de 2008

⁶ Oficio 077256 del 11 de septiembre de 2006

ii) No basta con que el partícipe oculto declare la utilidad neta, por el contrario, deberá registrar y declarar el valor bruto de los ingresos en proporción a su porcentaje de participación en el contrato, los cuales estarán afectados con los costos, gastos, y deducciones procedentes.

iii) El tratamiento tributario no desdibuja la naturaleza jurídica del contrato, en tanto la intención de la norma (Artículo 18 E.T) es modificar el registro y control de la relación interna entre los partícipes; la cual no es un elemento de la esencia del contrato, de ahí que la forma de reparto -ingresos brutos o utilidades netas- pueda ser modificado en virtud de la autonomía de la voluntad.

iv) Frente a los terceros el partícipe gestor se reputa como único titular de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos; sin perjuicio de la relación interna entre los partícipes, en la que el gestor certificará al oculto la información financiera y fiscal pertinente para efectos de declarar de manera independiente los diferentes conceptos.

v) En relación con los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos cada uno de los partícipes deberá registrar y declarar su porcentaje de participación respectivo de cada uno de dichos conceptos, bajo el entendido que dicho activo o pasivo, ingreso, costo o gasto, corresponden al contrato y no a un partícipe en particular.

vi) La proporcionalidad o traslado de las retenciones en la fuente e impuestos descontables entre los partícipes no es procedente, al no existir una norma que lo autorice expresamente. En este orden, todas las retenciones en la fuente y los impuestos descontables se reflejarán en las declaraciones del gestor.⁷

⁷ La DIAN mediante Oficios 019441 y 01758 ambos del 2018 ratificaron este entendimiento

vii) El gestor no podrá llevar como costo o gasto la utilidad pagada al partícipe oculto y no tiene la obligación de practicar retención en la fuente por cuanto no trasladará al partícipe una utilidad neta sino un valor bruto que deberá afectarse con los costos, gastos y deducciones procedentes.

viii) Es previsible que los ingresos declarados en renta con el partícipe gestor no coincidan con los declarados en IVA.

Frente a la relación de reparto de los activos, pasivos, ingresos, costo y gastos, de acuerdo a su participación, Corredor (2019) presenta una interpretación muy interesante sobre el tema. Entiende que no se trata de que las partes deban declarar automáticamente de manera separada los activos, pasivo, ingresos, costos y deducciones por el hecho de estar en un contrato de cuentas en participación, sino que esa obligación se cumple únicamente cuando los partícipes aliados tengan participación en todos o cada uno de estos conceptos. Sostiene, que por participación debe comprenderse no la que se tiene sobre el contrato sino en cada uno de los conceptos (activos, pasivo, ingresos, costos y gastos) entendidos desde la definición contable, mas no, por la titularidad jurídica.

Sustenta Corredor (2019) esta interpretación en la imperativa conexión que debe haber entre el artículo 18 y 21-1 del Estatuto Tributario: *“cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, ingresos, costos o gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales efectos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad”*. Así, concluye que la obligación de declarar de manera separada existe, sí, en cuanto las partes tengan esa participación pactada, considerando las definiciones contables de los elementos de la renta y el patrimonio. Por lo mismo, el oculto declarará la proporción del pasivo, siempre y cuando tenga obligación sobre los mismos; de no tener esta carga no puede asumir la obligación sobre un pasivo

que no es suyo y del cual no tiene soporte. En idéntico sentido, si el activo no es controlado por el partícipe oculto no está obligado a reportar la fracción del mismo.

b. Contrato de consorcio – unión temporal

En Colombia se presenta una particularidad para estos contratos; su definición normativa se encuentra en el artículo 7 de la Ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública) cuyo texto expresamente advierte que es aplicable solamente “*para los efectos de esta ley*”; es decir, son definiciones de uso restringido para la contratación pública. Por su parte, en el derecho mercantil no se cuenta con una definición legal ni desarrollo normativo para estos contratos, siendo por consiguiente clasificados como contratos atípicos.

En palabras de la Superintendencia de Sociedades, el *consorcio* es un grupo conformado por un ente económico utilizado como instrumento de colaboración entre empresas para distribuir riesgos financieros, tecnológicos y fortalecer equipos, asumiendo responsabilidades solidarias, pero conservando su propia independencia jurídica. En cuanto la *unión temporal*, sostuvo que necesariamente surge de la celebración de un contrato entre personas naturales o jurídicas debidamente constituidas, quienes se ponen de acuerdo sobre las condiciones articularles del proyecto sin atender un procedimiento preestablecido sino con base en el artículo 1602 del Código Civil, de la formación de los contratos, aplicable en materia comercial por virtud del artículo 822 del Código de Comercio.⁸

La diferencia entre estas dos denominaciones en contratación pública, no privada, se encuentra en la responsabilidad sancionatoria por el incumplimiento de las obligaciones, pues la sanción se impondrá de acuerdo con la participación de cada uno de los miembros de la unión temporal en la ejecución del contrato.

⁸ Oficio 220-12397 del 30 de abril de 2001

Otro aspecto sobresaliente es el relacionado con los efectos de la ausencia de personería jurídica y la evolución jurisprudencial respecto de la facultad de actuar como partes dentro de un proceso judicial. Inicialmente, tanto el Consejo de Estado como la Corte Suprema de Justicia consideraron que al tratarse de simple tipologías contractuales sin personería jurídica, no es viable reconocerles capacidad para comparecer como parte demandante o demandada dentro de los procesos judiciales por intermedio del representante designado en el acuerdo consorcial sino deben hacerlo individualmente cada uno de los integrantes del consorcio bajo la figura del litis consorcio necesario.⁹

Posteriormente, el Consejo de Estado en sentencia de unificación proferida por la sala plena de la sección tercera del 25 de septiembre de 2013 a través del expediente 19933, modificó la postura interpretativa que venía haciendo curso en la jurisdicción, abriendo la posibilidad de acudir a los procesos como parte a través del representante de la forma asociativa. Expresó la corporación:

*“si bien es cierto no constituyen personas jurídicas distintas de quienes integran la respectiva figura plural de oferentes o de contratista , lo cierto es que además de contar con la aptitud para ser parte en el correspondiente procedimiento administrativo de selección de contratistas, también se encuentran facultados para concurrir a los procesos judiciales que pudieren tener origen en controversias surgidas del mencionado procedimiento administrativo de selección de contratistas o de la celebración y ejecución del contrato estatal respectivo – legitimario ad processum- **por intermedio de su representante.**”* (negrilla viene del texto original).

Le consultaron a la Superintendencia de Sociedades si un consorcio internacional¹⁰ puede actuar dentro de un procedimiento de liquidación judicial, ante

⁹ Oficio 220-61803 del 23 de noviembre de 2004

¹⁰ Respecto de las relaciones contractuales de colaboración internacional, ergo con sociedades extranjeras, la Superintendencia de Sociedades mediante Oficio 220-105774 del 9 de noviembre de 2010, expresó: “[D]e ahí puede observarse que las partes que conforman tal agrupación – unión

lo cual contestó, mediante Oficio 220-067661 del 20 de junio de 2019, que si bien es cierto en materia de contratación pública y privada se le reconoce capacidad a los consorcios para presentar propuestas y suscribir contratos, también lo es que el consorcio no adquiere obligaciones ni derechos, son los consorciados quienes tienen que asumir tales responsabilidades y disfrutar de los beneficios que se generen. Sin embargo, de manera matizada aclaró que:

“Si existen créditos a favor del consorcio cada uno de los consorciados es titular de una cuota de crédito y por ende tiene derecho a cobrarlo incluso judicialmente, salvo que se haya pactado la solidaridad activa del consorcio, caso en el cual será el consorcio quien deberá demandar dicho cobro. Para este efecto, el consorcio puede estar representado por la persona que los consorciados hayan designado para la representación del consorcio.”

Pues bien, como elemento relevante se tiene que independientemente de la ausencia de personería jurídica de las figuras contractuales, concretamente, en materia de contratación estatal y derecho concursal se han venido abriendo nuevos espacios a los contratos de colaboración que antes estaban vedados. En materia tributaria ocurren situaciones similares, en donde se imponen obligaciones formales a los consorcios con todo y no ser contribuyentes del impuesto a la renta, pero este tema lo abordaremos en el siguiente numeral.

Las demás características coinciden con las expuestas en el contrato de cuentas en participación.

temporal – si bien jurídicamente conservan su autonomía, están comprometidas todas con el cumplimiento del objeto contratado. Así las cosas, la obligación de incorporar una sucursal en el territorio nacional por parte de una sociedad extranjera no se concreta en razón del tipo de actividad que le corresponde en razón a su compromiso frente al grupo que ella forma parte, sino en virtud del contrato mismo determinante de la unión temporal, siempre que éste tenga el carácter de permanente.”

1. Tratamiento tributario de los consorcios y uniones temporales

Con relación a los consorcios y uniones temporales se destaca que entre el año 1984 y 1995 estuvieron transitando entre ser y no ser sujetos pasivos del impuesto a la renta y complementarios. La tabla 1 ilustra el desarrollo normativo.

Fuente normativa	Artículos	Consideración
Ley 75 de 1986	19, 34	Son contribuyentes. agentes retenedores y contribuyentes declarantes asimilados a las sociedades limitadas.
Ley 49 de 1990	83	No son contribuyentes. Deroga el artículo 18 del E.T haciendo que no sean contribuyentes asimilados a las sociedades limitadas.
Ley 80 de 1993	7, parágrafo 2	Son contribuyentes. Se aplica el régimen impositivo de las sociedades para los contratos sujetos a contratación pública. Los de contratación privada no están sujetos a esta norma.
Ley 223 de 1995	61	No son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Tabla 1 desarrollo normativo de los consorcios y uniones temporales, creación propia

A partir de la Ley 223 de 1995 se ha conservado esta condición de no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta, sin embargo, siguen siendo agentes retenedores por disposición expresa del artículo 368 del Estatuto Tributario y por lo mismo están obligados a contar con un NIT¹¹ y RUT en los términos del artículo 555-1 y 555-2 del Estatuto Tributario.

En cuanto al deber de facturación tienen la opción de hacerlo directamente como consorcio o unión temporal o lo pueden hacer cada uno de los miembros de forma separada o conjunta, tal y como lo indica el artículo 11 del Decreto 3050 de 1997.¹²

¹¹ En Concepto DIAN 013051 del 25 de mayo de 2016, se consideró que, si bien los consorcios y uniones temporales no son personas jurídicas y tampoco contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, el hecho de estar potencialmente llamado a cumplir con obligaciones tributarias debe tener NIT.

¹² El Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 en el artículo 1.6.1.4.1.11 indica los requisitos a tener en cuenta en la facturación de los consorcio y uniones temporales. Igualmente, el Concepto General de la DIAN sobre facturación N° 85922 de noviembre de 1998 detalla con mayor precisión esta obligación.

c. Joint Venture

El término Joint Venture proviene del verbo “to join”, que significa: juntar, afiliarse o asociarse; mientras que “venture” denota: empresa, negocio, negocio arriesgado.

A propósito de este contrato muy apropiada resulta la consideración inicial de Paucar (2002) al señalar:

“[e]xisten pocas áreas donde el derecho comparado haya arrojado menos frutos y mayores confusiones que la de los Joint Ventures. A diferencia de la claridad con que se les trata en el derecho estadounidense, donde se originaron y con frecuencia son objeto de estudio jurisprudencial y doctrinal, además de ser usuales en la práctica profesional; el formalismo de otras legislaciones de origen romano germánico tergiversa las categorías, las desnaturaliza, las confunde con otras o simplemente las ignora.”

Por esta misma línea Astolfi (2014, pág. 426) sostiene que en la ardua tentativa de proponer definiciones del contrato del Joint Venture se han esfumado sus rasgos característicos, sufriendo la atracción de las figuras típicas que mal se adaptan al carácter regulatorio de intereses. Estas dificultades no se plantean en la práctica del derecho estadounidense, donde ha tenido origen, pues allí se desecha la pretensión de encerrarlo en una fórmula rígida. Por el contrario, la figura es utilizada con cierta ambigüedad, como un concepto al servicio de soluciones prácticas, toda vez que dos o más empresas están interesadas en un negocio común.

En cuanto la ambigüedad del concepto del Joint Venture, Farina (2014, pág. 430) enseña los diferentes escenarios y significados fundamentales en los que se asigna esta expresión:

“a) Se aplica originariamente a una figura asociativa, cercana a la partnership, pero se distinguía de esta por cuanto la relación entre las partes se limitaba a una operación o negocio determinados. La expresión Joint Venture se sigue usando con este alcance.

b) En un sentido mas amplio, se utiliza para designar distintas formas de cooperación entre empresas que permanecen jurídicamente independientes, pero que contribuyen con una parte de sus activos al fin perseguido en común. En este sentido amplio, los Joint Ventures pueden formarse utilizando los más variados instrumentos legales, asociativos o no (p.ej., contractual Joint Ventures y corporated Joint Ventures).

c) Se da también el nombre de Joint Venture a las empresas formadas por participantes de diferentes países, cualquiera fuese la figura legal adoptada. Esta acepción presenta importancia desde el ángulo del derecho de las inversiones extranjeras.

d) Un cuarto escenario resulta de derecho antimonopolio donde dos o más empresas constituyen una subsidiaria conjunta como un instrumento de cooperación interempresaria para restringir o anular la competencia.”

Como se observa en el derecho estadounidense el concepto de Joint Venture se emplea de manera indistinta como especie y género contractual, siendo por lo tanto un Joint Venture el acuerdo denominado colaboración empresarial, concentración empresarial, empresas conjuntas o propiamente Joint Venture.

Producto de esta amplitud conceptual, la esencia del Joint Venture fue “ajustada, adaptada o importada” a otras legislaciones con la tarea de conceptualizarlo y aterrizarlo al derecho positivo y al principio de seguridad jurídica, de ahí, que se cuente con matices, exigencias puntuales, formalismos, divergencias, y otras denominaciones, sumadas a las indicadas en el párrafo anterior, como son: asociación de empresas, sociedad en participación, unión

temporal de empresas, emprendimiento conjunto, alianzas estratégicas, negocios conjuntos, entre otras.

Basado en la jurisprudencia estadounidense una definición del Joint Venture la presenta Williston (2008), plantea que el Joint Venture es una asociación de personas físicas o jurídicas que acuerdan participar en un proyecto común, generalmente específico (ad hoc), para una utilidad común, combinando sus respectivos recursos, sin formar ni crear una corporación.

Tomando una definición de la jurisprudencia estadounidense, el Joint Venture designa una empresa asumida en común para la realización de un proyecto específico, con el propósito de obtener una utilidad, qué como las pérdidas, será dividida entre ellos, aunque la obligación de los partícipes de soportar una parte proporcional de las pérdidas o de los gastos puede modificarse contractualmente. Debe haber una contribución de las partes a la empresa común, una comunidad de intereses, y algún control sobre lo que es materia de éste o sobre los bienes adquiridos de acuerdo con al contrato. (Le Pera, 2008, pág. 70)

A nivel local la Superintendencia de Sociedades mediante oficio 220-013671 del 4 de marzo de 2012, presenta como conceptos idénticos a los contratos de *riesgo compartido o Joint Venture* y lo define indicando que dos empresas independientes se unen (en capital y riesgo) para realizar un proyecto, manteniendo su independencia, pero compartiendo esfuerzos, riesgos, responsabilidades e infraestructura, y estableciendo los elementos contractuales necesarios para emprender la actividad de manera que supere las posibilidades individuales de desarrollo.

Por su parte el Consejo de Estado en sentencia del 2 de febrero de 2017, también lo asimila al riesgo compartido, pero adicionalmente lo presenta como una

especie dentro del género de contratos de colaboración empresarial por tener como características:

- i) el conservar la individualidad de las partes,
- ii) la finalidad se agota con la consecución del negocio para el cual se formó
- iii) porque pueden ser bilaterales o plurilaterales.

Así mismo, puntualizó:

“[d]entro de las modalidades de los contratos de colaboración o participación empresarial se encuentran, entre otros, los consorcios, las uniones temporales, las agrupaciones de colaboración y los “Joint Venture” o contratos a riesgo compartido.”

En Colombia el Joint Venture o riesgo compartido es un contrato atípico de aquellos enmarcados dentro del régimen de colaboración empresarial, y cuya validez se soporta en las reglas de la autonomía de la voluntad ejercida dentro de los límites permitidos (capacidad, consentimiento en el objeto y causa lícita).

Desde el campo internacional, la modalidad de *Joint Venture internacional*¹³ se estructura a partir de la ejecución de un proyecto o actividad en un país determinado mediante la unión de una persona física o jurídica local con una extranjera sin que se constituya entre estas una nueva sociedad. Dentro de las virtudes de este contrato se destaca la ventaja para la sociedad extranjera de contar con una sociedad local con conocimiento del mercado, de la normatividad, y del ambiente para ejecutar la actividad. Para la empresa local, la posibilidad de contar con la capacidad tecnológica, financiera, experiencia y conocimiento de la sociedad extranjera.

¹³ Mediante Concepto DIAN 089982 de 2000 define el contrato de Joint Venture en general, sin hacer énfasis en el de naturaleza internacional como “una empresa en la cual dos o más partes, que representan uno o varios países desarrollados y a uno o varios países en vía de desarrollo, comparten los riesgos financieros y la toma de decisiones por medio de una participación conjunta de capitales en una empresa común”.

Los Joint Ventures internacionales son la acepción más amplia del concepto por cuanto pueden aplicar cualquiera de los mecanismos jurídicos aplicables a esta expresión; dependiendo del tipo jurídico adoptado se organizará la estructura y la administración de los bienes aportados (transferidos) o destinados (vínculo de destino) a la empresa común, los derechos y obligaciones de las partes entre sí, y respecto de terceros. Generalmente un Joint Venture internacional resulta del hecho de que los participantes locales controlan un determinado factor de producción, elemento que el inversor extranjero considera como excesivamente oneroso o imposible de obtener, de recurrirse a otras fuentes. La empresa extranjera experimentará cierta resistencia o atribuirá determinado costo a su asociación con otras firmas, y este costo deberá ser compensado a través de ventajas derivables de tal asociación, en comparación con la entrada independiente al mercado de que se trate. (Cabanelas, 1973)

Finalmente, es preciso destacar que uno de los elementos basilares de este contrato es que se trata de una inversión de riesgo y no de una inversión financiera con rendimiento asegurado. En palabras de Cabanelas (1973):

“[p]ara que un Joint Venture sea tal, debe existir un cierto grado de incertidumbre respecto de los beneficios y costos que derivarán para las partes. Este riesgo existe aun cuando haya una limitación en las pérdidas, pues se lo corre en virtud de los distintos niveles de utilidad que pueden resultar para cada partícipe según el éxito de las actividades comunes, o como consecuencia de créditos incobrables, inversiones no rentables y costo de oportunidad.” Citado por (Farina, 2014)

Las demás características coinciden con las expuestas en el contrato de cuentas en participación.

1. Tratamiento tributario del Joint Venture

En lo relacionado a este contrato basta decir que la DIAN mediante Concepto 204 del 28 de febrero del 2019, cuyo objeto de consulta era el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los Joint Venture, expresó, reiteradamente, que es necesario determinar caso por caso los Joint Venture para establecer el tratamiento tributario de las obligaciones de facturar, retener en la fuente, IVA, entre otros; por cuanto, dependiendo de las características acordadas por los asociados, podrá acercarse al de los consorcios y uniones temporales o al de las cuentas en participación.

La excepción a esta regla de determinación de las obligaciones formales de los Joint Venture es la obligación de reportar información exógena; la Resolución 060 de 2017 reconoce un tratamiento específico para los Joint Venture, por lo que no será necesario identificar si el contrato cumple con las características propias del consorcio y unión temporal o de las cuentas en participación para estos efectos.¹⁴

D. El impuesto a la renta en los contratos de colaboración empresarial a la luz de la ley 1819 de 2016.

Antes de la Ley 1819 de 2016 no existía una norma tributaria que reglamentara los contratos de colaboración empresarial, entendidos como un género contractual. Existían sí, algunas normas relacionadas sobre contratos individualmente tipificados como son los contratos de explotación ganadera y aparcería conjunta o en participación expresa en los Artículos 92 a 94, hoy modificados por el artículo 57 de la Ley 1819 de 2016, con elementos semejantes a los del contrato de cuentas en participación, y los consorcios o uniones temporales que establecía el artículo 18 del Estatuto Tributario en la versión creada por la Ley 223 de 1995.

¹⁴ Concepto DIAN 0207 del 23 de febrero de 2018

Con la expedición de la enunciada ley, la nueva versión del artículo 18 del E.T se convirtió en el régimen aplicable a los contratos de colaboración empresarial en el impuesto a la renta.

En la exposición de motivos, capítulo de las personas jurídicas, se indicó sobre el alcance del artículo 18 E.T, que tiene como objeto “*definir el tratamiento tributario de los contratos de colaboración empresarial*”, y aclara, “*para efectos del estatuto tributario son contratos de colaboración empresarial, entre otros, los consorcios, las uniones temporales, el contrato de Joint Venture y el contrato de cuentas en participación.*”

Vía doctrina oficial la DIAN en Concepto 204 del 28 de febrero de 2019 destaca ese deseo de la ley, advirtiendo:

“[s]in perjuicio a las diferencias particulares de cada uno de los contratos de colaboración empresarial, cabe resaltar que el artículo 18 del E.T. reconoce el mismo tratamiento tributario para efectos del impuesto sobre la renta a los contratos de colaboración empresarial, donde se incluyen los consorcios, uniones temporales, Joint Ventures y cuentas en participación. En este sentido, debe reconocerse que los contratos de colaboración empresarial para efectos del impuesto sobre la renta tienen un mismo tratamiento fiscal. Sin embargo, existen diferencias entre los contratos de colaboración respecto otras obligaciones tributarias, tales como, la facturación, retención en la fuente, entre otros.” (subrayado es del texto original)

Adicionalmente, vale resaltar que los CCE no son contribuyentes del impuesto a la renta y que la porción de ingresos, costos y gastos de cada partícipe obedece a su “participación en el contrato correspondiente”, para ello, el gestor, representante o administrador del contrato debe certificar y proporcionar a los partícipes la información financiera y fiscal relacionada con el contrato.

En idéntico sentido, advierte el anexo de la exposición de motivos que la parte del artículo referida a las relaciones comerciales entre las partes del contrato con el contrato de colaboración empresarial propiamente de la que se obtengan “rendimientos garantizados” independientemente del éxito de las actividades desarrolladas, se tratarán para todos los efectos fiscales como efectuadas entre partes independientes, “en razón de que este tipo de contratos han venido siendo usados como herramienta de evasión en las relaciones comerciales”.

Por su parte la DIAN mediante ejercicio interpretativo consideró que debe entenderse por “rendimiento garantizado el pago fijo recibido por cualquiera de las partes en el desarrollo del contrato de colaboración empresarial, con independencia de las utilidades y/o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo.”¹⁵

Finalmente, sobre el tratamiento contable, el parágrafo 2 del artículo 18 E.T faculta a las partes para determinar si se llevará de conformidad con lo previsto en los marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables.

E. Tratamiento contable de los contratos de colaboración empresarial

Tomando como sustento directo los diferentes conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, es de pacífica aceptación que los contratos de colaboración empresarial se reconocen y miden en los estados financieros como *Acuerdos Conjuntos*¹⁶, bien en su forma de operaciones conjuntas ora negocios conjuntos.

¹⁵ Concepto DIAN 7397 del 31 de marzo de 2017

¹⁶ Los requisitos para la contabilización de los Acuerdos Conjuntos están desarrollados en la NIIF 11 (Grupo 1) o en la sección 15 de la NIIF para Pymes (Grupo 2). Las características estructurales de esta norma son la existencia de un acuerdo contractual y la decisión de las partes de compartir el control.

De acuerdo con el concepto 574 del Consejo técnico de la contaduría del 10 de agosto de 2016, un *negocio conjunto* es un tipo de acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derecho a los activos netos del acuerdo. En este caso los partícipes contabilizan sus aportes como una inversión (NIIF 11, p. 24; o NIIF para las Pymes, p. 15.8 a 15.15).

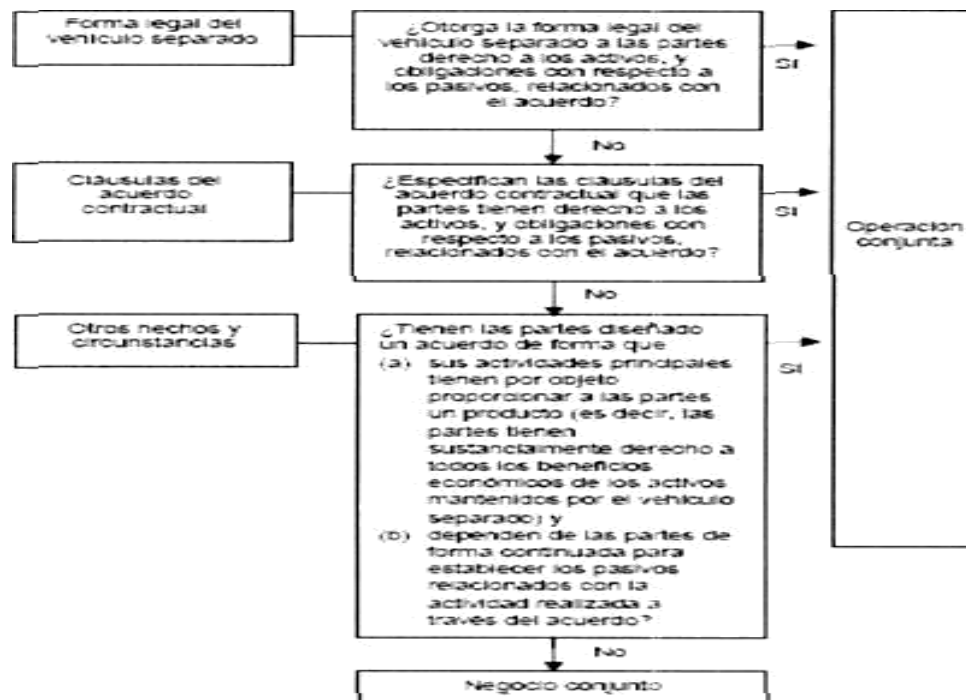
Por otra parte el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en su Concepto 574 del 10 de agosto de 2016, indica que una *operación conjunta* es un tipo de acuerdo conjunto en el cual las partes que tienen *control conjunto* tienen derechos sobre los activos y obligaciones sobre los pasivos, relacionados con el acuerdo; en este caso los partícipes no reconocen sus aportes como una inversión, sino que incorporan en sus informes financieros los activos, pasivos, ingresos o gastos o su parte de los activos, pasivos, ingresos o gastos mantenidos conjuntamente. (NIIF 11,20 p. 24; o NIIF para las Pymes, p. 15.5 a 15.7).

Por *control conjunto* debe entenderse el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, el cual solamente existe cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

En concreto, en concepto 115 del 4 de enero del año 2019, el Consejo Técnico sostuvo que “*el acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y las obligaciones de las partes con respecto al acuerdo, razón por la cual se debe evaluar las condiciones contractuales y la esencia de la operación para determinar la estrategia para el reconocimiento y medición en los estados financieros.*”. En este sentido, las partes podrán establecer si lo estructuran a través de un vehículo separado o no, caso en el cual se estará frente a una operación conjunta. Igualmente, será una operación conjunta si con todo y estructurarse mediante un vehículo separado se otorgan específicamente derechos y obligaciones sobre los activos y pasivos a las partes.

El siguiente cuadro tomado del Concepto 10-0115-2019 del 4 de enero de 2019 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, resulta ser muy ilustrativo para identificar si se está frente a una operación conjunta o un negocio conjunto.

Ilustración 1: operación conjunta o negocio conjunto, tomado de Consejo técnico de la Contaduría pública



CAPÍTULO II: ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO Y CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS. LA CONFIGURACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CCE

Planteamiento

Colombia no ha sido tímida a la suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición, con todo la globalización de la economía y las exigencias cada vez mayores en el intercambio de información han obligado al país a la suscripción de acuerdos para evitar la doble tributación y de esta manera promover el desarrollo económico.

En este capítulo se realizará un análisis de las reglas de interpretación de los convenios bajo la Convención de Viena, así como del ámbito de aplicación y calificación de las rentas derivadas de Contratos de Colaboración Empresarial a la luz de los Convenios de Doble Imposición. Consecuente con las conclusiones de este análisis inicial, se abordarán las implicaciones de la configuración o no de los distintos tipos de Establecimientos Permanentes derivados de los Contratos de Colaboración Empresarial.

I. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Con el objetivo de sintetizar el campo de acción de este trabajo y aterrizarlos sobre supuestos prácticos y concretos que orienten su entendimiento, se acudirá a manera de referencia permanente al primero y uno de los últimos Convenios para evitar la Doble Imposición, en lo sucesivo CDI suscritos por Colombia; se trata del CDI con España del año 2006 y el negociado con el Reino Unido en el 2018. Adicionalmente, como quiera que ambos CDI se suscribieron con base en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante MCOCDE, se remitirá constantemente a sus comentarios como fuente genuina y especializada en la materia.

Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos internacionales suscritos entre Estados bajo el cumplimiento del principio de *pacta sunt servanda*. Se trata de disposiciones normativas de derecho internacional cuya finalidad inicial y basilar es eliminar la doble imposición que se presenta cuando dos o más Estados gravan al mismo contribuyente por la misma materia imponible, renta o patrimonio, en idéntico periodo de tiempo, recientemente se ha incluido el objetivo de prevenir la evasión o la elusión tributaria. Generalmente la doble imposición se presenta porque los Estados buscan gravar los activos y transacciones realizadas en su territorio (conexión con la fuente) y del mismo modo las realizadas por sus residentes (conexión con la residencia) en otros Estados, generándose de esta manera la confluencia de intereses (*sufficient connection*) de los Estados al aplicar sus ordenamientos tributarios.

En este sentido y conforme a lo expuesto por la Corte Constitucional, a través de la sentencia C-460 de 2010 del 16 de junio de 2010. M.P Jorge Iván Palacio Palacio., para una mayor producción de los efectos jurídicos deseados con el CDI se requiere de la interpretación unívoca de los términos del Convenio por parte de los mismos Estados y por sus residentes fiscales¹⁷. Sin embargo, la interpretación de los CDI no es una tarea sencilla, por el contrario, tiene un alto grado de dificultad al tenerse que concertar los sistemas tributarios de los países suscribientes y a su vez conservar la autonomía y supremacía del Convenio como norma especial sobre las demás normas del ordenamiento interno.¹⁸

¹⁷ “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.”

¹⁸ [L]a 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 regulada. 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 fe.”

Con todo, es importante resaltar que la interpretación de los CDI no se hace conforme a las disposiciones de los ordenamientos jurídicos domésticos sino en el marco del mismo CDI. Sobre este aspecto el profesor J. Zornoza sostiene que la interpretación de los CDI no se puede llevar a cabo conforme a las reglas presentes en los distintos ordenamientos domésticos, pues los criterios de interpretación conforme a las diversas tradiciones jurídicas podrían dar lugar a resultados asimétricos que generasen doble imposición. Concluye, que de ahí la necesidad de acudir a las reglas internacionales del CVDT para que la interpretación de los CDI se efectúe reconciliando las exigencias derivadas de los distintos métodos domésticos de interpretación. (Zornosa, 2019)

A. La Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT) y los CDI

En aras de unificar criterios y metodologías de interpretación de los Convenios, Acuerdos o Tratados Internacionales, la teoría jurídica enseña que es necesario atender las reglas de interpretación codificadas en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT). No obstante, los expertos advierten que estas reglas en la práctica resultan ser tan generales como insuficientes para resolver las dificultades interpretativas de los CDI. Incluso, se afirma que actualmente las reglas y principios resultan ser en su mayor parte obsoletas cuando se trata de interpretar las disposiciones de los CDI. (Vogel, HeinOnline, 2020)

Con todo, y más allá de las críticas, es a partir de las líneas trazadas en la CVDT que se han construido las bases de los tratados internacionales desde 1969 y constituyen el punto de partida para la interpretación preliminar de los CDI. Dicho

se de paso la CVDT fue suscrita y ratificada en Colombia¹⁹ mediante la Ley 32 de 1985.

De tal manera, dentro del marco de referencia de este trabajo es ilustrativa la revisión de los artículos 31 y 32 del CVDT, como quiera que brindan elementos de juicio para poder valorar asertivamente aspectos trascendentales como son:

- i) el alcance de los términos definidos en los CDI,
- ii) la importancia de los contextos en los cuales se suscribió el CDI y,
- iii) los efectos y alcance de los comentarios realizados al MCOCDE.

1. La buena fe y el sentido de las palabras

Entrando en el contenido del CVDT, el artículo 31 párrafo 1 indica que *“un tratado debe 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 objetivo y propósitos.”*

En sentir de Klaus Vogel, los objetivos y propósitos se refieren a una expresión única e integral del tratado visto como un todo y no a las intenciones subjetivas de los Estados contratantes. (Vogel, HeinOnline, 2020)

Por su parte Lang (2014), entiende que los objetivos y propósitos se deben considerar respecto de cada disposición específica, por cuanto no es suficiente referirse a propósitos generales como evitar la doble imposición para resolver cuestiones individuales y concretas de la aplicación del CDI.

¹⁹ En Colombia la DIAN en el Concepto 0309 del 19 de marzo de 2014 hizo mención al CVDT pero sin presentar mayores consecuencias.

A su turno Zornoza (2019) considera que la función basilar de la buena fe como principio interpretativo es *“prevenir interpretaciones puramente domésticas, atentas en exclusiva a la finalidad de las normas tributarias internas con las que se integran, de modo que se tome en consideración que se está ante tratados internacionales que deberían ser objeto de una interpretación que evite divergencias entre las partes signatarias”*.

En este orden, la buena fe supone un deber de lealtad frente al Convenio, el cual se evidencia en aquella interpretación que satisfaga el mutuo interés de los Estados a través de la armonización entre los objetivos y propósitos generales del CDI y las finalidades particulares de cada artículo. Así mismo, las interpretaciones basadas netamente en las normas de contenido interno serán opuestas a la buena fe del Convenio, habida cuenta que desconocen todos los propósitos y objetivos por los cuales fue suscrito. En este sentido, tanto la DIAN como el Consejo de Estado y los contribuyentes están llamados a preferir siempre las interpretaciones estructuradas sobre los pilares de la buena fe.

Ahora bien, en relación con el sentido de las palabras, las reglas de interpretación siguen los mismos métodos conocidos en el derecho interno, ergo, gramatical, sistemático, teleológico e histórico, prevaleciendo en cada caso el método que mejor exposición haga de los argumentos. En este orden, es con base en estos métodos que se llegará al “sentido corriente” de las palabras en cada una de las disposiciones de los CDI. En relación con el “sentido especial” de las mismas, el apartado 31 (4) del CVDT advierte que se dará a determinados términos el sentido que corresponda a la intención de las partes.

En el caso de los CDI, y en concreto los estructurados bajo el MCOCDE, en el artículo 3 (1) se detalla el sentido especial y autónomo de algunas palabras, a fin de no tener que referirse a las definiciones internas de cada Estado ni a otros contextos ajenos a los del propio Convenio. Aun así, y ante la imposibilidad natural

de establecer dentro del texto el alcance de todos los términos que se puedan emplear en la interpretación de un CDI, en el artículo 3 (2) se expresa “que a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, se atenderá al significado que en un momento determinado le atribuya la legislación tributaria de ese Estado, la cual prevalecerá sobre el significado que resultaría de otras ramas del derecho.”

Sobre este aspecto, Lang (2014) considera que se presenta una independiente y controvertida regla de interpretación, al tomar como decisiva la legislación interna “a menos que del contexto del CDI se infiera una interpretación diferente”. Es decir, el “contexto” resulta esencial y su análisis es previo a la revisión de la legislación doméstica. En tal sentido, “la referencia a la legislación interna del artículo 3 (2) del Modelo OCDE únicamente es relevante si la aplicación de todos los métodos de interpretación existentes no conduce a una solución satisfactoria. En cualquier caso, es muy extraño que tomando en consideración todos los aspectos sistemáticos, teleológicos e interpretativos, no sea posible llegar a la referida solución”.(pág. 117)

Descendiendo al caso de Colombia²⁰ ocurre que todos los CDI negociados, suscritos y/o ratificados se hicieron bajo el MCOCDE²¹, salvo el de la CAN suscrito bajo el MCONU, y en el artículo 3 (1) titulado definiciones generales se expresa una lista de palabras con el “sentido especial” deseado por las partes. Además, las definiciones expresadas en los artículos sobre residencia, establecimiento permanente, propiedad inmobiliaria, dividendo, intereses, y regalías también tienen un “sentido especial” y son de aplicación imperativa por ser de origen Convencional.

²⁰ Al momento de elaborar este documento el CDI suscrito con **Francia** y su protocolo se suscribieron el 25 de junio de 2015 pero está pendiente la vinculación al ordenamiento interno mediante el trámite legislativo y el control de constitucionalidad. Igualmente ocurre con el CDI y el protocolo con los **Emiratos Árabes** suscrito el 12 de noviembre de 2017 y el de **Japón** del 19 de diciembre de 2018. En el caso de **Italia** el trámite legislativo se realizó mediante la Ley 2004 del 28 de noviembre de 2019 pero está pendiente el control de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional.

²¹ El actual MCOCDE presenta 9 términos con sentido especial: persona, sociedad, empresa, empresa de un Estado contratante, tráfico internacional, autoridad competente, nacional, negocio, esquema o fondo de pensiones

En el caso del CDI con España (Ley 1082 de 2006), en el artículo 3 se expresó el “sentido especial” de 15 términos, aclarándose en el protocolo que en el término “nacional” se consideran incluidas las sociedades personalistas (partnerships). En el CDI con el Reino Unido (Ley 1939 de 2018), se definieron 12 términos con “sentido especial”, incluyendo el relativo al “esquema o fondo de pensiones”.

2. Los contextos y los acuerdos o prácticas posteriores

Para la interpretación de un tratado la CVDT en el artículo 31 se refiere a la observación del “contexto” y a los “acuerdos y prácticas posteriores”.

En el párrafo 2º se indica que adicionalmente al texto, incluido el preámbulo y sus anexos, forma parte del contexto “*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*”. Es decir, la interpretación se extiende a todo lo acordado por los Estados relativo al tratado y haya sido concertado con motivo de la celebración del tratado, independientemente de si la iniciativa fue unilateral, bilateral o plurilateral.

Para el caso de Colombia, un ejemplo de contexto para fines interpretativos del Instrumento Multilateral (IML), suscrito por el país el 7 de junio de 2017, es el *Explanatory Statement*, “por cuanto fue preparado por los miembros del grupo *ad hoc* para proporcionar aclaraciones respecto del enfoque adoptado en el IML, y como se entiende que cada uno de sus preceptos afectará a los CDI cubiertos, reflejando el entendimiento acordado de los negociadores que representaban a los 99 miembros del citado grupo y fue adoptado al tiempo que se adoptaba el texto del MLI.” (Zornosa, 2019)

En lo atinente al CDI suscrito por Colombia con el Reino Unido, así como el suscrito con Japón, el preámbulo advierte algunas diferencias respecto de los firmados con anterioridad; se refiere al contexto del CDI en un sentido más amplio, pues el propósito y objetivo es la “**eliminación** de la doble tributación ... **sin crear oportunidades** para la no imposición o para la reducción de impuestos a través de la evasión fiscal o de la elusión fiscal (incluyendo arreglos de búsqueda de tratados más favorables – *treaty shopping*- orientados a la obtención de las desgravaciones previstas en el presente Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados)” (negrilla es nuestra). Esto supone, en consecuencia, que en el CDI con el Reino Unido la creación de oportunidades o su no eliminación son actos contrarios al contexto del CDI y por contera constituyen una violación al Convenio; de ahí, la importancia de construir preferiblemente legislaciones domésticas que sean armónicas con los contextos de los CDI, pero adicionalmente, la labor de la DIAN y de la sección cuarta del Consejo de Estado de realizar ejercicios hermenéuticos sensatos y omnicomprensivos, en oposición a los fiscalistas y nacionalistas.

A manera de referencia, es preciso anotar que en los MCOCDE anteriores al 2017, la intención de los Estados vista en el preámbulo se limitaba a “**evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal**”. Ahora, cómo se señaló en el párrafo precedente, incluye la de no crear oportunidades para la no imposición o reducción de impuestos a través de la evasión o la elusión fiscal, lo cual impone a los suscribientes del CDI una mayor exigencia por cuanto el compromiso no se agota con actuar de manera diligente y prevenir sino también se necesita de actos concretos y medidas interpretativas eficaces para poner fin a las estrategias de elusión fiscal que aprovechan los desajustes entre los ordenamientos jurídicos internos para reducir o eliminar el pago de impuestos.

Frente a los acuerdos y prácticas ulteriores del artículo 31 (3), no puede perderse de vista en el caso de los CDI que de allí surgen obligaciones, y a su vez,

derechos para los contribuyentes. Verbigracia, en el artículo 24 (3) se establece el Procedimiento de Mutuo Acuerdo (PMA), el cual se configura para resolver las dificultades o dudas interpretativas o sobre la aplicación del Convenio mediante comunicaciones realizadas directamente entre las autoridades administrativas de los Estados. Se trata, en efecto, de una práctica ulterior de máxima diligencia para la DIAN y por demás de altísima responsabilidad, pues como se observa de la norma citada es la DIAN la llamada a acordar, y por consecuencia, interpretar los acuerdos y prácticas posteriores a la entrada en vigor de los CDI mediante el PMA.

Para cierto sector de la doctrina, los comentarios a los modelos son considerados prácticas ulteriores, en especial para los Estados miembros de la OCDE, y por lo mismo son documentos de consulta obligada.

3. Los comentarios al MCOCDE, ¿son vinculantes?

De la lectura del CVDT, artículo 32, se destaca la facultad para acudir a medios de interpretación complementarios para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o cuando surgen lecturas oscuras o con sentido manifiestamente absurdo o irrazonable. En particular se trata de los trabajos preparatorios del Convenio y de las circunstancias de su celebración.

Entonces, a la pregunta sobre el alcance de los comentarios a los modelos de los convenios se identifican tres entendimientos: uno, expresa que no son vinculantes por cuanto no son parte del contexto para la interpretación de los CDI. Otra lectura los considera como soft law y, por lo tanto, no son obligatorios pero sí son criterios auxiliares e idóneos de interpretación. Una tercera entiende que por decisión de los Estados pueden ser obligatorios al ser parte contexto.

a. Los comentarios son simples recomendaciones que no son vinculantes

Dentro de los autores que representan la primera postura está J. Zornoza, quien es certero en su apreciación sobre la carencia de valor vinculante de los comentarios al MCOCDE, al no haber sido acordados por las partes firmantes y tampoco elaborados con motivos de la celebración del tratado.

Destaca que su aplicación no debería producirse en ningún caso contraviniendo lo dispuesto en un CDI en vigor, pues se trata de meras recomendaciones que únicamente comprometen a los Estados a examinar de buena fe si su aplicación es oportuna, no siéndolo cuando la recomendación entra en conflicto con un CDI existente. (Zornosa, 2019)

Ahora, se considera que no son parte del “contexto” por cuanto no se desarrollan dentro del CDI en particular sino como parte ilustrativa de los modelos de convenio, y entre estos y los primeros puede haber diferencias significativas.

En definitiva, esta lectura interpretativa califica como inaceptable desde la óptica constitucional el elevar indirectamente a los comentarios al grado de normas jurídicas por tanto no son parte integral del CDI, no se publican en ningún diario oficial, no están elaboradas ni traducidas al Español sino se encuentran en inglés y francés, el acceso a su contenido no es gratuito ni abierto para todos los contribuyentes, e incluso están sujetas a copyright. (Zornosa, 2019).

b. Los comentarios son criterios idóneos pero auxiliares de interpretación

Esta postura interpretativa si bien los califica como recomendaciones los considera criterios idóneos de interpretación, incluso, para los Estados que no son miembros de la OCDE. En esta orilla se hallan diferentes pronunciamientos de la Corte Constitucional y de la DIAN a saber.

Mediante sentencia C-460 de 2010 la Corte Constitucional realizó el estudio de constitucionalidad del CDI suscrito entre Colombia y Suiza mediante la Ley 1344 de 2009, y además del estudio de forma se analizó la naturaleza jurídica de los comentarios al MCOCDE de este CDI, empezando por aclarar que no fueron adoptados por los Estados contratantes y por consecuencia carecen de efecto vinculante.

En ese sentido, advierte la Corte “que 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.” (Subrayas fuera de texto original)

Siguiendo esta misma postura pero sin ahondar en su argumentación, la DIAN se pronunció sobre una consulta relacionada con el tratamiento de las rentas pagadas a un residente del extranjero por concepto de la explotación de un software, en estos términos: “debe indicarse que los comentarios al Modelo Tipo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), constituyen criterios auxiliares de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución Política.”(Subrayas fuera de texto original) (Oficio 57425 del 11 de septiembre de 2013)

Igualmente, la DIAN a través de Concepto 2344 de 2015 del 29 de enero, en el cual se estudió la cláusula de no discriminación, ratificó que “sobre el tema se traen a colación los comentarios al modelo de Convenio para evitar la doble tributación emitido por OCDE, que si bien no son vinculantes ni obligatorios, sirven

en el contexto como guía auxiliar de interpretación, en especial cuando los CDI son negociados con base en el mismo, como es al caso del convenio entre la República de Chile y la Republica de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.”

c. Los comentarios deben ser atendidos porque son parte del “contexto”

Un ejemplo de esta interpretación se presenta en lo dispuesto en el protocolo del CDI suscrito entre Colombia y el Reino Unido. Se acordó que *“ambos Estados contratantes interpretarán el Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando, teniendo en cuenta las observaciones u otras posiciones que hayan expresado en relación con las mismas.”*

Esta consideración representa un cambio en la tradición jurídica de los CDI, por cuanto establece de común acuerdo que toda interpretación del Convenio se hará en el marco de los comentarios al MCOCDE; esto es, se acordó que siempre se deberá interpretar el CDI en sintonía con los comentarios, lo que soslayadamente los convierte en vinculantes.

Es decir, con esa decisión de los Estados se traza directamente un límite al entendimiento del CDI, cuyo único campo de acción serán los comentarios. En este sentido, es jurídicamente plausible considerar que si los Estados de común acuerdo establecieron expresa y unívocamente que la interpretación del Convenio se circunscribe a la luz de los comentarios, solamente a estos se puede dirigir el interprete, so pena de incumplir el Convenio.

A pesar de la claridad de lo acordado en este CDI, en el estudio de constitucionalidad de la Ley 1939 de 2018, la Corte Constitucional en aras de no declarar inexecutable la norma y por contera el CDI con el Reino Unido, sostuvo de

manera difusa que los comentarios sí son importantes y son de obligatoria consulta, pero no son vinculantes per se, ni son el único medio de interpretación del CDI.

Por su importancia se cita en su tenor literal lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-491 de 2019 con fecha del 22 de octubre:

“276. Teniendo en cuenta que el numeral 1 del protocolo del Convenio sub examine establece que los Estados contratantes “interpretarán este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando”, para la Sala, en la interpretación del Convenio los comentarios de la OCDE hacen parte de su contexto y, por tanto, constituyen un medio idóneo para tal fin (para su interpretación), por las razones que se exponen a continuación.

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

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

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

En consecuencia, se observa que es decisión de los Estados determinar si los comentarios al MCOCDE tienen un mayor o menor grado de incidencia en la interpretación de los CDI. Con todo, y sea como fuere lo pactado, lo cierto es que los comentarios, bien en calidad de recomendaciones, o criterios auxiliares de interpretación, o bien, como parte del contexto del CDI, no tienen la legitimidad para incidir en el contenido normativo y el significado de los CDI existentes.

En palabras de Zornoza (2019):

“al aceptar las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al pie de la letra se termina legislando por la parte de atrás, mutando la naturaleza de unas disposiciones de soft law que terminan convertidas en auténticas back door rules, que no se someten a los procedimientos de aprobación por los parlamentos nacionales, tienen su origen en reuniones mantenidas las administraciones tributarias de los Estados miembros ante una organización internacional y, por lo tanto, no gozan de la legitimidad, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas”

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS DEL CCE

A. ¿Aplican los CDI a los CCE?

De acuerdo con la Corte Constitucional, sentencia C-460 de 2010 del 16 de junio de 2010. M.P Jorge Iván Palacio Palacio, se introdujo en el numeral anterior que los Estados mediante los CDI instrumentalizan las medidas necesarias para eliminar la doble imposición internacional que se presenta cuando dos o más Estados gravan al mismo contribuyente por la misma materia imponible, renta o

patrimonio, en idéntico periodo de tiempo²². En términos generales, se determina cuál Estado grava qué y con cuánto. Se trata, en consecuencia, de un reparto concertado de la potestad tributaria, en donde las partes en cumplimiento de lo pactado se abstienen de gravar las rentas a las cuales tienen derecho por el nexo personal o real con los contribuyentes. Al final del ejercicio, un parte del objetivo se cumple si a los beneficiarios del CDI no les gravan en ambos Estados las mismas rentas dentro del mismo periodo de tiempo. En ese sentido, el ámbito de aplicación subjetiva de los CDI determina quiénes son sus destinatarios y beneficiarios del acuerdo.

1. Ámbito de aplicación subjetivo de los CDI

El inciso primero del artículo 1 del MCOCDE establece el alcance del CDI al señalar que “el Convenio se aplicará a **las personas que sean residentes fiscales** de uno o ambos de los Estados Contratantes”. Como se lee el ámbito de aplicación lo determinan los conceptos de persona y residencia fiscal para lo cual es pertinente preguntarse si **¿el CCE es persona para los efectos del CDI? y si ¿el CCE es residente para los efectos del CDI?**

El concepto de “**persona**” está expresamente definido en el CDI en el artículo 3º (1)²³, y comprende a las personas físicas (naturales), sociedades y cualquier otra agrupación de personas (body of persons). En efecto se trata de un concepto

²² “Cuando dos o más países imponen sus tributos respectivos a la misma entidad o persona sobre el mismo ingreso y por periodos 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.”

²³ En el CDI con España se encuentra definida en el artículo 3º (1d), en el de Corea del Sur en el 3º (1e) y con el Reino Unido en el 3 (1d).

amplio, en donde hay claridad en que las **personas físicas** son los individuos de la especie humana.

Respecto de las **sociedades** también hay certeza por cuanto se tiene una definición convencional en el artículo 3º (1)²⁴, y se entiende como sociedad cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica para fines impositivos. Con todo, a nivel de Convenio no existe una definición sobre el término persona jurídica y tampoco es un concepto desarrollado dentro del ámbito del derecho tributario sino es propio del derecho privado, en donde se reconoce personería jurídica a los sujetos de derechos y obligaciones con capacidad legal de representar y ser representados. (Castro, 2016).

En Colombia, Francia, Bélgica y España todas las sociedades debidamente constituidas y registradas, independientemente de si son sociedades de personas o de capital gozan de capacidad y de personería jurídica; pero esta no es la regla en muchos países de tradición anglosajona, así como en Alemania e Italia, las sociedades de personas conocidas genéricamente como las *partnerships* no tienen personería jurídica. Para fines de interpretación de los CDI, el término sociedad se reserva únicamente para las entidades que tengan personería jurídica para fines impositivos (Falcon, 2018).²⁵

En términos sencillos, en los CDI una sociedad es sinónimo de entidad con personería jurídica, no obstante, esta semejanza no es pacífica pues se han presentado cuestionamientos en torno a si la personería jurídica es la medida que

²⁴ En el CDI con España se encuentra definida en el artículo 3º (1e), en el de Corea del Sur en el 3º (1f) y con el Reino Unido en el 3 (1e).

²⁵ El fundamento de la prevalencia del criterio fiscal sobre el civil se encuentra en el artículo 3 (2) de los CDI, el cual señala: “[p]ara 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.” (Negrilla es nuestra)

debe adoptar para agrupar las actividades de relevancia tributaria. Esta inquietud cobra mayor entidad cuando se identifica que pueden presentarse situaciones en donde una persona jurídica no sea sujeto imponible, o viceversa, que una entidad sea sujeto imponible sin tener personería jurídica²⁶. Algunas alternativas para reemplazar la personería jurídica como criterio tributario podrían ser la dimensión de la entidad, la actividad económica desarrollada y el nivel de eficiencia en la fiscalización.

La otra forma para ser considerado persona es la **agrupación de personas (grupo)**²⁷ que no tienen definición, pero existe consenso en que inicialmente fue incluida para hacer más amplio el término de “persona”. Sobre el alcance de este concepto K. Vogel señala: “... *las personas jurídicas y otras entidades tratadas como tales para efectos tributarios, ya se encuentran incluidas como “sociedades” de acuerdo con el artículo 3° (1)(b); solo aquellas estructuras que no tengan*

²⁶ En la versión del MCOCDE 2014 numeral 6.9 – 6.16 se puede ver una exposición de este tema sobre los Instrumentos de Inversión Colectiva (IIC). MCOCDE 2014 num. marg. 6.10. “La determinación de si un IIC debe tratarse como una “persona” parte de la forma jurídica del IIC, que difiere sustancialmente entre países y entre tipos de instrumentos. En muchos países, la mayoría de los IIC adquieren personalidad jurídica. En otros se constituirán como fideicomisos y, más aún, en otros, adoptarán la forma de meros acuerdos contractuales o algún tipo de copropiedad. En la mayoría de los casos, el IIC recibirá el tratamiento de contribuyente o de “persona” a los efectos de la legislación fiscal del Estado en el que se ha constituido; por ejemplo, en algunos países en los que el IIC adquiera la forma de fideicomiso, bien el propio fideicomiso o los fiduciarios que intervienen colectivamente en su condición de tales, se considerarán contribuyentes o “persona” a los efectos de la normativa fiscal interna. Dado el amplio significado con que se dota al término “persona”, el hecho de que la legislación fiscal del país donde se constituya tal IIC lo trate como contribuyente indica que el IIC es una “persona” a los efectos del convenio. Los Estados contratantes que deseen aclarar expresamente que, en esas circunstancias, tales IIC son personas a los efectos de sus convenios pueden acordar bilateralmente una modificación de la definición del término “persona” a fin de incluirlos.”

²⁷ La palabra entre paréntesis (grupo) obedece a la redacción en idioma español seleccionada en el CDI con el Reino Unido, particularidad que, si bien podría ser menor o pasar inadvertida, creemos que se presenta para eliminar la posibilidad de vincular a las *partnerships* dentro del ámbito de aplicación del CDI. Esto se evidencia con mayor claridad en el caso *Padmore vs Inland Revenue Commissioners*, 1989, STC 493 citado por CASTRO ARANGO (2016: 276 – 277) en los siguientes términos: “Gracias a eso el Reino Unido y otros Estados han excluido del término “persona” aplicado por los CDI a todas las *partnerships* o aquellas que no se consideran una entidad fiscal diferente de sus socios, tratando de unificar el término “agrupación de personas” con los de “sociedad” y “entidad distribuidora de dividendos”.

capacidad legal independiente o no tributen de forma independiente pueden estar dentro de la definición de “otro grupo de personas”. (Vogel, 1999, pág. 173).

Actualmente el debate respecto de la aplicación de los CDI a las “agrupaciones de personas” se ha acotado con la precisión incluida en el artículo 1º del MLI (por su sigla en inglés)²⁸ y el MCOCDE 2017. Puntualmente, la inclusión expresa del Régimen de Transparencia para las “agrupaciones de personas”, estableció una regla homogénea para fines de aplicar el CDI, la cual consiste en no reconocer como beneficiarios del CDI a las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes de impuesto a la renta en los ordenamientos internos sino hacerlo a sus miembros como destinatarios. Es decir, en otros términos, las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes del impuesto a la renta conforme a la legislación doméstica no son destinatarios de los CDI.

Para los fines de este trabajo la “*agrupación de personas*” es la piedra angular como quiera que es la forma como se presentan los CCE; de ahí la pertinencia de revisar los diferentes documentos elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre el particular.

a. “Informe sobre la aplicación del modelo de convenio de doble tributación a las partnerships” del año 1999.

Inicialmente la agrupación de personas (body of persons) fue asimilada con las partnerships con base en este Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE del año 1999. Si bien se sabía que el concepto de agrupación de personas comprendía otras entidades como los fideicomisos y otras entidades no corporativas, el informe se emitió respecto de las Partnerships, pero haciendo la precisión que los principios allí expuestos se podrán aplicar a otras entidades no corporativas.

²⁸ Instrumento multilateral

Como dificultad inicial el Comité encontró que los países le brindan diferentes tratamientos tributarios a las partnerships, tratándolas como entidades transparentes u opacas. Aclaró, que en las primeras no se impone impuestos a la entidad, pero se grava a cada asociado sobre la parte de los ingresos correspondientes a su participación. En las segundas, las entidades son sujetos impuestos independientemente de sus asociados, usualmente se gravan sobre los ingresos como si fuera una sociedad. (OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6., 1999, pág. párrafo 19).

Respecto de la atribución de las rentas, el informe indica que inicialmente serán las leyes internas del Estado generador de los ingresos la que determine quién puede estar sujeto a impuestos sobre la renta de su Estado. Sin embargo, en los CDI se pueden establecer disposiciones para restringir los derechos tributarios originados en la legislación interna, por ejemplo, en donde una persona que no es necesariamente identificada como contribuyente en la legislación interna se califique como beneficiario del Convenio. (OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6., 1999, pág. párrafo 27)

Adicionalmente, el Comité fue más allá y planteó una manera para determinar si la partnership es responsable de los impuestos. Precisó, que el punto basilar está en establecer si el monto del impuesto a pagar sobre los ingresos de la partnership se determina en relación con las características personales de los asociados (si están sujetos a impuestos o no, cuáles otros ingresos tienen, cuáles son las asignaciones personales a las que tienen derecho y cuál es el tipo impositivo que les aplica). Si la respuesta a esa pregunta es afirmativa la partnership en sí misma no debe considerarse sujeta a impuestos. Y aclara el Comité en su informe, el hecho de que los ingresos se computen a nivel de la partnership antes de ser asignados a

los socios, que el impuesto se pague técnicamente en la partnership o el impuesto a pagar por lo asociados se agregue en el nivel de la partnership, quien después liquida el monto total del impuesto, no cambiará ese resultado. (OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6., 1999, pág. párrafo 40)

Por otra parte, en relación con la calificación de las rentas destaca el informe que la aplicación de las disposiciones de los Convenios dependerá de la transparencia u opacidad de la partnership; si es transparente, la entidad no será residente fiscal y por contera no será beneficiaria directa del Convenio. En este caso, al ser los asociados los sujetos a imposición, se considera para los fines de aplicación del CDI que los ingresos generados a través de la partnership mantienen la naturaleza y la fuente que tendrían en manos de la partnership. (OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6., 1999, pág. párrafo 42)

b. El Informe final sobre Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements del 5 de octubre del 2015, en armonía con el Instrumento Multilateral para Implementar el Plan BEPS del 24 de noviembre del 2016.

Si bien fue en el Informe del año 2015 donde se abordó originalmente el estudio vigente de la agrupación de personas, su “formalización” se efectuó en el Instrumento Multilateral diseñado para implementar el Plan BEPS del año 2016, y se replicó en el MCOCDE del año 2017, el cual presenta un cambio significativo en el artículo 1º con la inclusión de dos párrafos adicionales (para un total de 3) y con varios cambios en los comentarios al mismo artículo, los cuales fueron remplazados, modificados, eliminados y reenumerados en su integridad. Para los efectos de este trabajo tomaremos para fines ilustrativos lo indicado en los comentarios al MCOCDE 2017.

De los comentarios se destaca que la nueva versión del artículo 1º, confirma las conclusiones del Informe de aplicación del Convenio a las partnerships del año 1999, pero también extiende la aplicación de las conclusiones a situaciones que no fueron abordadas directamente en el Informe, como por ejemplo los vehículos de inversión colectiva.

Adicionalmente aclara, que la disposición no trata de manera exhaustiva todas las cuestiones relacionadas con los tratados que puedan surgir de la naturaleza jurídica de determinadas entidades o acuerdos y, por lo tanto, puede ser necesario complementarlas con otras disposiciones para abordar esas cuestiones (como una disposición que confirme que un fideicomiso puede calificar como un residente de un Estado Contratante a pesar de que, según la ley de fideicomisos de muchos países, un fideicomiso no constituye una “persona”) (OECD, 2017, pág. párrafo 14)

Así mismo, en los comentarios se expresa que el artículo 1º se asegura que los beneficios del CDI se otorguen en los casos apropiados, pero también, que no se concedan cuando ninguno de los Estados, conforme a su legislación interna, trate los ingresos de una entidad como ingresos de uno de sus residentes fiscales. Precisa, que el artículo sólo se aplica a los efectos del Convenio y, por lo tanto, no requiere que los Estados cambien la forma en que atribuyen rentas o caracteriza a las entidades a los efectos de su legislación nacional. (OECD, 2017, pág. párrafo 14)

El siguiente caso ilustra la aplicación del nuevo párrafo 2 del artículo 1:

“El Estado A considera que una entidad establecida en el Estado B es una sociedad y grava a esa entidad sobre los intereses que recibe de un deudor residente en el Estado A. Sin embargo, según la legislación nacional del Estado B, la entidad se trata como una partnership y los dos los miembros de esa entidad, que comparten equitativamente todos sus

ingresos, pagan impuestos sobre la mitad de los intereses. Uno de los miembros es residente del Estado B y el otro es residente de un país con el que los Estados A y B no tienen un tratado.” (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), 2017, pág. párrafo 6)

El entendimiento del ejemplo supone que la mitad de los intereses se considerarán, a los efectos del artículo 11 del CDI entre A y B, como rentas de un residente del Estado B y la otra mitad no se regirá por los beneficios de un CDI sino seguirá la suerte de las legislaciones internas de A. Sobre este ejemplo el Convenio indica que la mitad de los intereses se considerarán, a los efectos del artículo 11, como rentas de un residente del Estado B, y esto solo afectará a la cantidad máxima de impuestos que ese Estado A podrá cobrar de intereses y no cambiará el hecho de que el impuesto del Estado A sea pagado por la entidad. Por lo tanto, suponiendo que la legislación nacional del Estado A establezca una retención del 30% sobre los intereses, el efecto del párrafo 2 será simplemente reducir la cantidad de impuestos que el Estado A recaudará sobre los intereses (de modo que la mitad de los intereses se gravarían al 30% y la otra mitad al 10% en virtud del tratado entre los Estados A y B) y no cambiará el hecho de que la entidad es el contribuyente correspondiente a los efectos de la legislación nacional del Estado. (OECD, 2017, pág. párrafo 14)

En otros términos, en aquellos casos en los cuales la legislación doméstica de un Estado contratante otorgue a una entidad el tratamiento de entidad fiscalmente transparente y por ende grave a los partícipes, se aplicarán los beneficios del Convenio sobre las rentas generadas por o a través de la entidad fiscalmente transparente a los partícipes de la entidad, pero siempre y cuando estos tengan la calidad de residentes fiscales en el mismo Estado.

c. Las entidades fiscalmente transparentes en el MCOCDE del 2017

El concepto de *fiscalmente transparente*²⁹ se refiere a situaciones en las que, de conformidad con la legislación nacional de un Estado Contratante, la renta (o parte de la misma) de la entidad o acuerdo no está sujeta a imposición a su nivel, sino al de las personas que tienen una participación en esa entidad o acuerdo. Situación que también lleva a conservar el carácter y la fuente del ingreso para fines fiscales, así como el momento de realización de la renta, los cuales no se modificarán por el hecho de haber sido obtenidos a través de la entidad o acuerdo. Es decir, para los partícipes el ingreso y su concepto, sería el mismo que se generaría en cabeza de la entidad en el supuesto que esta fuera beneficiaria del CDI. (OECD, 2017, pág. párrafo 9)

En el caso de una entidad o arreglo calificado como *parcialmente transparente* en la legislación nacional de uno de los Estados, solo una parte de los ingresos de la entidad o arreglo podrá someterse a imposición al nivel de las personas que tengan participación en esa entidad, mientras que el resto permanecería sujeto a impuestos al nivel de la entidad o acuerdo. En la medida en que la entidad o arreglo califique como residente de un Estado Contratante, el párrafo asegurará que los beneficios del tratado también se apliquen a la parte de los ingresos que se atribuye a la entidad o arreglo bajo la legislación nacional de ese Estado. (OECD, 2017, pág. párrafo 10)

²⁹ En explicación del profesor CASTRO ARANGO, encontramos que se puede estar: 1) Frente a entidades plenamente transparentes (*aggregate approach*) cuando para efectos fiscales solo se reconoce la existencia de los asociados, de manera que la naturaleza, la fuente y la cuantificación de la renta es definida respecto de cada partícipe o socio. 2) Frente a entidades parcialmente transparentes limitadas al pago del tributo (*entity approach*) en donde la entidad es considerada sujeto pasivo de los tributos y por tanto es opaca. La entidad obtiene los ingresos y le imputa los costos y los gastos, es la propietaria de los activos y responsable de las deudas pero son los socios los que pagan los tributos a nombre de la sociedad de acuerdo con la participación. El régimen fiscal aplicable es el de la *partnership* y no el de los asociados, y 3) Frente a entidades opacas cuando el hecho imponible se atribuye a una entidad jurídica, dotada o no de personalidad, pero que actúa de manera diferenciada en el tráfico jurídico.

En este sistema las rentas que obtiene la entidad de personas se determinan a nivel de esta como si fuera un contribuyente autónomo; seguidamente, la renta se atribuye a los partícipes, conservando su naturaleza y en el porcentaje que le corresponda a cada uno, sumándose a los demás ingresos que tenga; posteriormente, se efectúan todas las deducciones, y finalmente se liquida el impuesto al nivel de cada socio.

También se presenta este sistema de transparencia parcial cuando el impuesto de la entidad se liquida para cada uno de los partícipes, pero posteriormente cada uno de los impuestos se agrega a nivel de la sociedad, siendo ésta quien asume el pago total del tributo. En este supuesto, se considera que el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de la sociedad constituye simplemente una técnica recaudatoria, lo que no cambia el hecho de que el impuesto se haya determinado para cada uno de los socios teniendo en cuenta sus circunstancias personales. (OECD, 1999, pág. párrafo 39)

d. Calificación de las rentas en los CCE considerados como entidades transparentes

Con relación a la *calificación de las rentas* generadas a través de las entidades transparentes, el modelo de convenio expresa que se conservarán en cabeza de la persona residente la naturaleza y fuente originaria. Esto es, se garantiza la aplicación de las diversas reglas de asignación del Convenio en la medida en que los ingresos de entidades fiscalmente transparentes se consideren, según la legislación nacional, como ingresos de un residente de un Estado Contratante. En traducción libre el comentario número 12 al artículo 1 del MCOCDE 2017 señala:

“Al disponer que las rentas a las que se aplica se considerarán rentas de un residente de un Estado Contratante a los efectos del Convenio, el párrafo asegura que las rentas correspondientes se atribuyan a ese residente a los efectos de la aplicación de las diversas reglas de asignación de la

Convención. Dependiendo de la naturaleza de los ingresos, esto permitirá que los ingresos se consideren, por ejemplo, como "ingresos obtenidos por" a los efectos de los artículos 6, 13 y 17, "beneficios de una empresa" a los efectos de los artículos 7, 8 y 9 (véase también el párrafo 4 del Comentario sobre el artículo 3) o dividendos o intereses "pagados" a los efectos de los artículos 10 y 11."

En resumen, de los anteriores numerales se concluye que dentro del ámbito de aplicación subjetivo los CCE son considerados "personas", bien bajo la modalidad de sociedades o la de agrupación de personas. Serán sociedades si para fines tributarios tienen personería jurídica para actuar como contribuyentes responsables o serán agrupación de personas al tratarse de una estructura jurídica y económica asociativa, pero sin capacidad legal tributaria independiente a la de sus partícipes; es decir, cuando no tengan el reconocimiento legal para tributar de forma separada a la de sus partícipes. Sin embargo, el hecho de ser considerado persona no es suficiente para encajar dentro del ámbito de aplicación subjetivo del CDI, adicionalmente, es necesario ser contribuyente residente para fines fiscales.

En el caso de la legislación doméstica de Colombia, los CCE no son contribuyentes del impuesto a la renta por disposición expresa del artículo 18 E.T y por consiguiente se consideran entidades fiscalmente transparentes, causándose el impuesto a nivel de los partícipes y siendo en cabeza de estos donde se declaran los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan de acuerdo con su participación en el CCE. Siendo esto así, naturalmente esta caracterización del ordenamiento interno tiene efecto directo en los CDI suscritos por Colombia, pues elimina la aplicación del CDI a los CCE, al no ser considerados contribuyentes sujetos a imposición, no adquieren la calificación de residentes fiscales, y en consecuencia, no cumplen con los requisitos para ser sujetos beneficiarios del CDI, con todo y que sean considerados personas en la modalidad de agrupación de personas. Armonizando este hecho con el principio de transparencia, destacado en el MCOCDE 2017 y el IML, se tiene que serán los

partícipes residentes fiscales de Colombia quienes puedan solicitar la aplicación de las disposiciones del CDI.

Finalmente, el concepto de **residencia fiscal** para los fines de los CDI bajo el MCOCDE se encuentra enmarcado en el artículo 4º, cuyo tenor literal señala:

“... 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 en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, 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”. (MCO17)

2. El CDI entre Colombia y el Reino Unido

Visto lo anterior, huelga aclarar que este CDI se suscribió sobre la base del MCOCDE 2017, es decir, con la inclusión de los nuevos párrafos 2 y 3 del artículo 1, vistos anteriormente, los cuales expresamente señalan que las rentas o ganancias obtenidas por o a través de una entidad o arreglo total o parcialmente transparente para fines fiscales, de acuerdo con la legislación tributaria de cualquiera de los Estados, serán consideradas como renta o ganancias obtenidas por un residente de uno de los Estados, siempre y cuando así lo trate para propósitos tributarios ese Estado.

Esto supone que los residentes fiscales de Colombia o el Reino Unido que sean partícipes de un CCE serán beneficiarios del CDI en la parte proporcional a su participación dentro del CCE. Igualmente, la renta se calificará para ellos conservando la naturaleza y fuente originaria de la actividad realizada por o a través

del CCE y la realización de los ingresos será al mismo instante en que se causarían para la entidad transparente.

En decir, en concreto, respecto de este CDI no se presenta discusión interpretativa sobre este tema, por disposición expresa del artículo 1, las rentas o ganancias obtenidas por o a través de un CCE considerado fiscalmente transparente siempre serán consideradas como rentas obtenidas por los partícipes residentes fiscales de uno de los Estados, siempre y cuando así lo trate para propósitos tributarios ese Estado.

3. El CDI entre Colombia y España

En el caso del CDI con España del año 2006 la redacción del artículo 1º no incluía el párrafo 2 referente al tratamiento bajo el principio de transparencia de las agrupaciones de personas, como sería para el interés de este trabajo los CCE en Colombia y las Agrupaciones de Empresas y las Uniones Temporales de Empresas en España. Sin embargo, la ausencia expresa de ese inciso no modifica las conclusiones para estas tipologías asociativas, quienes, no son beneficiarios del CDI por el hecho de no ser considerados contribuyentes autónomos e independientes de sus partícipes, y por contera, no son residentes fiscales y por ahí mismo no pueden ser beneficiarios del CDI.

No obstante, de cara a la aplicación del CDI a los partícipes se presentan dos interpretaciones plausibles pero opuestas, las cuales fueron expuestas en el Informe sobre la aplicación del CDI a las Partnerships. De una parte, la ya conocida extensión de los efectos a los asociados, se consideró que si la entidad no califica como residente serán los asociados quienes tendrán derecho a los beneficios previstos por los Convenios celebrados por los países de los que son residentes, en el grado en que estén sujetos a impuestos en esos países por la proporción de ingresos de la entidad que les corresponda. (OECD, 1999, pág. párrafo 47)

Por la otra, bajo una interpretación literal del Convenio se consideraba que si la Partnership (CCE en nuestro caso) no estaba sujeta a impuestos pues no tendría derecho a los beneficios del Convenio, y consecuentemente, las rentas pagadas por la partnerships a sus partícipes tendrían el mismo tratamiento, es decir, tampoco se beneficiarían del Convenio, por cuanto no se consideran como pagos realizados a los partícipes. Entendemos, entonces que, si la entidad no es reconocida fiscalmente para los fines del CDI, los pagos que ésta le haga a sus partícipes seguirán la misma suerte, y en tal línea, estos tampoco pueden ser beneficiarios del CDI. O sea, la calificación jurídico-tributaria de la entidad, determinará en lo sucesivo la suerte de las rentas. (OECD, 1999, pág. párrafo 52)

Con este panorama, la OCDE en los comentarios posteriores al año 2000 trazó una recomendación clara a favor de la primera interpretación, en la que los partícipes residentes fiscales de la entidad transparente pueden ser beneficiarios del CDI, sobre la parte de los ingresos de la entidad que le sean asignados. Sin embargo, de cara a la redacción del Convenio con España, y en general los Convenios suscritos con base en los MCOCDE anteriores al año 2017, este criterio de interpretación no es absoluto, pues una interpretación literal del texto permite pensar que el alcance del CDI nace y muere en el CCE (agrupación de personas), y si esta no cumple con los requisitos no hay opción de buscar subsidiariamente la aplicación del CDI a sus beneficiarios.

Es decir, a nivel de los contribuyentes de Colombia y España es loable si se presentan diferencias interpretativas en ese sentido, luego entran en contraposición el contenido del CDI, el texto como tal, y las interpretaciones de contexto realizadas en los comentarios a los modelos de convenio por parte de la OCDE. Y es que realmente no se trata de una diferencia menor, es tan evidente y fuerte, que a partir de esta dicotomía se estructuran planeaciones fiscales agresivas en donde

dependiendo del interés de las partes se aprovecha unas veces una interpretación y en otras oportunidades la otra.

Conscientes de lo anterior pero también por otras razones de mayor calado³⁰, actualmente se establece de manera expresa en el MCOCDE y en los CDI que las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes bajo la legislación interna se consideran entidades transparentes para los fines del CDI, y por tanto serán sus partícipes quienes pueda solicitar la aplicación del Convenio.

Ahora, en relación con el IML y sus efectos en el CDI entre Colombia y España, si bien ya fue suscrito por ambos Estados, a la fecha no hay certeza de si el artículo 3º, correspondiente a las entidades transparentes y con el cual se modificaría el artículo 1º del CDI, se aplique completamente o si fue objeto de reservas por parte de Colombia o España. Esto es de suma importancia por cuanto de modificarse el CDI en los términos del artículo 3º del IML se eliminaría el riesgo interpretativo puesto en evidencia. De manera extraoficial un sector de la doctrina sostiene que *“al momento de suscribir el IML, Colombia hizo una reserva de este artículo, por lo cual este no tendría impactó en los CDI de nuestro país cubierto por el IML.”* Con todo, el convencimiento llegará cuando se surta el trámite de ratificación del IML en el Congreso de la República y cuando se agote el control de constitucionalidad en la Corte Constitucional. (Sánchez & Parra, 2019)

En resumen y conclusión, lo cierto hasta hoy es que del CDI entre Colombia y España se pueden hacer dos interpretaciones respecto del alcance de los CCE considerados como agrupaciones de personas fiscalmente transparentes.

La primera es, si los CCE no cumplen con los requisitos para ser beneficiarios del CDI, por ejemplo, por no ser calificados como contribuyentes del impuesto a la

³⁰ Para mayor profundidad sobre el particular se puede revisar el Informe final de la OCDE sobre Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, del 5 de octubre del 2015.

renta en la legislación interna, no es posible aplicarlo o extenderlo a los partícipes por las rentas derivadas por o a través del CCE. Bajo esta interpretación los CCE se convertirían en obstáculos para la aplicación en cualquier dimensión del CDI.

La segunda considera, si el CCE es fiscalmente transparente supone que son los partícipes quienes pueden acceder a los beneficios del CDI, siempre y cuando cumplan con los requisitos para esos efectos y las rentas derivadas por o a través del CCE le sean imputables. En esta línea, la atribución y calificación de las rentas derivadas por o a través de CCE que recaerán en los partícipes asociados conservarán su naturaleza y fuente original. Es decir, esto supone que en todos los casos los CCE terminan teniendo una discreta relevancia en el tema de atribución y calificación de las rentas aplicables a los CDI entre estos países. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de los aportes realizados al CCE por los partícipes asociados, pues de este aspecto se derivan efectos muy importantes para los fines del CDI, como es la configuración de establecimientos permanente EP en el Estado de la fuente.

B. La configuración de establecimiento permanente en los CCE

1. ¿El CCE puede ser un establecimiento permanente? ¿El aporte hecho a un CCE puede configurar un establecimiento permanente?

Metodológicamente para aterrizar el tema y vislumbrar los efectos de la configuración o no del establecimiento permanente (EP) se plantearán 3 supuestos de hecho con diferentes aportes al CCE, en el primero, un software, en el siguiente, la participación en la ejecución de una obra civil y, finalmente, la prestación de servicios de representación. Así, se observará que las circunstancias particulares de cada caso, el cómo se ejecute la actividad aportada, la naturaleza de los bienes aportados y el tipo de EP podría arrojar resultados diferentes en situaciones aparentemente homogéneas.

Previamente a los casos prácticos y a manera de contexto presentaremos algunos fundamentos del EP y del tratamiento del EP en los CDI con España y el Reino Unido, relevantes para el análisis de los casos.

a. El concepto de establecimiento permanente (EP): ¿El CCE puede ser configurativo de un EP?

En general, en el derecho tributario internacional la figura del EP es utilizada para asignar la potestad tributaria al Estado de la fuente sobre las rentas generadas dentro de su territorio por un residente extranjero por concepto de beneficios empresariales. En palabras de la doctrina nacional, sirve para determinar cuándo y bajo qué circunstancias la presencia de un contribuyente extranjero en el país de la fuente tiene tal grado de relevancia como para permitirle a dicho país gravar los beneficios empresariales que obtiene dicho contribuyente. (Sánchez & Parra, 2019)

En los términos de la cláusula general del MCOUDE, artículo 5, el EP se configura cuando existe un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad. También se configura un EP con una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje que dure determinado tiempo, y cuando una persona actúa de manera independiente de una empresa, pero ejerce habitualmente poderes que la facultan para concluir contratos a nombre de la empresa.

A la luz del artículo citado, en general se habla de EP cuando se configura la regla base de la presencia física en un “lugar fijo de negocios”, pero, asimismo, cuando se presentan otros dos supuestos que se estructuran a través de la realización de elementos particulares como son la existencia de una construcción o la prestación de servicios con representación. Estos dos últimos casos no se fundamentan en la existencia de un lugar geográfico fijo como ocurre con la regla base sino sobre otros requisitos que veremos más adelante.

Sobre esta base preliminar, a la pregunta: **¿El CCE puede ser configurativo de un EP?**

b. EP general o la regla base

Tres son los elementos fundamentales para que se constituya un EP bajo la regla general: i) el elemento geográfico, consistente en la existencia de un lugar de negocios (presencia física objetiva), ii) la permanencia o fijeza del lugar (vínculo subjetivo con el lugar), y iii) la ejecución de la actividad a través del lugar de negocios (forma de realizar la actividad funcional).

1. Factor objetivo: existencia física de un lugar de negocios

Es la parte basilar de esta clase de E.P con todo y que no está definida en los modelos y tampoco en el CDI suscritos por Colombia. La existencia física, visible, tangible del bien, ubicado geográficamente en cualquier lugar dentro del territorio es el requisito sin el cual no se podría hablar de establecimiento permanente bajo esta regla. En palabras de LANG, un lugar de negocios comprende todas las cosas, objetos físicos, que le sirven a la empresa; en casos límite, un simple objeto puede ser suficiente (Lang, 2014).

La abstracción del concepto lleva a pensar que un puesto de comidas movable (foodtruck) ubicado siempre en el mismo espacio, la silla de un parque, un local de mercado, puesto a disposición permanente (facultad de usarlos cuando los requiera o convenga) clasifican como lugar, independientemente de quién sea el titular jurídico de los bienes. En sentido opuesto, un software, los derechos sobre la propiedad industrial, derechos contractuales, crédito mercantil, unas cuentas por cobrar, derechos litigiosos, no son un lugar físico y por lo mismo no configuran un E.P. Bajo este criterio interpretativo, Cabrera entiende que las páginas web o

programas, los servicios de telecomunicaciones no pueden ser vistos como formas o manifestaciones de lugares de negocios, empero, el servidor que almacena la página web o la información virtual sí reúne las cualidades de un lugar. (Lang, 2014)

Respecto del derecho de disposición, se pone de relieve que esta obligación tiene como fuente originaria los comentarios del MCOCDE, más no la redacción del Convenio. Con todo, REIMER asevera, que un lugar de negocios cumplirá con el umbral de disposición cuando el contribuyente pueda utilizarlo a su arbitrio en cualquier momento en que lo requiera, emplearlo para ejecutar trabajos con un número de clientes y aprovecharlo como medio para el trabajo burocrático o administrativo interno. Igualmente, debe entenderse que esta obligación al recaer sobre el bien, lleva, de manera conjunta, el atender los criterios de permanencia. (Van Raad, 2016)

2. Factor subjetivo: fijeza del lugar y permanencia en el tiempo

Supone la valoración de dos dimensiones estrechamente enlazadas, una relativa al campo de acción, espacio / movimiento, y el segundo, respecto al tiempo de permanencia. Dentro de este marco, el lugar de negocios debe ser fijo en el espacio y permanente en el tiempo. Para SKAAR éste “es el requisito necesario para que se pase de considerar rentas empresariales obtenidas de forma esporádica sin gravamen en dicho Estado, a que exista la suficiente conexión territorial para poder alegar la correspondiente potestad tributaria.” (Skaar, 2014)

Frente al campo de acción o espacio en el que debe estar fijado el equipo que constituye el lugar de negocios, se ha dado un entendimiento que supera el rigor del tenor literal de la expresión, pues además de la fijeza física o adherencia al suelo, también comprende la vinculación o relacionamiento con un espacio específico en el territorio de la fuente (Base Approach). En los comentarios al MCOCDE se expresa:

“(…) el lugar de negocios no tiene que ser una construcción de ningún tipo, no existe la necesidad de ninguna conexión mecánica a la tierra; una simple tienda de campaña está suficientemente conectada para fines de determinar la locación” De esta manera, la fijeza del lugar de negocios es la asociación del lugar con un punto o sitio determinado, sin necesidad de ninguna manifestación de unión física. (OECD, 2017, pág. párrafo 5)

Sin embargo, no se pierda de vista que este punto de elasticidad no puede confundirse con la posibilidad de movilizarse dentro de un área específica, en esta línea, la movilidad constante de un lugar a otro del activo a través del cual se realiza la actividad quiebra la indefectible asociación con el punto o sitio determinado del negocio. Bajo este supuesto, un dron, un taxi, una rueda de negocios por distintas ciudades, un satélite en constante movimiento, no cumplen con el requisito de fijeza.

A una conclusión diferente se arriba cuando las actividades del negocio requieren de la conexión de diferentes lugares, pero todos bajo la misma unidad comercial y geográfica; en este caso, la coherencia comercial del negocio hace que se compriman todos los puntos bajo uno solo lugar de negocios.

La plantilla del MCOCDE en el comentario 5.2 entiende que “una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera.” Ahora, cuando solo existe una coherencia comercial pero no geográfica no existirá un lugar fijo de negocios. En el comentario 5.2 del MCOCDE destacan: “Por ejemplo, si un consultor trabaja en diferentes sucursales con emplazamientos separados en el marco de un único proyecto de formación de empleados de un banco, habrá que considerar cada una de las sucursales como una unidad independiente. No obstante, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la misma sucursal, habrá que considerar que permanece en el mismo lugar de negocios. La sucursal ubicada en un mismo

lugar posee una coherencia geográfica que no está presente en el caso del consultor que se traslada de una sucursal a otras con diferentes emplazamientos.”

Ahora, en lo atinente a la permanencia es pertinente valorar las circunstancias de tiempo, modo y lugar de la actividad de cara a identificar si realmente existe conexión territorial entre el no residente y la actividad desplegada en el territorio de la fuente. Así, y habida cuenta de la ausencia, por razones evidentes, de un marco temporal rígido y preestablecido en los CDI y el MCOCDE para calificar la actividad como permanente o no, se acude a la valoración de diferentes criterios particulares como la naturaleza de la actividad, su habitualidad, duración, riesgo y estabilidad del negocio para establecer la aplicación correcta de este concepto al caso particular, pues, la existencia corta de un negocio no significa indefectiblemente que fue un negocio temporal, en oposición al carácter permanente de la actividad.

En el comentario 28 al artículo 5 del MCOCDE se extracta que “un lugar de negocios puede, sin embargo, constituir un establecimiento permanente aun si existe, en la práctica, por un período muy breve de tiempo si la naturaleza del negocio es tal que solamente se llevará a cabo por ese periodo corto de tiempo.”

Un caso hito sobre el tiempo de permanencia de la actividad fue fallado por la Corte Suprema de la India, en el caso de la administración de impuestos de ese país contra la Fórmula One World Championship Limited (FOWC), residente del Reino Unido. En el fallo se declaró que la FOWC tuvo un E.P a pesar de la corta duración del Gran Prix Motor Racing disputado en el Circuito Internacional Buddh, por cuanto “sí tenía completo acceso al lugar en el que se desarrolló la carrera durante los tres días en que tenía lugar el evento y los quince días anteriores, y que sí tenía completo control de la actividad de negocios que se desarrollaban en ese lugar; eso sumado a las relaciones contractuales que tenía la FOWC con sus contratistas residentes de la India” (Sánchez & Parra, 2019)

3. Factor funcional: ejecución de la actividad a través del lugar de negocios

El desarrollo de la actividad supone una vinculación funcional entre ésta y el lugar de los negocios. Esto es, que sea a través de un lugar fijo de negocios (objeto tangible) que se ejecuta la actividad económica generadora de la renta. Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo. Esto generalmente significa que las personas que dependen de la empresa y son las encargadas de llevar a cabo el negocio lo realicen a través del lugar fijo de la empresa en el estado de la fuente. (OECD, 2017, pág. párrafo 6)

Ahora, el carácter funcional no significa que deba ser productiva o rentable; una cosa es ejercer la actividad a través de su utilización y capacidad de disposición y otra diferente que la actividad inexorablemente genere utilidades por beneficios empresariales.

Sobre este punto del E.P con la generación de rentas (productividad), la directriz 9 del artículo 5 del MCOCDE considera que la determinación de si una empresa tiene o no un establecimiento permanente tiene que hacerse independientemente de cuál disposición del Convenio aplica a las rentas obtenidas por la empresa. Por ejemplo, expone la directiva, una granja u oficina de alquiler de apartamentos situada en un Estado es explotada por un residente del otro Estado puede constituir un establecimiento independientemente de si los beneficios atribuibles al establecimiento permanente son rentas de bienes inmuebles, cubierto por el artículo 6; mientras la existencia de un establecimiento permanente no puede ser relevante en tales casos, sí seguirá siendo importante para a los efectos de otras disposiciones, como por ejemplo el párrafo 4 y 5 del artículo 11.

Es decir que la valoración de si se configura un establecimiento permanente o no es autónoma, y no se subyace a la producción de rentas o a la calificación de

las rentas generadas como bajo el concepto de beneficios empresariales. Por el contrario, tal y como se esbozó, un E.P se configura cuando existe un lugar fijo de negocios a través del cual se realiza la actividad de la empresa.

c. EP de obra o construcción

A diferencia de la regla base en donde el lugar fijo de negocios es piedra angular de la configuración del E.P, en este tipo de E.P lo determinante es la existencia del factor temporal y material. Específicamente, es la duración de la obra, del proyecto de construcción o instalación cuya duración sea superior a 12 meses (MCOUDE) lo que genera un E.P de obra. Huelga precisar, que en el CDI con España y con el Reino Unido se acordó que el umbral de tiempo de la obra sería de 6 meses³¹.

Cronológicamente desde el momento en que el contratista inicia su trabajo en el país donde debe levantarse la construcción, incluyendo los actos preparatorios, se empieza con el conteo del umbral temporal. Cada proyecto llevará su propio conteo de términos y deberá incluir los días desarrollados por los subcontratistas de la obra; quienes de llegar a cumplir con el umbral temporal tendrán un E.P de construcción propio. En general se entiende que la construcción existirá hasta cuando el trabajo termine o sea abandonado permanentemente. (OECD, 2017, pág. párrafo 54)

En cuanto el componente material, el término edificación de obra, proyecto de construcción o de instalación incluye no solo la construcción de edificios sino también de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no solo el mero mantenimiento o redecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terreno y el dragado de fondos. Además, la expresión “proyecto de instalación” no se limita a un proyecto de construcción;

³¹ Igual ocurre con Chile, Suiza, Canadá, México, India.

también incluye la instalación del nuevo equipo como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre. (OECD, 2017, pág. párrafo 54)

Por otra parte, en aras de hacerle frente a la fragmentación de los contratos³² que burlan el umbral temporal con la multiplicación de micro contratos suscritos con diferentes extremos contractuales, se dispuso que en proyectos de construcción o instalación, así como en actividades de supervisión o consultoría relacionadas con esas actividades se tendrán en cuenta las actividades conexas de las empresas vinculadas³³ que participen en la misma obra, proyecto de construcción o instalación durante distintos periodos de tiempo, si cada uno de ellos es superior a 30 días.

Ahora, respecto de las entidades fiscalmente transparentes, ergo los contratos de colaboración empresarial, en el párrafo 56 del MCOCDE (en las versiones anteriores al 2017 era el párrafo 19.1) se expresa una regla bien particular por cuanto se plantea contar el umbral de tiempo directamente sobre todas las actividades de la entidad transparente y no sobre cada uno de los miembros y sus actividades particulares, como se entiende que es el tratamiento de las entidades transparentes. De tal manera, si las actividades de las entidades transparente exceden de los 12 meses, apareja para cada uno de sus miembros la generación de un E.P en el país de la fuente sobre la parte que le corresponda a sus participaciones. En otros términos, independientemente del tiempo que cada

³² Para mayor profundidad se puede revisar el artículo 14 del Instrumento Multilateral.

³³ El artículo 15 del Instrumento Multilateral define el concepto de vinculado así: “...una persona está estrechamente vinculada a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente vinculada a una empresa si una participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento en la otra (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) o si un tercero participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) en la persona y la empresa.”

asociado haya hecho presencia en el lugar de la obra si la entidad transparente, en general, realiza actividades superiores al umbral temporal se configura para cada uno de sus miembros un E.P propio.

d. EP personal o de agente

Entre las diferentes modalidades de EP este es el que mayor complejidad genera al momento de su configuración por la ausencia del elemento (material), a partir del cual se evidencia la conexión sólida entre el no residente y el Estado de la fuente. En los EP general y el de obra la presencia de un lugar físico en donde se realicen los negocios o la existencia de una obra civil son fácilmente comprobables. En cambio, este EP se configura en cabeza del no residente, pero por las actividades y actos realizados por su representante, lo cual supone el cumplimiento de varios requisitos para su configuración.

Es decir, no depende única y directamente de los actos del no residente sino precisa de la interpuesta de una persona y de la ejecución de un “encargo” bajo ciertas formalidades. En el papel los requisitos para configurar el EP de agente son claros, sin embargo, al momento de relacionar o adecuar esos requisitos con los hechos se presentan las dificultades, pues el análisis es totalmente casuístico y un detalle aparentemente menor puede cambiar las conclusiones.

Adicionalmente, la configuración de este EP dependerá en gran parte al interés del no residente, quien fácilmente podrá ajustar o acomodar los hechos y circunstancias según le apetezca o no configurar el EP en el estado de la fuente. Desde el origen de la relación con el agente podrá pactar reglas de juego para canalizar sus intereses tributarios o, incluso, en ejecución el contrato con el tercero podrá reorientar su tributación a la fuente o a la residencia. Al efecto, determinar la habitualidad o la espontaneidad del encargo; ampliar o reducir el alcance del encargo; facultar para actuar con o sin representación; realizar las actividades a

través de un agente dependiente o independiente en cumplimiento de sus actividades ordinarias son condiciones plenamente maleables al interés tributario del no residente.

En línea con estas dificultades se evidencia que en la última versión del MCOCDE (2017) se incluyeron algunas medidas tendientes a frenar el poder del no residente a la hora de configurar o no el EP. Concretamente, se importó del MCONU una disposición que elimina la calificación de agente independiente cuando un representante realiza todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa y cuando las condiciones establecidas o impuestas entre el agente y la empresa no residente distan de las que se habrían establecido entre partes independientes.

Entrando un poco en el concepto de este EP, es importante tener clara su naturaleza supletiva, pues si se puede demostrar que la empresa tiene un EP bajo los requisitos de la regla base o general (lugar fijo de negocios) no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple con las condiciones del EP de agencia. Entonces, para analizar la configuración de este tipo de E.P no resulta innecesario establecer si el representante, mandatario o agente posee en su competencia o en su propiedad un lugar fijo de negocios como instrumento o medio para realizar su gestión, tampoco, si cuenta con algún tipo o manifestación de bienes tangibles en su órbita de disposición para efectuar su actividad comercial. (OECD, 2017, pág. párrafo 100).

En su lugar, el énfasis se marca en la existencia de una relación habilitante con un sujeto calificado, no necesariamente residente en ese Estado, cuya facultad preponderante es celebrar habitualmente contratos en nombre y en representación de la empresa de la que es dependiente.

De esta caracterización se destacan los siguientes elementos:

1. Potestad para celebrar habitualmente contratos

El representante debe estar facultado para celebrar habitualmente los contratos o habitualmente liderar el papel principal en la negociación del contrato, al punto que ordinariamente son perfeccionados sin modificaciones sustanciales por parte de la empresa representada.

A la luz del MCODE este requisito busca que la conclusión de los contratos obedezca a las acciones frecuentes realizadas por el agente, en oposición a las esporádicas y casuales; y que la celebración de los contratos sea claramente el resultado directo de las actividades del agente. En cuanto el alcance de la expresión “concluir contratos”, entendemos que la correcta dimensión en los ordenamientos cuya formación es el civil law es la de “perfeccionar el contrato”; es decir, el momento a partir del cual nace el vínculo obligacional para las partes porque se ha cumplido con las formas legales (Hinestrosa, 2001).

De la mano con lo anterior, la actividad del representante o agente no puede ser de naturaleza preparatoria o auxiliar sino debe ser determinante para el perfeccionamiento del contrato. Dentro de la lista negativa incluida en el artículo 5º de los CDI, entendida como una disposición de carácter especial dentro del mismo artículo, las actividades preparatorias o auxiliares son una excepción a la configuración del EP por cuanto con éstas no se logra generar una conexión económica lo suficientemente sólida con el Estado de la fuente. Indica la directriz del MCODE que una persona cuyo fin está restringido a las actividades preparatorias o auxiliares tampoco debería crear un establecimiento permanente, por ejemplo, un agente dedicado a la compra de bienes o servicios. (OECD, 2017, pág. párrafos 84 y 85)

2. Actuar en nombre o representación de la empresa

Esta expresión es aclarada en el MCOCDE en el sentido que no se limita únicamente a los casos en lo cuales se indica literalmente el nombre de la empresa por la cual se actúa, sino también aplica, por ejemplo, cuando el nombre de la empresa no se divulga en el contrato escrito pero la representación bajo la cual se actúa es clara. Trayendo un poco esta precisión a nuestro ordenamiento jurídico, la institución de la representación del derecho civil es la indicada para orientar la interpretación adecuada de este requisito. En la procura puede darse o no la representación (artículo 1262 del Código de Comercio), sin embargo, para los fines del EP de agente es requisito basilar actuar por cuenta de alguien, lo cual requiere de la presencia de una representación directa. (OECD, 2017, pág. párrafos 85 y 87)

En este sentido, el sujeto calificado es el que se encuentra presente en el Estado de la fuente en representación de la empresa no residente siendo por medio del cual se realiza la actividad jurídica/comercial.

En concreto, en la versión reciente del MCOCDE se indica que se configura EP de agente: a) cuando los contratos son celebrados a nombre del mandante, b) con el objeto de transferir el derecho de propiedad, o para ceder o adquirir un derecho de uso o, c) para prestar servicios por parte de la empresa mandante. (OECD, 2017, pág. párrafo 84)

3. El carácter dependiente del agente

De los comentarios al MCOCDE se extracta que generalmente una empresa tiene EP de agencia si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en condiciones de dependencia, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado. (OECD, 2017, pág. párrafo 82)

La dependencia del agente no se limita a la relación del orden laboral (agente interno) sino también abarca las relaciones de dependencia bajo otras tipologías contractuales (agentes externos). No entenderlo en este sentido le abriría espacio a la inaplicación de este tipo de E.P con la simple suscripción de acuerdos del orden civil o comercial. Sobre este tema, si bien no lo precisa el texto de la norma, en la directriz del MCOCDE se refieren a *“personas cuyas actividades pueden crear establecimientos permanentes para la empresa, son personas, sean empleados o no de la empresa, que actúan a nombre de la empresa y no lo hacen dentro del curso de sus negocios como independiente comprendidos en el párrafo 6. Tales personas pueden ser físicas o jurídicas y no necesitan ser residentes ni tener un lugar de negocios en el Estado en el que actúan para la empresa.* (OECD, 2017, pág. párrafo 83)

En palabras de LANG, esta disposición en los CDI tiene fines meramente aclaratorios por cuanto un empresario que actúa en ejercicio de sus propias actividades no constituye un EP para otra persona. Esto es, que si una persona actúa como agente independiente dentro del marco ordinario de sus actividades no se cumple con el requisito de actuar en condiciones de dependencia. (Lang, 2014)

Entonces, la relación de dependencia dependerá del alcance de las obligaciones que el agente tenga (vis á vis) con la empresa y del nivel de detalle de las instrucciones recibidas. Si resulta que la relación está enmarcada bajo un sistema de control integral o una subordinación en la ejecución de las actividades se estará frente a una relación de dependencia.

Otro criterio para determinar la dependencia es si el riesgo empresarial es asumido por la persona o empresa que se representa, un reparto de riesgos evidencia una relación entre independientes. Un agente independiente es responsable de los resultados de sus actividades y por lo mismo no está bajo un detalle de instrucciones ni a un control significativo respecto de la manera como se

deben llevar a cabo las tareas. Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales. (OECD, 2017, pág. párrafos 106 y 109)

El número de empresas representadas es otro factor a tener en cuenta al momento de analizar la dependencia del agente. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza casi exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio durante un largo período de tiempo.

Sin perjuicio de lo anotado, en relación con los CCE en el MCOCDE se advierte que la excepción del agente independiente no se aplica cuando una persona actúa a nombre de la empresa pero en una calidad diferente, como cuando el empleado actúa en nombre del empleador o un participe o asociado actúa a nombre de la partnership (OECD, 2017, pág. párrafos 103)

En armonía con esta directriz, en el CDI con el Reino Unido en el numeral 9 y en el CDI con España en el numeral 6, ambos en el artículo relativo al E.P, se advierte sobre la excepción de los agentes independientes en ejercicio de sus propias actividades: “No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el simple hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.”³⁴

³⁴ Respecto de estas disposiciones de los CDI, es oportuno mencionar que en la versión del MCOCDE 2017 al modificarse el párrafo 6 se eliminó la mención que se hacía bajo esta redacción a los agentes independientes. Consecuente con esto se eliminó el comentario 38.8.

Como se detallará en el título siguiente, en el CDI con el Reino Unido se incorporó el criterio de “empresas estrechamente relacionadas”, previsto por la acción 7 de BEPS para indicar que la excepción del agente independiente no es aplicable cuando el agente actúa exclusivamente o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas con las que está “estrechamente relacionada”. En términos generales, existe relación estrecha entre empresas si los hechos y las circunstancias indican que una tiene el control de la otra o cuando ambas empresas están bajo el control de una misma persona o empresa. En cualquier caso, se considera que están bajo una relación estrecha cuando de manera directa o indirecta se posee más del 50% del interés económico en la otra empresa o en el caso de una sociedad, más del 50% del voto y valor conjunto de las acciones o de la participación efectiva en la sociedad.

C. El tratamiento del EP en el CDI con España y con el Reino Unido

Como se expresó en los numerales anteriores, este trabajo toma como referencia los CDI suscritos con España (2006) y Reino Unido (2018) por cuanto el paso del tiempo permite evidenciar las diferencias existentes entre los distintos CDI y sus consecuencias. Adicionalmente, ambos fueron negociados y suscritos con base en el MCOCDE vigente en su momento, el cual ya cuenta con varias modificaciones.

En relación con los CDI suscritos con España (2006) y Reino Unido (2018) la cláusula 5º desarrolla el establecimiento permanente bajo las líneas trazadas en el MCOCDE vigente en su momento. Ya con posterioridad al informe BEPS realizado en el año 2015, se identifican sustanciales modificaciones al artículo 5º, por ejemplo, se incluyó el concepto de “*empresa íntimamente relacionada*” y el de “*persona estrechamente vinculada a una empresa*”.

Es preciso señalar que, si bien en los apartados del 1 al 4 se abordan los mismos temas, la redacción en cada uno de los CDI no es la misma y eso genera diferencias sustanciales en el entendimiento y alcance del artículo, pero no se abordaran en este documento por exceder los objetivos propuestos. Sin embargo, a manera de ejemplo, en el CDI con España “una obra o proyecto de construcción o instalación solo constituye EP si su duración excede de 6 meses”, en cambio, en el CDI con el Reino Unido, “una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje constituye un EP sólo si duración más de 6 meses”.

En cuanto los apartados 5 y 6 el tema y contenido si varía totalmente entre uno y otro CDI. Al efecto, el suscrito con el Reino Unido incluye una excepción a la aplicación de la lista negativa y la definición del concepto de “persona íntimamente relacionada” que no se incluyen en el acuerdo con España. Por su parte el CDI con España aborda en esos apartados el E.P de persona, de servicios o de agente y el tratamiento de los corredores, comisionistas en general, o cualquier otro agente independiente; este último tema se encuentra en el párrafo 9 del CDI con el reino Unido.

Quizá esta es la diferencia más evidente y de fondo es la comprensión del E.P personal, de servicios o de agencia, visible en los párrafos 7 y 8 del CDI con el Reino Unido, en los que se desarrolla el tema de una manera más amplia y detallada; incluso, incluye elementos no evidenciados en la versión del MCOCDE del 2017. Por ejemplo, indica que habrá E.P de servicios si el agente cumple con la regla de los 183 días dentro de cualquier periodo de 12 meses y el 50% de los ingresos brutos de la empresa durante ese periodo de tiempo se generaron en el Estado de la no residencia. También habrá EP cuando se cumpla con la regla de los 183 días y se preste el servicio a uno o varios proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios.

La cláusula antiórgano o subsidiary clause se establece en los párrafos 7 de España y 10 del Reino Unido bajo la misma redacción. Ambas normas plantean que las sociedades de un grupo empresarial no se constituyen de plano como E.P de la otra (s) por ese solo hecho.

Metodológicamente se hará un cuadro de tres columnas paralelas, indicando la primera el tema de cada apartado; en la segunda la indicación del número del párrafo del CDI con España en el que se desarrolla el tema indicado en la primera columna; y en la tercera la indicación del número del párrafo del en el CDI con Reino Unido en el que se desarrolla el tema indicado en la primera columna.

La siguiente tabla ilustra de otra manera lo que acabamos de expresar.

Artículo 5. Establecimiento Permanente		
Tema del apartado	CDI con España (tema desarrollado en el párrafo con número)	CDI con Reino Unido (tema desarrollado en el párrafo con número)
A. Regla base o cláusula general del E.P	1	1
B. Lista positiva E.P	2	2
C. E.P de obra	3	3
D. Lista negativa de E.P	4	4
E. Excepción a la lista negativa	N/A	5
F. Definición de persona íntimamente relacionada	N/A	6
G. E.P personal, de servicios o de agente	5	7 y 8
H. Agentes independientes	6	9
I. Cláusula antiórgano o subsidiary clause	7	10

Tabla 2 Establecimiento permanente con CDI España y Reino Unido, creación propia

Para los fines de este trabajo, lo relevante de las diferencias enunciadas es que una misma situación fáctica puede tener consecuencias disímiles si se revisa a

luz del CDI con España o con el Reino Unido; esto es, por ejemplo, un agente puede configurar un EP para una empresa del Reino Unido, pero no para una empresa de España. En el título siguiente sobre los casos especiales evidenciaremos mejor lo aquí expresado.

D. Casos prácticos sobre los aportes de un no residente a un CCE en Colombia.

1. ¿El aporte hecho a un CCE puede configurar un establecimiento permanente?

Nos centraremos en el supuesto de hecho de 3 CCE suscritos y ejecutados en Colombia entre un contribuyente colombiano y uno extranjero no residente, en el que el no residente aporta al CCE en el primero un software (intangible), en el segundo ejecuta parte de una obra civil y en el tercero le prestan servicios de representación. Se pretende establecer si con esta clase aportes se configura un EP para el partícipe del CCE que no es residente fiscal en Colombia. Los supuestos fácticos propuestos se resolverán con base en los CDI suscritos con España o el Reino Unido.

Se resalta que en anteriores párrafos se concluyó que el CCE per se no puede ser configurativo de un EP porque sus características no encajan dentro de ninguno de los supuestos configurativos. Es decir, el CCE como negocio jurídico de colaboración no es una obra o construcción física, no es en sí mismo un servicio, y tampoco puede ser considerado un lugar geográfico fijo en donde se desarrolle una actividad.

Ahora la idea es valorar si los aportes realizados al CCE por el partícipe que no es residente fiscal en Colombia pueden ser configurativos de un EP para él. Para estos fines supondremos que se realizan los siguientes aportes:

a. CASO 1. El residente extranjero aporta al CCE una licencia de explotación de software (intangible)

Una persona natural de nacionalidad y residencia fiscal española suscribió el 20 de enero de 2021, en la ciudad de Bogotá, un CCE en la modalidad de unión temporal con la sociedad colombiana llamada Aliolí SAS; el objeto del contrato era aunar esfuerzos para la obtención de beneficios comunes y repartir los riesgos derivados de la explotación de actividades de TI. A partir de la recopilación de gran cantidad de información y datos se pretendía analizar, clasificar, segmentar y vender la información a las empresas del sector deportivo en Colombia. La actividad se realizó totalmente en Colombia y la sociedad Aliolí SAS aportó para la ejecución de CCE sus oficinas debidamente dotadas, el talento humano requerido, la información recopilada y era la encargada de venderla; por su parte el residente fiscal español aportó la licencia de explotación de software el cual se instaló en los computadores de Aliolí SAS y a través del cual se haría todo el análisis, clasificación y segmentación de la información.

Se parte de identificar la naturaleza del aporte para poder establecer sobre esa base cuál clase de EP podría configurarse. Así, debe establecerse si ¿el aporte del intangible cumple con los requisitos de la regla base del EP?, sabiendo que la ejecución del CCE y la explotación del software se hace en las oficinas ubicadas en Colombia. Evidentemente, por la naturaleza del aporte se descarta la posibilidad de configurarse un EP de una obra y de agente.

El primer requisito de la regla base es la existencia física de un lugar de negocios (factor objetivo). Se trata de identificar geográficamente la presencia física, material, visible por los sentidos del aporte, de hallar un lugar dentro del territorio colombiano en donde se ubique el aporte. Entonces, tratándose de la licencia de explotación sobre un software (intangible) se rompe de plano con el requisito material de cumplir con la forma exigida por la regla base del EP, y por contera, no es fácticamente posible hallar un lugar fijo dentro del territorio en el que se encuentre

una licencia de explotación sobre un software. En este sentido, la ausencia de un lugar en donde se halle el intangible permite eliminar por defecto el análisis de los demás elementos configurativos del EP de regla base, como son la fijeza espacial y temporal, el derecho de disposición, y el aspecto funcional.

Sobre este punto, resulta valioso el análisis efectuado por la DIAN³⁵ en oficio del año 2012. La situación de hecho planteada en la consulta era un contrato de cuentas en participación en la que el participe oculto era un no residente fiscal y aportaría la propiedad intelectual de una plataforma del sistema, de un software de juego y el know how para ser explotados en locales o casinos; una sucursal de sociedad extranjera aportaría las máquinas tragamonedas, y la sociedad colombiana aportaría el know how del negocio de casinos en Colombia.

Para la DIAN la conclusión fue diferente a la expresada por nosotros. Literalmente concluyó:

“En consecuencia, la ubicación o lugar en donde se realiza la actividad de explotación del intangible por parte de la empresa de España, esto es, casinos en Colombia, constituye un lugar fijo en los términos del artículo 5 del referido Convenio”

Con todo, creemos que la autoridad tributaria parte de un error a la hora de identificar los bienes objeto de análisis, pues confunde el aporte del intangible del no residente con la ejecución del CCE. En otros términos, falla cuando en aras de identificar la ubicación del aporte en el territorio (“lugar de negocios”), fusiona el aporte intangible del no residente con el aporte tangible de otros participes que unidos se materializan en la operación del casino, y concluye que la explotación del intangible, que también es inmaterial, se realiza en el lugar en donde se cumple con el objeto del CCE; esto es, en donde se encuentra el casino o incluso en donde están las máquinas tragamonedas aportadas por otro participe.

³⁵ Oficio DIAN 36046 del 5 de junio del 2012

Se trata en efecto de un ejercicio interpretativo que desconoce las normas de configuración del EP de regla base, en el sentido que precisa primero de la materialidad física del aporte para concomitantemente identificar el lugar geográfico del negocio. En este caso entendemos que es desacertado sumar los aportes de todos los partícipes para fines de hallar la presencia física del aporte del no residente en un lugar determinado porque esto transforma indebidamente en tangible lo que por naturaleza física y jurídica es un bien inmaterial.

Por otro lado, y a manera informativa, se destaca lo expresado por la DIAN en otro pronunciamiento posterior al del año 2012. En esa ocasión se le preguntó si ¿El inversionista de capital del exterior de portafolio que en virtud del Decreto 4800 de 2010 invierte en Colombia a través de un patrimonio autónomo, tiene un establecimiento permanente en Colombia? y a lo cual respondió:

“Lo anterior permite observar que no es por el hecho de realizar una inversión de portafolio, por lo que un extranjero no residente tendrá un Establecimiento Permanente en Colombia; puesto que la figura de Establecimiento Permanente se presenta cuando se den los supuestos legales que dan lugar a la realización de ciertas actividades en todo o en parte, como en el caso de la realización de actividad de prestación de servicios hoteleros en el territorio nacional a través de un patrimonio autónomo. (...) En consecuencia, una inversión del exterior de portafolio, regida por el artículo 18-1 del Estatuto Tributario, no configura Establecimiento Permanente en los términos del artículo 20-1 ibídem.” DIAN Oficio 5468 del 12 de marzo del 2016

b. CASO 2. El residente extranjero aporta al CCE la ejecución de una parte de la obra o construcción.

La sociedad Blue Theater con residencia fiscal en Londres, Inglaterra, suscribió un CCE en la modalidad de consorcio con la sociedad Aliolí SAS, con el objetivo de aunar esfuerzos para la obtención de beneficios comunes y repartir los

riesgos derivados de la construcción y montaje de escenarios al aire libre, tipo concha acústica, en 20 municipios del departamento de Cundinamarca, destinados a la presentación de grupos musicales, obras de teatro y demás expresiones artísticas. El plazo para construir y montar los escenarios es de 10 meses. Para la ejecución del Consorcio la sociedad colombiana aportará la parte de la construcción de la obra civil y la sociedad británica aportará el montaje de los escenarios en aluminio y hierro.

Para la configuración de un EP de obra los requisitos temporal y material son determinantes. Frente al primero, no puede perderse de vista que en Colombia los CCE son entidades transparentes para los fines del impuesto a la renta y que el CDI con el Reino Unido estableció de manera expresa en el protocolo “que ambos Estados contratantes interpretarán el Convenio a la luz de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE”.

En atención a esta disposición, el parágrafo 56 del MCOCDE (2017) ilustra que el conteo de términos de las entidades transparentes se hará teniendo en cuenta todas las actividades ejecutadas por cuenta de la entidad transparente, el consorcio para los fines de nuestro ejemplo. Esto significa que el tiempo invertido en las actividades de construcción por parte de la sociedad colombiana y el del montaje por parte de la sociedad inglesa se tendrán en cuenta en conjunto para establecer si se cumple con el umbral de tiempo requerido para configurar el EP de obra. En el CDI con el Reino Unido se observa en el párrafo 3 del artículo 5 que un *“obra o proyecto de construcción, instalación o montaje constituye un establecimiento permanente sólo si dura más de seis (6) meses”*.

En consecuencia, lo anterior significa que si todas las actividades realizadas por ambas sociedades superan los 6 meses se cumple con el umbral de tiempo necesario para configurar el E.P de obra para la sociedad inglesa. En el supuesto de hecho se advirtió que el plazo para cumplir con la construcción y montaje de los

escenarios al aire libre sería de 10 meses, tiempo que excede el acordado en el CDI con Reino Unido para el umbral temporal. En concreto, el requisito temporal se cumple en este caso.

En cuanto el componente material, especial análisis precisa el hecho que las actividades de “montaje” es una inclusión particular del CDI con el Reino Unido y del cual no se encuentran antecedentes en el MCOCDE, tampoco en el CDI con España. Así, la interpretación qué se entiende por actividades de “montaje” debe establecerse siguiendo el orden indicado en el numeral 2 del artículo 3 del CDI. En su tenor literal expresa: “[P]ara la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, todo término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado.”

Siendo el primer aspecto a revisar el del contenido del CDI, en el presente ejemplo no se cuenta con una definición sobre el concepto “montaje” por lo que habrá que revisar el “contexto” del CDI de cara a encontrar el correcto entendimiento de esta clase de actividades configurativas del EP de obra. Recordemos lo anotado en el capítulo de este trabajo relativo a la interpretación de los Convenios, en donde se aclaraba que el artículo 31 (2) de la Convención de Viena establece el significado de “contexto”, siendo parte del mismo “todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes, independientemente de si la iniciativa fue unilateral o bilateral debe ser aceptado mutuamente.” A la fecha de este trabajo desconocemos la existencia de un acuerdo aprobado entre Colombia y Reino Unido sobre el EP de obra, en concreto, relativo al concepto y alcance de las actividades de “montaje”.

Al no lograr establecer una definición en el CDI ni en su contexto, el siguiente paso es ver si la legislación tributaria ha definido que se entiende por un proyecto de “montaje” en el impuesto a la renta, si tampoco la ley lo ha definido, debe acudirse a las otras áreas del derecho, y si tampoco hay definición o alcance de las actividades de montaje en el contexto requerido se acudirá a su definición común u ordinaria.

Al efecto, la RAE en su primera acepción define “montaje” como acción y efecto de montar (armar las piezas de un aparato o máquina). En el caso revisado se puede hablar del montaje de las tarimas, de los escenarios, y en tal medida, considerar que la empresa inglesa sí cumple con el elemento material y por lo mismo se configura un EP de obra al también cumplir con el factor temporal.

No obstante, para efectos del ejemplo trasciende al cumplimiento del requisito material la dificultad que se presenta en el CDI con el Reino Unido al incluir los proyectos de montajes o simplemente los “montajes” dentro de las actividades configurativas del EP de obra. La falta de definición y alcance del “montaje” genera una inseguridad jurídica para los no residentes por cuanto no podrán establecer con plena certeza si la ejecución de esas actividades configura el elemento material del EP de obra.

c. CASO 3. El residente extranjero aporta al CCE actividades de representación

En los últimos 5 años la sociedad AC&DC con domicilio en Londres tiene como aliado comercial en Colombia a RB&D SAS, en conjunto unen esfuerzos para la obtención de beneficios comunes y repartir los riesgos derivados de la prestación de servicios de actualización y capacitación en técnicas de auditoría forense internacional a entidades colombianas del sector financiero. Bajo este esquema, la sociedad RB&D dicta algunos módulos de manera presencial, actúa como

representante de la alianza comercial frente al contratante (entidades del sector financiero), se encarga de perfeccionar el contrato (cumpliendo los términos previamente acordados con su aliado) y emite la correspondiente factura; por su parte, la sociedad AC&DC todos los años contacta a los potenciales clientes del sector ubicados en Colombia, aporta su marca y good will, estructura el programa y el contenido académico, y capacita al personal en algunos módulos a través de videoconferencias en tiempo real (plataformas digitales). Para las entidades del sector financiero la relación interna entre AC&DC y RB&D es clara, conocen el alcance del servicio, las obligaciones de cada una y han pactado el precio de los honorarios en dólares americanos.

Bien, como se expresó en títulos anteriores, configurar este tipo de EP tiene un avanzado grado de dificultad por cuanto no precisa de un elemento material o tangible para acreditar “*la conexión suficientemente sólida*” y directa entre el residente extranjero y el Estado de la fuente sino se circunscribe a las actividades realizadas por el representante o aliado en Colombia. Para los fines de este ejercicio, se debe establecer si las actividades de representación del aliado nacional (RB&D SAS) son suficientes para configurar en Colombia un EP de agente en cabeza del aliado no residente (AC&DC).

Una diferencia en la habitualidad; en el alcance del aporte de los asociados o en la manera como se cumpla con el aporte; en la representación, o en la dependencia, y en general en las características del CCE (tipo jurídico empleado) puede transformar completamente las conclusiones. Con esto queremos resaltar lo casuístico del tema y que cada CCE está sujeto a detalles que pueden llevar a tener consecuencias diferentes.

En términos generales se deben identificar 3 elementos para saber si se configura o no el EP de agente: **a)** establecer si RB&D tiene la potestad para

celebrar habitualmente estos contratos, **b)** si RB&D actúa en representación de AC&DC, **c)** si RB&D se considera un agente dependiente de AC&DC.

a) En el supuesto de hecho el punto central está en establecer ¿qué debe entenderse por celebrar o concluir contratos? siendo este último el verbo usado en el MCOCDE. Segundo, ¿cómo se establece si los contratos se celebran de manera habitual o esporádica; cuál es el lapso con el que se mide la frecuencia?

Como se anotó en el marco teórico de este trabajo, en los CCE se establece una relación interna entre los asociados o partícipes y una externa frente a los terceros con quienes se contrata; así, la facultad o potestad para contratar deberá venir de la relación interna y de las condiciones pactadas entre los asociados. En el supuesto de hecho los asociados acordaron expresamente que RB&D representaría la relación contractual y perfeccionaría el contrato con las entidades colombianas del sector financiero, lo cual evidencia que dentro del acuerdo interno se pactó la potestad o facultad para contratar.

Ahora, en cuanto la expresión “concluir contratos” el MCOCDE ilustra que se debe entender como la “aceptación” con el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la norma contractual. Trayendo esa definición al ordenamiento jurídico colombiano se observa que es el equivalente al “perfeccionar el contrato”, en la medida en que ya se acordaron los elementos esenciales del contrato y se cumplieron las formas exigidas por la ley para empezar a producir los efectos jurídicos deseados. En el caso planteado y en orden a identificar si se configura o no el EP de agente se debe revisar si ocurrió o no el perfeccionamiento del contrato de servicios de capacitación en técnicas de auditoría forense internacional. De lo narrado se advierte que para las entidades del sector financiero el alcance de la obligación de hacer y su correlativa remuneración se han pactado, así como es claro los roles de cada uno de los partícipes. (OECD, 2017, pág. párrafo 87)

Frente al aspecto de la “habitualidad”, tomando como referencia la directriz del MCOCDE, no es posible establecer una regla precisa para estimar la frecuencia. Esto significa que el nivel de frecuencia con el cual el agente “ejerce habitualmente su potestad para celebrar contratos” dependerá de la naturaleza de los contratos y de las actividades desarrolladas por la empresa representante. Habrá casos en los cuales una actividad al año sea habitual como es el caso de una feria de exposición y otros en los cuales la habitualidad requiera de la celebración de varios contratos al año. En todos los casos, la habitualidad requiere de continuidad, de hábito, de reiteración en el tiempo, por lo tanto, un contrato anual pero reiterado durante 2 años o más puede generar habitualidad según las circunstancias, pero en sentido contrario, en ningún caso un único o primer contrato generará habitualidad

Sobre esta base, continuando con la guía del MCOCDE:

“[l]a presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio para poder considerar que mantiene ahí un establecimiento permanente y, por tanto, que su presencia justifica la obligación de tributar en ese Estado.” (OECD, 2017, pág. párrafo 98)

Entonces, compilando el análisis de la habitualidad, además de entrar a valorar la armonía entre la naturaleza del contrato con las actividades desarrolladas, adicionalmente debe establecerse si las actividades son lo suficientemente fuertes y justificativas para construir una conexión económica sólida con el Estado de la fuente. (OECD, 2017, pág. párrafo 98)

En consecuencia, para el caso en análisis sí hay habitualidad, y se manifiesta en el marco de los últimos 5 años en los cuales se el CCE en representado por RB&D SAS perfeccionó contratos de prestación de servicios de capacitación en auditoria forense internacional a los empleados de las entidades financieras en Colombia.

b) La representación en los CCE no es de su esencia y por lo mismo su ausencia no vicia ni afecta la producción de los efectos del negocio jurídico. Dependiendo del tipo contractual será un elemento natural del negocio, como es el caso de las cuentas en participación, en donde el partícipe activo o gestor actúa en su propio nombre y bajo su crédito personal, es la cara visible del negocio frente a terceros y es quien en apariencia ejecuta la operación. En este contrato típico (artículo 507 del Código de Comercio), el gestor no representa a los demás partícipes del contrato como quiera que permanecen ocultos frente a la otra parte y demás terceros. La responsabilidad del partícipe oculto se limita al valor de su aporte y solamente cuando se revele o autoriza conocer su identidad surge la responsabilidad solidaria ante terceros por expresa disposición legal (artículo 511 del Código de Comercio).

En el supuesto de hecho planteado las partes aliadas no acuerdan un contrato de cuentas en participación sino un acuerdo de voluntades más cercano al Joint Venture (contrato innominado) en donde AC&DC y RB&D son conocidos por los terceros en señal de transparencia y en abierta manifestación de la existencia de una unión de esfuerzos y división de labores. Adicionalmente, los clientes del CCE saben que la sociedad RB&D es la representante en Colombia del contrato y por eso es quien perfecciona el contrato.

Bajo ese marco, la representación directa, abierta y manifiesta sí existe, siendo representante del CCE el asociado nacional y el representado el asociado no residente.

c). En este punto debe establecerse si RB&D se considera un agente dependiente de AC&DC. En la RAE la *dependencia* es definida en la primera acepción como la subordinación a un poder. De la relación interna de los asociados o partícipes del CCE evidentemente no existe una relación de subordinación laboral pero como se

indicio en el numeral 2.3.3 (El carácter dependiente del agente) la dependencia jurídica abarca cualquier tipología contractual.

Del caso se tiene que RB&D actúa como agente independiente en ejercicio de su actividad ordinaria, al paso que asume directamente los riesgos derivados de la operación en la parte que le corresponda, y desarrolla su aporte sin estar bajo un control detallado que le indique cómo hacer las cosas. En concreto, no está sujeta a un poder subordinante. Y es que en los CCE conservar la autonomía e independencia de los partícipes y no constituir una persona jurídica que los agrupe y subordine, o que genere dependencia entre sus miembros, es un elemento característico de la esencia de estos negocios jurídicos.

Entonces, de cara al ejercicio propuesto, se encuentra que inicialmente al no estar subordinada RB&D a AC&DC, no se configura un EP en Colombia para la sociedad británica, por cuanto se aplica la excepción del “agente independiente” que evita la configuración del EP, sin embargo, expresamos que “inicialmente” por cuanto esa excepción del agente independiente no se aplica cuando las actividades se hacen bajo el rol de partícipe o asociado de un CCE. Por lo tanto, la relación contractual de cooperación supone una excepción a la regla de excepción del agente independiente, lo que finalmente supone para los fines del CDI la existencia de una relación de dependencia en Colombia de RB&D a AC&DC.

El fundamento de lo anteriormente concluido, es decir, la no aplicación de la excepción del agente independiente cuando la persona actúa en calidad de partícipe o asociado de un CCE, se sustenta en lo recomendado en el párrafo 103 de los comentarios al artículo 5 del MCOCDE, el cual en los términos del numeral 1 del protocolo del CDI suscrito entre Colombia y el Reino Unido, los comentarios al MCOCDE son fuente directa de interpretación.³⁶ Sobre esta decisión de los Estados

36 Ley 1939 de 2018. Protocolo. (...) “En relación con todo el Convenio: Se entiende que ambos estados Contratantes interpretarán este Convenio a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio

parte de este CDI en particular, la Corte Constitucional en sentencia C- 491 de 2019 concluyó: *“para la Sala, en la interpretación del Convenio los comentarios de la OCDE hacen parte de su contexto y, por tanto, constituyen un medio idóneo para tal fin (para su interpretación)”*. Esto a diferencia de lo establecido en la sentencia C-460 de 2010, en donde expresó que son criterios auxiliares de interpretación en los términos del artículo 230 de la Constitución. (OECD, 2017, pág. párrafo 103)

En resumen y conclusión, siendo esto así, el requisito de dependencia sí se cumple en el presente caso y por lo mismo se configura en Colombia un EP de agente para AC&DC, como quiera que RB&D en su calidad de participe o asociado del CCE tiene potestad para celebrar habitualmente contratos, representa directamente a AC&DC, y lo hace bajo subordinación o dependencia de AC&DC.

E. Calificación de las rentas y su tratamiento en los EP

Visto que es de los aportes y no del mismo CCE que se derivan los efectos en el CDI, por cuanto se pueden configurar establecimiento permanente, es preciso presentar brevemente unas líneas sobre la calificación de las rentas de los EP que se configuran con los aportes al CCE.

1. Beneficios empresariales

En materia de reparto de las rentas la regla general indica que los derechos de tributación son del Estado de la residencia, salvo manifestación expresa en contrario³⁷. Así mismo, en caso de tributación en la fuente la residencia debe aplicar los métodos de excepción tributaria.

Tributario de la OCDE, tal como puedan leerse de cuando en cuando, teniendo en cuenta las observaciones u otras posiciones que hayan expresado en relación con las mismas.”

³⁷ Señala AVI–YONAH, Reuven, en el Essay International tax as International law (57 Tax L. Rev 483 (2003 – 2004) que, “tras más de 80 años de evolución histórica de los CDI pueden encontrarse dos principios o derroteros en estos acuerdos: garantía de tributación en residencia para rentas pasivas

En general, los principios vigentes enseñan que las autoridades tributarias del Estado en donde se configura el EP deberán considerar como rentas gravables en su territorio aquellas imputables o atribuibles al EP. Las demás que no sean imputables o atribuibles se tomarán separadamente cada una, y según su naturaleza, los criterios de calificación de los otros artículos de Convenio. Es decir, se entiende que la potestad tributaria del Estado en el que está situado el EP no se extiende a todas las rentas que la empresa no residente pueda obtener en ese Estado sino a aquellos imputables o atribuibles al establecimiento permanente (OECD, 2017, pág. párrafo 12)

En palabras de O. Cabrera, debe tenerse presente que en el contexto de un CDI el EP no solo es relevante para regular el régimen tributario de las rentas activas, sino también, de rentas pasivas (dividendos , regalías e intereses) dado que las reglas especiales previstas en los CDI frente a estas últimas rentas no son aplicables cuando la renta pasiva está efectiva y económicamente vinculada a un EP, en cuyo caso, estas últimas pueden someterse a gravamen según los criterios normativos domésticos del país de la fuente pero bajo un criterio de atribución de la renta conforme con el artículo 7 de los CDI. (Cabrera, 2018)

En concreto, la regla de calificación de los beneficios empresariales se entiende bajo la ficción empresarial en el sentido que son rentas atribuibles al EP aquellas que se hubieran podido obtener si el EP fuera una empresa distinta e independiente del resto de la empresa de la cual forma parte; se supone que el EP realiza actividades propias, cumple sus propias funciones, asume riesgos y destina activos al desarrollo de su actividad de manera separada de la empresa. Un detalle especial de esta ficción se presenta cuando en la calificación de las rentas se concluya que no son atribuibles como beneficios del establecimiento permanente

o de portafolio (Portafolio Income); y permiso de tributación en fuente para rentas activas, siempre que se constate una presencia sustantiva y relevante que exista un EP.”

pero la empresa a la que pertenece EP sí los percibirá como una fuente diferente a la del artículo 7. (OECD, 2017, pág. párrafo 17)

La anterior diferencia se aprecia en la aplicación del numeral 2º del artículo 3º del MCOCDE³⁸, relativo a las definiciones, el cual señala que la indefinición de una expresión o término permite tomar el significado que la legislación interna en materia tributaria le atribuye a los impuestos objeto del Convenio. En ese sentido, la existencia de un conflicto de calificación positiva es cuando se presentan diferencias interpretativas en la valoración (o calificación) de la renta entre los países suscriptores del CDI, en razón a que cada uno de los Estados con base en su legislación cree tener derechos sobre la renta. Un Estado podrá calificar la renta como regalía (rentas pasivas) y el otro como beneficio empresarial (renta activa) trayendo esto como consecuencia una evidente diferencia, pero sustancialmente una atribución de la renta diferente para los Estados, pues la regalía tributaría solamente en residencia y el beneficio empresarial en fuente si existiera un EP.

A manera ilustrativa, en los comentarios al MCOCDE (desde el 2010) se precisa: “[e]l artículo recoge el principio elemental consistente en que a menos que una empresa de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en otro Estado, los beneficios empresariales de esa empresa no podrán someterse a imposición en ese otro Estado, salvo cuando tales beneficios respondan a categorías concretas de renta en relación con las que otros artículos del Convenio otorguen potestades tributarias a ese otro Estado.” (OECD, 2017, pág. párrafo 1)

Un ejemplo de la aplicación preferente de las normas especiales sobre la regla general de los beneficios empresariales la presenta O. Cabrera, al precisar

³⁸ Numeral 2º del artículo 3º MCOCDE (2019). “As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

que el artículo 6 (2) incluye dentro de la definición de propiedad inmobiliaria toda aquella “contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales”, pero también la lista positiva del artículo 5 considera como lugares de establecimiento permanente los sitios de explotación de recursos naturales no renovables. Esto es, se presenta una aparente confluencia de normas por aplicar pero que se resuelve dándole, para todos los efectos, prevalencia al artículo 6 por tratarse de una categoría concreta de renta. Otros ejemplos de prevalencia de normas sobre el artículo 7 de los beneficios empresariales son las rentas derivadas de la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional, y las obtenidas por una empresa en razón de las actividades de los artistas o deportistas. (Cabrera, 2018)

A propósito de este tema se pronunció la DIAN en el año 2011 indicando:

“4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.” Concepto 95950 de 2011 relativo al CDI con Chile

2. Servicios

Los servicios se encuentran reglamentados en distintas disposiciones del MCOCDE, lo cual lleva a tener diferentes tratamientos para el tipo de cédula de servicios. A saber, el servicio de transporte internacional (artículo 8), el de trabajadores dependientes (artículo 15) y el de artistas y deportistas (artículo 17) tienen normas propias, entre otros.

Los servicios personales independientes que comprenden las profesiones liberales y otras actividades de carácter independiente, entre otros, no cuentan con norma especial actualmente. Hasta el año 2000 el MCOCDE los reglamentaba en el artículo 14 pero con posterioridad fue eliminado porque en sentir del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el concepto de “base fija” y “establecimiento permanente” eran análogos y era un contrasentido conservar dos normas para brindar un tratamiento idéntico. Inicialmente la diferencia se basaba en que los negocios o actividades industriales y comerciales se regían por las reglas del EP y las actividades o negocios de servicios por la base fija, sin embargo, la manera atribuir la potestad tributaria y calcular los beneficios era la misma.

La eliminación del artículo 14 en el año 2000 significó que el alcance del establecimiento permanente se amplió tanto a las actividades por servicios personales independientes como a las industriales y comerciales, o mejor, el establecimiento permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija. En esta dirección, actualmente los servicios independientes solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, salvo, que se realicen las actividades en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente. (OECD, 2017, pág. párrafo 2)

Al efecto, en los CDI con España y el Reino Unido hay una diferencia en la calificación de las rentas asignadas a los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y la consultoría; en el primero, las rentas por estos servicios se calificaban como regalías y en el segundo como beneficios empresariales. Esto significa que en el CDI con España el estado de la fuente podrá gravar a una tarifa máxima del 10% del importe bruto de las regalías o cánones, por su parte, en el CDI con el Reino Unido el Estado de la fuente no gravará nada, salvo, que se configure un

establecimiento permanente, caso en el cual gravará la totalidad de la renta atribuible al EP.³⁹

3. Ganancias de capital

El artículo 13 del MCOCDE no define lo que se entiende por “ganancias de capital” por cuanto es competencia del derecho interno decidir si se gravan o no, y en qué forma. Sin embargo, en los comentarios al MCOCDE precisan que la expresión “enajenación de la propiedad” comprende las ganancias generadas resultantes de la venta o permuta de bienes, y de una enajenación parcial, de la expropiación, de los aportes a sociedades, de la venta de derechos, de la donación, y de la sucesión. (OECD, 2017, pág. párrafo 5)

La regla general enseña que debe atribuirse al mismo Estado el derecho a gravar las ganancias generadas por la enajenación de un activo empresarial,

³⁹ En la exposición de motivos del proyecto de ley aprobatorio de la que fuera la Ley 1939 de 2018 se expresó:

“En relación con este punto, cabe además señalar que Colombia cambió su política con respecto al tratamiento de los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, la cual se ve reflejada en el Convenio para Evitar la Doble Imposición que suscribió con anterioridad a este, suscrito con la República de Francia. Así, en los primeros convenios suscritos por Colombia se acordó que los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría fueran tratados como “regalías”, lo que resultó en un gravamen en Colombia de dichos servicios con una tarifa del 10%, siempre que el beneficiario del servicio fuera residente en Colombia e independientemente de que el servicio fuera prestado en Colombia o fuera de territorio nacional. Dicho tratamiento encarece la adquisición y utilización de los conocimientos especializados por parte de los residentes en Colombia, pues el gravamen en el país de servicios que no se prestan en el territorio nacional genera, para el prestador extranjero del servicio, la imposibilidad de acreditar el impuesto pagado en Colombia contra el impuesto generado en el Estado de la residencia, lo que lo convierte en un mayor costo del servicio, el cual es generalmente trasladado vía precio al cliente colombiano, lo que, a su vez, resulta en un encarecimiento de la importación de conocimiento y servicios especializados.

Es así como, como (sic) parte de su política general en materia de innovación y educación, el Gobierno Nacional decidió cambiar su política en relación con dichos servicios especializados y adoptar, con respecto a los países que suscriba un convenio para evitar la doble imposición, la regla generalmente adoptada en el mundo, consistente en gravar los servicios especializados en el lugar en el que se presten.

Consecuente con lo anterior, en el *Convenio* suscrito entre Colombia y Gran Bretaña, al igual que se hizo en el Convenio entre Colombia y Francia, se eliminó de la definición de regalías a los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, con lo que dichos pagos no podrán someterse al tratamiento consagrado para las regalías, estando, por ende, sometidos a los establecido en el artículo 7, relativo a las “Utilidades empresariales”. (Subrayas fuera de texto original)

independientemente de la cuestión de si es una ganancia de capital o un beneficio empresarial. Así, las ganancias de capital por la enajenación de la propiedad inmobiliaria, incluso cuando forma parte del activo de una empresa, puede someterse a imposición en el Estado en donde el inmueble se encuentra situado, siguiendo la regla del artículo 6. (OECD, 2017, pág. párrafos 4 y 13)

En cuanto la propiedad mobiliaria, entendida como todos los bienes distintos a la propiedad inmobiliaria, es decir, incluye los activos intangibles, el crédito mercantil, las licencias, entre otros, que forman parte del activo de un EP pueden someterse a imposición en el Estado en donde esté situado el EP, en concordancia con el criterio aplicable a los beneficios empresariales del artículo 7 (OECD, 2017, pág. párrafo 24)

En consecuencia, para los efectos de esta disposición, los bienes forman parte del activo del EP si la “propiedad económica” del bien se le atribuye conforme a los principios desarrollados en el informe del comité titulado: “Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, OCDE, París, 2010”. En concreto, la “propiedad económica” la detenta quien obtiene los beneficios y asume las cargas que ello conlleva; es decir, quien asume las rentas imputables a la propiedad de ese bien, el derecho a las amortizaciones y la potencialidad de las ganancias o pérdidas derivadas del incremento o reducción del valor del bien. (OECD, 2017, pág. párrafo 27.1)

CONCLUSIONES

1. Indistintamente de cómo se denominen los negocios, en el tráfico mercantil los Contratos de Colaboración Empresarial se caracterizan bajo la concepción unívoca y definida de aunar esfuerzos (cooperar) de manera prolongada en el tiempo, repartiendo entre los partícipes asociados el riesgo y los beneficios o pérdidas generados en el ejercicio de la actividad colaborativa, siempre, conservándose la autonomía e independencia jurídica y económica de los partícipes, y sin crear una persona jurídica nueva ni diferente.

2. Es importante resaltar que la interpretación de los CDI no se hace conforme a las disposiciones de los ordenamientos jurídicos domésticos, pues los criterios de interpretación conforme a las diversas tradiciones jurídicas podrían dar lugar a resultados asimétricos que generasen doble imposición. De ahí la necesidad de acudir a las reglas internacionales del CVDT para que la interpretación de los CDI se efectúe armonizando los distintos entendimientos locales. Entonces, es decisión de los Estados determinar si los comentarios al MCOCDE tienen un mayor o menor grado de incidencia en la interpretación de los CDI. Con todo, y sea como fuere lo pactado, lo cierto es que los comentarios, bien en calidad de recomendaciones, o criterios auxiliares de interpretación, o bien, como parte del contexto del CDI, no tienen la legitimidad para incidir en el contenido normativo y el significado de los CDI existentes.

3. ¿Aplican los CDI a los CCE? Además de las personas naturales y las entidades con personería jurídica tributaria, la otra forma para ser considerado persona es la agrupación de personas (grupo), que no tienen definición, pero existe consenso en que inicialmente fue incluida para hacer más amplio el término de “persona”. Actualmente el debate respecto de la aplicación de los CDI a las “agrupaciones de personas” se ha acotado con la precisión incluida en el artículo 1º

del MLI (por su sigla en ingles)⁴⁰ y el MCOCDE 2017. Puntualmente, la inclusión expresa del Régimen de Transparencia para las “agrupaciones de personas”, estableció una regla homogénea para fines de aplicar el CDI, la cual consiste en no reconocer como beneficiarios del CDI a las agrupaciones de personas que no sean contribuyentes del impuesto a la renta en los ordenamientos internos sino hacerlo a sus partícipes directamente.

4. En el caso de la legislación de Colombia, los CCE no son contribuyentes del impuesto a la renta por disposición expresa del artículo 18 E.T, por consiguiente, son entidades fiscalmente transparentes en la que se causa el impuesto a nivel de los partícipes. Esta caracterización del ordenamiento interno tiene efecto directo en los CDI suscritos por Colombia, en tanto elimina la aplicación del CDI a los CCE al porque al no ser considerados contribuyentes sujetos a imposición no detentan la calidad de residentes fiscales. Esto es, no cumplen con los requisitos para ser sujetos beneficiarios del CDI, con todo y que sean considerados personas en la modalidad de agrupación de personas.

5. En el caso del CDI entre Colombia y el Reino Unido por disposición expresa del artículo 1º, las rentas o ganancias obtenidas por o a través de un CCE considerado fiscalmente transparente serán rentas obtenidas por los partícipes de uno de los Estados, siempre y cuando sean tratados como residentes fiscales bajo la normatividad interna de ese Estado.

6. En el caso del CDI entre Colombia y el Reino España la ausencia de norma indicativa del tratamiento de las agrupaciones de personas puede generar dos interpretaciones plausibles respecto del alcance de los CCE. La primera es, si los CCE no cumplen con los requisitos para ser beneficiarios del CDI, por ejemplo, por no ser calificados como contribuyentes del impuesto a la renta en la legislación

⁴⁰ Instrumento multilateral

interna, no es posible aplicarlo o extenderlo a los partícipes por las rentas derivadas por o a través del CCE. Bajo esta interpretación los CCE se convertirían en obstáculos para la aplicación en cualquier dimensión del CDI. La segunda considera, si el CCE es fiscalmente transparente supone que son los partícipes quienes pueden acceder a los beneficios del CDI, siempre y cuando cumplan con los requisitos para esos efectos y las rentas derivadas por o a través del CCE le sean imputables. En esta línea, la atribución y calificación de las rentas derivadas por o a través de CCE que recaerán en los partícipes asociados conservarán su naturaleza y fuente original. Es decir, esto supone que en todos los casos los CCE terminan teniendo una discreta relevancia en el tema de atribución y calificación de las rentas aplicables a los CDI entre estos países. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de los aportes realizados al CCE por los partícipes asociados, pues de este aspecto se derivan efectos muy importantes para los fines del CDI, como es la configuración de establecimientos permanente EP en el Estado de la fuente.

7. Respecto de la calificación de las rentas de la agrupación de personas, ubicando en esta clasificación a los CCE, la suerte dependerá de si son consideradas contribuyentes del impuesto a renta o no. Si lo son, se califican como entidades opacas y tributarán bajo los postulados de las sociedades, y en tal sentido el reparto a los partícipes se regirá bajo la norma de los dividendos. Si no lo son, por el principio de transparencia se conservará en cabeza de los partícipes la naturaleza y fuente originaria de la actividad realizada por o a través del CCE; esto significa que en este supuesto el quit no se centra en la naturaleza del aporte realizado por el partícipe, el cual resulta intrascendente, sino en la actividad realizada por o a través del CCE. Igual camino tendrá la realización de los ingresos, esto es, se causan vía ficción para los partícipes en el mismo instante en que se realizarían en la entidad transparente.

8. ¿Los CCE puede ser configurativo de un EP? La respuesta es negativa. Se tiene que la existencia de un CCE no configura por sí mismo un EP, en tanto no

cumple con los requisitos para estos efectos. A saber, un contrato no es un “lugar geográfico fijo de negocios”, tampoco es una obra o construcción física, y no se considera una prestación de servicios propiamente, mas allá del contenido del contrato en donde se derivan prestaciones en forma de servicios, no significa que el CCE sea un servicio como tal.

9. ¿Los aportes hechos a un CCE pueden configurar un EP? Definitivamente sí, pero se debe atender cada caso de manera detallada y revisar si los aportes cumplen los requisitos de configuración del EP, bien el de la regla base, el de obra o construcción o el de servicios o representación. En el caso del EP general, no es acertado incurrir en el error interpretativo de la DIAN, de confundir el aporte con la ejecución del contrato de CCE como tal. La ejecución del CCE supone la unión de los aportes y su materialidad es representada como un todo, en cambio el aporte es únicamente el realizado por el partícipe, por lo que el aporte de un intangible se valorará como tal, independientemente de si se ubica en un hardware o explota en un lugar determinado. Ahora, en el caso del EP de obra, el parágrafo 56 del MCOCDE (2017) ilustra que el conteo de términos de las entidades transparentes se hará teniendo en cuenta todas las actividades ejecutadas por cuenta de la entidad transparente. Es decir, para cumplir con los requisitos materiales y temporales se sumará las actividades ejecutadas por todos los partícipes del CCE.

10. Respecto del EP de servicio o agente existe un elevado grado de dificultad para acreditar la conexión suficientemente sólida y directa entre el residente extranjero y el Estado de la fuente, pues, se circunscribe a las actividades realizadas por el representante o aliado en Colombia. En términos generales se deben identificar 3 elementos para saber si se configura o no el EP de agente: **a)** establecer si el agente tiene la potestad para celebrar habitualmente contratos, **b)** si actúa en representación de la entidad extranjera, **c)** si se considera al agente como un dependiente subordinado del extranjero no residente. Frente a este último requisito el párrafo 103 del artículo 5 del MCOCDE recomienda que la excepción

del “agente independiente” no tendría aplicación cuando las actividades se hacen bajo el rol de participe o asociado de un CCE.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Jerome, S. (1996). *Historia de la teoría política*. Ciudad de México - México : Fondo de Cultura económica.
- Willington, A. (1984). *reatise on the law contracts*. Buenos Aires - Argentina: Astrea.
- Betti, E. (1967). *Teoría general del negocio jurídico*. Madrid - España: Revista de derecho privado.
- Arrubla Paucar, J. A. (2002). *Contratos mercantiles: Proyecto de Ley 119 al Código de Comercio*. Bogotá - Colombia: Biblioteca Jurídica Dike.
- Nature, P. I. (25 de 10 de 2019). *Part II nature of a Partnership*. Obtenido de <https://users.wfu.edu/palmitar/ICBCorporations-Companion/Conexus/UniformActs/upa1914.pdf>
- Etcheverry, R. (2017). *Negocios asociativos, negocios de colaboración y consorcios*. Buenos Aires - Argentina: Astrea.
- Talamanca, M. (2017). *Istituzioni di diritto romano*. Roma- Italia: Giuffrè.
- Farina, J. M. (2014). *Contratos comerciales modernos. Modalidades de contratación empresarial*. Buenos Aires Argentina: Astrea.
- Cabanelas, G. y. (1973). *Contratos de colaboración empresarial*. Buenos Aires - Argentina: Heliasta.
- Corredor, A. (2001). *El impuesto de renta en Colombia. régimen de personas naturales*. Bogotá - Colombia: Centro interamericano Jurídico y financiero.
- Astolfi, A. (2014). *El contrato internacional de Joint Venture*. Buenos Aires - Argentina: Astrea.
- Williston, S. (2008). *Treatise on the law Contracts*. Buenos Aires - Argentina: Astrea.
- Zornosa, J. (2019). *La interpretación de los CDI y el artículo 3 de los modelos de convenio. problemas d etributación Internacional en Iberoamérica, una visión desde los 10 años de la OITI*. Bogotá - Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Lang, M. (2014). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Bogotá - Colombia: Temis.
- Sánchez, L. O., & Parra, j. V. (2019). *Convenios para evitar doble imposición en Colombia teoría y práctica*. Bogotá - Colombia: Legis editores.
- Skaar, A. (2014). *Consideraciones y aplicación del concepto del establecimeinto permanente*. New York - EU: Ibañez.
- Cabrera, O. C. (2018). El concepto del establecimeitno permanente en el sistema tributario colombiano. *Revista Instituto colombiano de derecho tributario*, 133.
- Castro, J. M. (2016). *El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición*. Bogotá - Colombia: Universidad externado de Colombia.
- Hinestrosa, F. (2001). *Tratado de las obliogaciones II de las fuentes de las obligaciones: El negocio jurídico*. Bogotá - Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Le Pera, S. (2008). *Joint Venture y sociedad, acuerdos de coparticipación empresarial*. Buenos Aires - Argentina: Astrea.

- WFS. (1914). *Wake Forest Student, Faculty and Staff Web Pages*. Obtenido de Part II Nature of a Partnership. 6 Partnership Defined. A partnership is an association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit:
<https://users.wfu.edu/palmitar/ICBCorporations-Companion/Conexus/UniformActs/upa1914.pdf>
- Partnership Act, 1. s. (1890). *Every partner in a firm is liable jointly with the other partners, and in Scotland severally also, for all debts and obligations of the firm incurred while he is a partner; (...)*". United Kingdom - England: HMSO.
- Vogel, K. (29 de junio de 2020). *HeinOnline*. Obtenido de
https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2740/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/berkjintl4&id=7&men_tab=srchresults
- Falcon, T. y. (2018). *Derecho fiscal internacional*. Marckial Pons.
- Vogel, K. (1999). *Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International.
- OECD. (1999). *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6*,. Paris - Francia: OECD Publishing,.
- Van Raad, K. (2016). *permanent Establishment*. Estocolmo - Suecia: WWolters Kuwer Law & Business.
- OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. parís Francia: OECD Publishing.
- (s.f.).

REFERENTES NORMATIVOS Y JURÍDICOS

Artículo 21-1 Estatuto Tributario. (...) Parágrafo 1

Artículo De los consorcios y uniones temporales

Concepto 047370 del 30 de julio de 2002, Oficios 041483 del 6 julio de 2004, 099599 de noviembre 24 de 2006, 03653 del 14 de enero de 2008

Concepto DIAN 013051 del 25 de mayo de 2016

Concepto DIAN 089982 de 2000

Concepto DIAN 0207 del 23 de febrero de 2018

Concepto DIAN 7397 del 31 de marzo de 2017.

Concepto DIAN 0309 del 19 de marzo de 2014

Concepto 95950 de 2011 relativo al CDI con Chile

Consejo de Estado, sección tercera, sentencia 7 de diciembre de 2005, expediente 27651

Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 574 del 10 de agosto de 2016

Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 115 del 4 de enero de 2019

Corte de apelación de California N° 18979, 30 de septiembre de 1952

Corte Constitucional, sentencia C-460 de 2010 del 16 de junio de 2010. M.P Jorge Iván Palacio Palacio.

Corte Constitucional, sentencia C-460 de 2010 del 16 de junio de 2010. M.P Jorge Iván Palacio Palacio

Corte Constitucional, Sentencias C-400 de 1998; C-1189 de 2000; C-649 de 2006

Corte Constitucional, Sentencias C- 491 de 2019

Corte Suprema de Justicia, sala de casación civil, sentencia del 13 de septiembre del 2006, expediente 8001-31-03-002-2002-00271-01.

Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016

Estatuto tributario artículos 92, 93, 93, 368

Ley 223 de 1995.

Oficio DIAN 077256 del 11 de septiembre de 2006

Oficio DIAN 220-12397 del 30 de abril de 2001

Oficio DIAN220-61803 del 23 del noviembre de 2004.

Oficio DIAN 36046 del 5 de junio del 2012

Oficio DIAN 5468 del 12 de marzo del 2016

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

[https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia de Contratos de Colaboracion WEB.PDF](https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion_WEB.PDF)

<https://dle.rae.es/montaje?m=form>

<https://dle.rae.es/tarima?m=form>

<https://dle.rae.es/dependencia>

<https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2362/HOL/Print?collection=journals&handle=hein.journals/taxlr57&id=494>.