

Sentencia C-049/15

TRATADO ENTRE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENCION DE EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Contenido y alcance

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES APROBATORIAS DE TRATADOS-Competencia

CONVENIO INTERNACIONAL-Competencia del funcionario/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES APROBATORIAS DE TRATADOS-Implica la revisión de la competencia del funcionario que representó los intereses de la Nación, en el proceso de negociación y suscripción del acuerdo

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION-Jurisprudencia constitucional/CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION-Objetivos y alcance/DOBLE TRIBUTACION-Concepto

DOBLE TRIBUTACION-Elementos de conexión

FOREING TAX CREDIT-Definición

TAX SPARING-Definición

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

SISTEMA DE RETENCION EN LA FUENTE PARA RECAUDO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE)-Jurisprudencia constitucional

**TRATADO ENTRE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**-Alcance de la expresión "residente de un Estado" y reglas que solucionan la situación de personas residentes en ambos estados

RESIDENTE-Constituye el factor que determina la jurisdicción tributaria facultada para exigir el pago de la obligación, independientemente del lugar del cual provienen

SOCIEDAD EXTRANJERA SIN DOMICILIO EN COLOMBIA PERO REALIZA ACTIVIDADES EN EL PAIS-Constitución de sucursal, la cual podrá ser gravada respecto de las rentas de fuente nacional que aquellas obtengan

ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO-Contenido y alcance en el derecho tributario internacional/ESTABLECIMIENTO PERMANENTE-Concepto/INDEFINICION POR PARTE DEL ESTADO COLOMBIANO DE LA FIGURA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE- No es argumento suficiente para declarar la inconstitucionalidad, en la medida que el mismo instrumento internacional establece las pautas para su definición

TRATADO ENTRE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Condiciones para determinar cuándo se está ante una empresa asociada/TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA

EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Desarrollo del principio de libre concurrencia en la regulación de empresas asociadas

TRATADO ENTRE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Exigencia de interpretación conjunta e integral/PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN LAS RELACIONES INTERNACIONALES-Jurisprudencia constitucional

La jurisprudencia de esta Corte ha señalado que no se puede valorar el Convenio a partir de una lectura aislada de cada artículo, sino que es imprescindible adelantar una interpretación integral del Acuerdo. De esta forma la Corte ha indicado en varias oportunidades, en las que se alude a cláusulas de nación más favorecida respecto de las regalías, que esta circunstancia por sí sola no representa un vicio de inconstitucionalidad ante el principio de reciprocidad sino que, al tener en cuenta de manera conjunta el Acuerdo, el mencionado principio se armoniza al ser el resultado de los consensos alcanzados

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO EN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION-Finalidad

Referencia: expediente LAT-428

"Revisión constitucional de la Ley 1690 de 2013, Por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la Republica de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta" suscrito en Bogotá, D, C el 22 de marzo de 2012".

Magistrada (e) Sustanciadora

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Bogotá, D.C., once (11) de febrero de dos mil quince (2015).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

ANTECEDENTES

La Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, atendiendo a lo previsto en el artículo 241, numeral 10, de la Constitución, envió fotocopia auténtica de la Ley 1690 de 2013, Por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la Republica de Colombia y la Republica Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta" suscrito en Bogotá, D, C el 22 de marzo de 2012".

En auto del 13 de febrero de 2014 el despacho de la Magistrada Sustanciadora avocó el conocimiento del presente asunto. En dicha providencia, también se solicitó a las Secretarías Generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes, la remisión de los antecedentes legislativos de la Ley en revisión y la certificación del quórum del desarrollo exacto y detallado de las votaciones. En el mismo auto, se requirió al Ministerio de Relaciones Exteriores certificación de manera detallada que dé cuenta de las etapas de negociación, así

mismo se ordenó la fijación en lista para efectos de permitir la intervención ciudadana y se dispuso la comunicación de la presente demanda al Presidente de la República, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así como a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, y se invitó a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Academia Colombiana de Derecho Internacional, a la Comisión Colombiana de Juristas, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las Facultades de Derecho de las Universidades Andes, Rosario, Externado, Sergio Arboleda, EAFIT, y de Cartagena para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran en el presente proceso con el propósito de impugnar o defender las disposiciones sometidas a control. Por último, se dio traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia, en los términos previstos en el artículo 7° del Decreto 2067 de 1991.

Una vez cumplidos los trámites consagrados en el citado Decreto, la Corte procede a decidir sobre la exequibilidad del Acuerdo "para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", y de la Ley que lo aprueba.

#### **TEXTO DE LA LEY APROBATORIA DEL ACUERDO OBJETO DE REVISIÓN**

A continuación se transcribe el texto sometido a control conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 49.007 de 17 de diciembre de 2013

#### **LEY 1690 DE 17 DE DICIEMBRE DE 2013**

#### **CONGRESO DE LA REPÚBLICA**

Por medio de la cual se aprueba el "acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012

El Congreso de la República

Visto el texto del "ACUERDO ENTRE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA y LA REPÚBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", SUSCRITO EN BOGOTÁ D.C., EL 22 DE MARZO DE 2012.

(Para ser transcrito: Se adjunta fotocopia fiel y completa en castellano del Acuerdo certificado por la Coordinadora del Grupo Interno de Trabajo de Tratados de la Dirección de Asuntos Jurídicos Internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores, documento que reposa en los archivos de ese Ministerio).

#### **ACUERDO ENTRE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y LA REPÚBLICA CHECA,**

**Deseando concluir un Acuerdo para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta,**

**Han acordado lo siguiente:**

## **Artículo 1**

### **PERSONAS COMPRENDIDAS**

**El presente Acuerdo se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.**

## **Artículo 2**

### **IMPUESTOS COMPRENDIDOS**

1. El presente Acuerdo se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, y en el caso de la República Checa, también a nombre de sus subdivisiones políticas o sus autoridades locales, independientemente de la forma en que sean recaudados.

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

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

a) en la República Checa:

(i) el impuesto sobre la renta de las personas naturales;

(ii) el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas;

(en lo sucesivo denominado "impuesto checo");

b) en Colombia:

(i) el Impuesto sobre la Renta y Complementarios;

(en adelante denominados "impuesto colombiano").

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

## **Artículo 3**

### **DEFINICIONES GENERALES**

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

**a) el término "la República Checa" significa el territorio de la República Checa sobre el que, en virtud de la legislación checa, y de conformidad con el derecho internacional, los derechos soberanos de la República Checa son ejercidos;**

**b) el término "Colombia" significa la República de Colombia y, utilizado en sentido**

**geográfico comprende además del territorio continental, el archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, la Isla de Malpelo y demás islas, islotes, cayos, morros, y bancos que le pertenecen, así como el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el espectro electromagnético o cualquier otro espacio donde Colombia ejerza o pueda ejercer soberanía, de conformidad con el Derecho Internacional o con las leyes colombianas;**

**c) los términos "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan la República Checa o Colombia según lo requiera el contexto;**

**d) el término "persona" comprende las personas físicas o naturales, las sociedades, y cualquier otra agrupación de personas;**

**e) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos;**

**f) el término "empresa" se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio;**

**g) el término "negocio" también incluye la prestación de servicios profesionales y de otras actividades de naturaleza independiente;**

**h) las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;**

**i) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por un residente de un Estado Contratante, salvo cuando dicho buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante;**

**j) la expresión "autoridad competente" significa:**

**(i) en el caso de la República Checa, el Ministro de Finanzas o su representante autorizado;**

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

**k) el término "nacional" designa a:**

**(i) toda persona física o natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; o**

**(ii) toda persona jurídica, sociedad de personas -partnership -o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.**

**2. Para la aplicación del Acuerdo por un Estado Contratante en un momento determinado, cualquier 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 Acuerdo, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.**

**Artículo 4**

## **RESIDENTE**

A los efectos de este Acuerdo, 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 efectiva, lugar de constitución 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.

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

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a

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

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

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

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

3. cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona, que no sea persona natural o física, sea residente de ambos Estados Contratantes entonces:

a) dicha persona se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.

b) si dicha persona no es nacional de ninguno de los Estados, las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán, de mutuo acuerdo, resolver el caso y decidirán la manera de aplicar el Acuerdo a dicha persona. En ausencia de mutuo acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a reclamar ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Acuerdo.

## **Artículo 5**

### **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

A efectos del presente Acuerdo, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

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

3. La expresión "establecimiento permanente" igualmente comprende:

a) una obra, o un proyecto de construcción, montaje o instalación y las actividades de planeación y supervisión relacionadas con ellos realizadas en el sitio, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividad tenga una duración superior a seis meses, y

b) la prestación de servicios por parte de una empresa de un Estado Contratante o por intermedio de empleados u otras personas físicas o naturales encomendados por la empresa para ese fin, en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio del otro Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

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

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

**b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;**

**c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;**

**d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;**

**e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;**

**f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.**

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el apartado 7 -, actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el Estado mencionado en primer lugar respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, si dicha persona:

**a) tiene y ejerce habitualmente en ese Estado poderes que la facultan para concluir**

**contratos por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado; o**

**b) no tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado mencionado en primer lugar existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.**

No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de ese otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente independiente a quien se aplique el apartado 7.

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando dicho agente realice todas o casi todas sus actividades actuando por cuenta de dicha empresa, y entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente en el sentido del presente apartado.

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

## **Artículo 6**

### **RENTAS DE BIENES INMUEBLES**

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

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

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

Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los

bienes inmuebles de una empresa.

## **Artículo 7**

### **UTILIDADES EMPRESARIALES**

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

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

Para la determinación de las utilidades del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos realizados de acuerdo con los requisitos, condiciones y limitaciones de la legislación fiscal del Estado Contratante de que se trate, para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar las utilidades imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de las utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera las utilidades imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán utilidades a un establecimiento permanente por la simple compra bienes o mercancías para la empresa.

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

7. Cuando las utilidades comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Acuerdo, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

## **Artículo 8**

### **TRANSPORTE MAR/TIMO Y AÉREO**

Las utilidades obtenidas por un residente de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Para los efectos del presente Artículo, y no obstante lo dispuesto por el Artículo 12, las utilidades procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional comprenden las utilidades procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves. También incluyen las utilidades derivadas del arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando las actividades de arrendamiento sean incidentales a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.

Para los efectos del presente Artículo, y no obstante lo dispuesto por el Artículo 12, las utilidades de un residente de un Estado Contratante derivadas del uso, o arrendamiento de contenedores (incluyendo remolques/tráileres, barcasas y equipo relacionado para el transporte de contenedores) utilizados en tráfico internacional, únicamente estarán sujetos a imposición en ese Estado cuando dicho uso o arrendamiento sea incidental a la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional.

Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a las utilidades procedentes de la participación en un consorcio -pool -, en una explotación en común o en una agencia de explotación internacional.

## **Artículo 9**

### **EMPRESAS ASOCIADAS**

#### 1. Cuando

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

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

Cuando un Estado Contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado y, en consecuencia, grave las de una empresa del otro Estado que ya han sido gravadas por este segundo Estado, y estas utilidades así incluidas son las que habrían sido realizadas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Acuerdo y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán en caso necesario.

Las disposiciones del apartado 2 no aplicarán en caso de fraude, dolo o incumplimiento intencional.

## **Artículo 10**

### **DIVIDENDOS**

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

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

**a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas -partnerships-) que posea directamente al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;**

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

**Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de las utilidades con cargo a las cuales se pagan los dividendos.**

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, en el caso de los dividendos pagados por una sociedad residente en Colombia procedentes de utilidades no gravadas en Colombia de acuerdo con su legislación doméstica, dichos dividendos también podrán ser sometidos a imposición en Colombia según la legislación de Colombia, pero si el beneficiario efectivo de dichos dividendos es un residente en la República Checa el impuesto exigido en Colombia no podrá exceder del 25 por ciento del importe bruto de los dividendos.

**Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de los límites contenidos en los apartados 2 y 3.**

El término "dividendos" en el sentido de este artículo significa las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en las utilidades, así como otras rentas sujetas al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace el pago.

Las disposiciones de los apartados 1, 2 Y 3 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga utilidades o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado

**o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter las utilidades no distribuidas de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o las utilidades no distribuidas consistan, total o parcialmente, en utilidades o rentas procedentes de ese otro Estado.**

**Artículo 11**

## **INTERESES**

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

Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses.

No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un beneficiario efectivo residente del otro Estado Contratante serán gravados solo en ese otro Estado si dichos intereses son pagados:

**Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites.**

**a) en relación con una venta a crédito de cualquier mercancía o equipo;**

b) por un préstamo o crédito de cualquier naturaleza otorgado por un banco, únicamente si el crédito o préstamo se otorga por un período no inferior a tres años;

c) al Gobierno del otro Estado Contratante, incluidas sus subdivisiones políticas o autoridades locales, el Banco Central o cualquier institución financiera de propiedad o controlada por el Gobierno;

d) a un residente del otro Estado en relación con cualquier préstamo o crédito garantizado por el Gobierno del otro Estado, incluidas sus subdivisiones políticas o autoridades locales, el Banco Central o cualquier institución financiera de propiedad o controlada por el Gobierno.

El término "intereses", en el sentido de este artículo significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en las utilidades del deudor, y en particular, las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones incluidas las primas y premios unidos a esos títulos bonos y obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses trate como tal. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo. El término intereses no incluye cualquier renta que se considere como dividendo bajo las disposiciones del apartado 4 del artículo 10.

Las disposiciones de los apartados 1, 2 Y 3 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos últimos son soportados por dicho establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante en que esté situado el establecimiento permanente.

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

## **Artículo 12**

### **REGALÍAS**

Las regalías procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

### **Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de este límite.**

El término "regalías", en el sentido de este Artículo, significa las cantidades de cualquier clase recibidas por el uso, o por el derecho de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, y las películas o cintas para la televisión o la radio, cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o cualquier otra propiedad intangible, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término "regalías" también incluye pagos recibidos como contraprestación por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.

Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado Contratante del que proceden las regalías, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago de las regalías y este establecimiento permanente soporte el pago de las mismas, las regalías se considerarán procedentes del Estado en que esté situado dicho establecimiento permanente.

Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo solo se aplicarán a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás

disposiciones del presente Acuerdo.

Si, después de la firma del presente Acuerdo, Colombia firma con un tercer Estado un Acuerdo, Convenio o un Protocolo al mismo que contenga disposiciones relacionadas con la imposición de rentas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el presente Acuerdo, con respecto a la tarifa o tratamiento tributario o ambos, dicho régimen será automáticamente aplicable para efectos del presente Acuerdo, a partir de la fecha en la cual el Acuerdo, Convenio o Protocolo al mismo entre Colombia y ese tercer Estado produzca efectos. La autoridad competente de Colombia informará a la autoridad competente de la República Checa, sin demora, que las condiciones de aplicación del presente Acuerdo han cambiado.

### **Artículo 13**

#### **GANANCIAS DE CAPITAL**

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se define en el Artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, pueden someterse a imposición sólo en ese Estado.
4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante provenientes de la enajenación de acciones o de otros intereses en una sociedad residente del otro Estado pueden gravarse en este último.

Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 Y 4 solo se someterán a imposición sólo en el Estado contratante en que resida el enajenante.

### **Artículo 14**

#### **RENTAS DE UN EMPLEO**

Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 15, 17 Y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado Contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si se cumplen

todas las siguientes condiciones:

- a) el perceptor esta empleado en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. En el cálculo de los períodos mencionados en el subapartado a) del apartado 2, se incluirán los siguientes días:

- a) todos los días de presencia física, incluyendo los días de llegada y partida; y
- b) los días pasados fuera el Estado de actividad, como sábados y domingos, fiestas nacionales, vacaciones y viajes de negocios directamente relacionados con el empleo del receptor en ese Estado, después de los cuales haya reanudado las actividades en el territorio de ese Estado.

El término "empleador" que se menciona en el subapartado b) del apartado 2 significa que la persona tiene derecho sobre el trabajo realizado y asume las responsabilidades y riesgos relacionados con la ejecución de los trabajos.

No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico Internacional por un residente de un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

## **Artículo 15**

### **REMUNERACIÓN DE DIRECTORES**

**Los honorarios y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de junta directiva, consejo de administración o de vigilancia o cualquier otro órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.**

## **Artículo 16**

### **ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

No obstante lo dispuesto en los Artículos 7 y 14, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

No obstante lo dispuesto en los Artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o 105 deportistas, en su calidad de tal, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

## **Artículo 17**

### **PENSIONES**

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del Artículo 18, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

## **Artículo 18**

### **FUNCIONES PÚBLICAS**

**1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona natural por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.**

**b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios son prestados en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que:**

(i) es nacional de ese Estado, o

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

**2. a) No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por, o con cargo a fondos constituidos por, un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, a una persona natural por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo serán sometidos a imposición en ese Estado.**

**b) Sin embargo, dichas pensiones y otras remuneraciones similares sólo serán sometidas a imposición en el otro Estado Contratante si la persona natural es residente y nacional de ese Estado.**

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

## **Artículo 19**

### **ESTUDIANTES**

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

## **Artículo 20**

## **OTRAS RENTAS**

Las rentas de un residente de un Estado Contratante, que no estén expresamente mencionadas en los artículos anteriores del presente Acuerdo, sólo serán sometidas a imposición en ese Estado. Sin embargo, si dichas rentas se derivan de fuentes del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

### **Artículo 21**

#### **ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN**

**1. Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación colombiana sobre la eliminación de la doble imposición, en el caso de un residente de Colombia, la doble imposición se eliminará de la siguiente manera:**

**a) Cuando un residente de Colombia obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Acuerdo puedan someterse a imposición en la República Checa, Colombia permitirá un descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en la República Checa. Sin embargo, dicho descuento no podrá exceder aquella parte del impuesto sobre la renta en Colombia, calculados antes de otorgarse el descuento, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en la República Checa.**

**b) En el caso de dividendos, Colombia permitirá un descuento del impuesto sobre la renta equivalente a multiplicar el monto total de los dividendos por la tarifa del impuesto sobre la renta que aplica en la República Checa a las utilidades con cargo a las cuales se pagan esos dividendos. Cuando dichos dividendos se graven en la República Checa, de acuerdo con las disposiciones del presente acuerdo, dicho descuento se incrementará en el monto correspondiente. Sin embargo en ningún caso podrá dicho descuento exceder el monto total del impuesto sobre la renta generado en Colombia en relación a dichos dividendos.**

**2. Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de la República Checa, con respecto a la eliminación de la doble imposición en el caso de un residente de la República Checa, la doble imposición se eliminará de la siguiente manera:**

**La República Checa, al someter a imposición a sus residentes, podrá incluir en la base gravable sobre la cual se calculan los impuestos, las rentas que de conformidad con las disposiciones del acuerdo pueden someterse a imposición en la República de Colombia pero deberá permitir la deducción del monto del impuesto calculado sobre esa base, una cantidad igual al impuesto pagado en la República de Colombia. Sin embargo esta deducción no excederá aquella parte del impuesto checo calculado antes de que se otorgue la deducción, que sea atribuible a los ingresos que de acuerdo con las disposiciones del presente Acuerdo puedan someterse a imposición en la República de Colombia.**

**3. Cuando de conformidad con cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuesto en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el monto del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.**

### **Artículo 22**

## **NO DISCRIMINACIÓN**

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un estado. contratante a conceder a los residentes del otro estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del Artículo 9, apartado 7 del Artículo 11, o del apartado 6 del Artículo 12, los intereses, regalías demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar las utilidades sujetas a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar.

4. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

5. No obstante las disposiciones del Artículo 2, las disposiciones del presente Artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

### **Artículo 23**

#### **PROCEDIMIENTO AMISTOSO**

Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Acuerdo podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del Artículo 22, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Acuerdo.

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

Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las

dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Acuerdo por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Acuerdo.

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

## **Artículo 24**

### **INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Acuerdo. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y sólo se develará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán develar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación consagrada en la frase anterior está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de

bancos, otras instituciones financieras, O de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

## **Artículo 25**

### **LIMITACIÓN DE BENEFICIOS**

No obstante las disposiciones de cualquier otro Artículo de este Acuerdo, los beneficios que este Acuerdo contempla no serán otorgados a sociedades de cualquier Estado contratante si el propósito de dichas sociedades es obtener beneficios en virtud de este Acuerdo que de otra manera no estarían disponibles.

Las disposiciones de este Acuerdo en ningún caso impedirán a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su legislación interna dirigidas a la prevención de la evasión fiscal.

La autoridad competente de un Estado contratante podrá después de consultar con la autoridad competente del otro Estado contratante, denegar los beneficios del Acuerdo a cualquier persona, o con respecto a cualquier transacción, si en su opinión otorgar esos beneficios constituiría un abuso del Acuerdo.

## **Artículo 26**

### **MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS y DE OFICINAS CONSULARES**

**Las disposiciones del presente Acuerdo no afectará los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.**

## **Artículo 27**

### **ENTRADA EN VIGOR**

**Cada uno de los Estados Contratantes, una vez cumplidos los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor de este Acuerdo, notificará al otro, a través de la vía diplomática. Este Acuerdo entrará en vigor en la fecha de la última notificación y las disposiciones del Acuerdo se aplicarán:**

**a) con respecto a los impuestos retenidos en la fuente, rentas pagadas o acreditadas, el o a partir del primero de enero del año calendario inmediatamente siguiente, a aquel en que entre en vigor el presente Acuerdo;**

**b) con respecto a los impuestos no retenidos en la fuente, rentas de cualquier ejercicio fiscal que inicie el o a partir del primero de enero del año calendario inmediatamente siguiente, a aquel en que entre en vigor el presente Acuerdo.**

## **Artículo 28**

### **DENUNCIA**

El presente Acuerdo permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Acuerdo por vía

diplomática comunicándolo con al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año calendario con posterioridad al periodo de cinco años, contados a partir de la fecha de su entrada en vigor. En ese caso, el Acuerdo dejará de surtir efectos:

a) con respecto a los impuestos retenidos en la fuente, sobre los ingresos pagados o acreditados, el o a partir del primero de enero del año calendario inmediatamente siguiente, a aquel en que se de la notificación;

b) con respecto a los impuestos distintos a los retenidos en la fuente, las rentas de cualquier año gravable que comience a partir del 1 de enero del año calendario inmediatamente siguiente, a aquel en que se de la notificación.

HECHO por duplicado en Bogotá D.C. el 22 de marzo de 2012 en los idiomas checo, español e inglés, siendo todos los textos igualmente auténticos. En el caso de cualquier divergencia, prevalecerá la versión en inglés.

(Fdo.) JUAN CARLOS ECHEVERRY GARZÓN, Ministro de Hacienda y Crédito Público. Por la República de Colombia. VLADIMIR EISENBRUK, Embajador de República Checa en Lima, Por la República Checa.

## **RAMA EJECUTIVA DEL PODER PÚBLICO**

### **PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA**

**BOGOTÁ D.C., 3 DE OCTUBRE DE 2013**

### **AUTORIZADO. SOMÉTANSE A LA CONSIDERACIÓN DEL HONORABLE CONGRESO DE LA REPÚBLICA PARA LOS EFECTOS CONSTITUCIONALES**

(Fdo.) JUAN MANUEL SANTOS CALDERÓN

LA MINISTRA DE RELACIONES EXTERIORES

(Fdo.) MARÍA ÁNGELA HOLGUÍN CUELLAR

### **DECRETA:**

**Artículo 1º.** Apruébase el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", suscrito en Bogotá, D.C., el 22 de marzo de 2012.

**Artículo 2º.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley 7ª de 1944, el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", suscrito en Bogotá, D. C, el 22 de marzo de 2012, que por el artículo 1º de esta ley se aprueba, obligará al Estado colombiano a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto de la misma.

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

(Fdo.) JUAN FERNANDO CRISTO BUSTOS, Presidente del H. Senado de la República. GREGORIO ELJACH PACHECO, Secretario General del H. Senado de la República. HERNÁN PENAGOS GIRALDO, Presidente de la H. Cámara de Representantes. JORGE HUMBERTO MANTILLA SERRANO, Secretario General de la H. Cámara de Representantes.

## REPÚBLICA DE COLOMBIA - GOBIERNO NACIONAL

Comuníquese y cúmplase

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

Dada en Bogotá, D.C., a 17 de diciembre de 2013.

(Fdo.) JUAN MANUEL SANTOS CALDERÓN, Presidente de la República. MARÍA ÁNGELA HOLGUÍN CUÉLLAR, Ministra de Relaciones Exteriores. MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA, Ministro de Hacienda y Crédito Público.

### INTERVENCIONES

#### Intervención del Ministerio de Relaciones Exteriores

Alejandra Valencia Gärtner, actuando en calidad de Directora de asuntos jurídicos internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicita a la Corte declarar la exequibilidad del Acuerdo objeto de revisión.

En primer lugar hace un breve análisis del objeto y el contenido del acuerdo, resaltando que estos instrumentos jurídicos permiten aclarar la situación tributaria de los residentes de ambos Estados contratantes y en esta medida admiten implementar soluciones comunes en casos donde se presenten la doble tributación bajo principios de equidad y reciprocidad, para así mismo evitar la evasión fiscal de los residentes en Colombia Y/o Republica checa.

En segundo lugar hace referencia al impacto de la aprobación del acuerdo. El Ministerio considera que el fenómeno de la doble imposición limita el flujo de inversiones con destino al Estado colombiano e impone una carga fiscal excesiva sobre los contribuyentes, desacelera el desarrollo económico y desestimula la inversión extranjera; en este sentido acuerdos como el estudiado permite mitigar los riesgos de subimposición promoviendo el intercambio de información entre los Estados contratantes y finalmente lograr un control tributario con mecanismos fiscales para reducir los efectos contrarios al comercio a consecuencia de la excesiva imposición.

#### Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte que se declare la constitucionalidad del acuerdo de la referencia, por lo cual inicia la intervención estudiando la constitucionalidad del acuerdo, que acorde con la jurisprudencia debe pasar por un análisis formal y material. En este sentido considera que se respeta íntegramente los postulados constitucionales relativos a las relaciones internacionales y en particular responde adecuadamente a lo establecido en el artículo 226 de la Constitución Política. Expone también que se adecua a los parámetros aceptados dentro del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Por otra parte se hace un análisis de la estructura del acuerdo que se compone de 28 artículos, donde se resalta la inclusión de una cláusula de limitación de los beneficios otorgados por el acuerdo, esto es cuando la intención del contribuyente vaya más allá de la obtención de legítimos intereses económicos o comerciales. En definitiva se enfatiza que con esta nueva política se

implementa un nuevo marco normativo en materia de derecho tributario internacional colombiano que no contraría normas de la carta política.

#### Instituto Colombia de Derecho Tributario

El referido instituto por medio Juan Guillermo Ruiz Hurtado actuando como ponente del concepto, luego de un análisis del marco constitucional de la revisión de tratados en materia económica como los convenios de doble imposición, expuso las consideraciones para defender la exequibilidad del Acuerdo objeto de estudio.

Argumenta el interesado que la doctrina precisa que la suscripción de convenios u acuerdos como éste, tienen como objeto fundamental la eliminación del efecto negativo derivado de la doble imposición en el intercambio de bienes, servicios, y en el movimiento de capital, tecnología y de personas. Bajo estos presupuestos la Corte Constitucional al analizar la constitucionalidad tiene dos objetivos (i) prevenir de manera efectiva conflictos de sobreimposición, los cuales afectan a personas que, simultáneamente, mantienen vínculos personales, laborales u otros con dos Estados diferentes, (ii) pretenden reforzar la colaboración entre las autoridades tributarias competentes de ambos países con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este sentido considera el interviniente que se ajusta a la Constitución.

No obstante el interviniente llama la atención sobre algunos puntos concretos. En primer lugar resalta que el acuerdo no tiene dentro de su contenido disposiciones relacionadas con la tributación del patrimonio, como sí los contienen acuerdos ya suscritos con España y Chile entre otros. Además menciona que no cuenta con Protocolo como sí lo tienen los demás convenios de doble imposición vigentes. A juicio del Instituto ninguna de estas circunstancias afecta la constitucionalidad del Acuerdo.

Finalmente hace referencia a la definición de Establecimiento Permanente, sobre la cual el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se ha manifestado en otras oportunidades ante la dificultad de la aplicación de este concepto, pues si bien, con el artículo 86 de la ley 1607 de 2012 se subsanó el vacío existente en torno a este concepto, aún existen significativas diferencias entre la ordenación aplicable a la luz del acuerdo y la legislación interna, lo que podría generar inconvenientes en su aplicación práctica.

#### Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) solicita a la Corte se declare la constitucionalidad del Acuerdo objeto de revisión, para lo cual hace referencia a la doble imposición jurídica internacional, definiéndola de manera general como "la obligación de impuestos similares en dos o más Estados, a un mismo sujeto pasivo y respecto a un mismo hecho generador durante un mismo tiempo" [1], situación que se debe a la imposición de la soberanía nacional. Lo anterior se deriva de la tradición de gravar todo negocio o actividad desarrollada dentro y fuera de su territorio, lo que configura el fenómeno más representativo de la doble tributación internacional denominado conflicto fuente-residencia.

Por otro lado, resalta que acuerdos como el estudiado han mostrado ser instrumentos muy eficaces para la eliminación de la doble tributación internacional e incluso pactando una tributación compartida se proporciona una estabilidad jurídica a los inversionistas extranjeros y a los colombianos en el exterior. Señala el interviniente que pese a lo anterior Colombia cuenta solo con 5 convenciones en vigor para contrarrestar los efectos de la doble tributación que

representa tan solo el 0.16% del stock mundial", es decir "hay una desventaja para Colombia no solo a nivel regional si no mundial, debido a que la mayoría de extranjeros se ven obligados a competir en el mercado nacional con los sobrecostos derivados de la doble imposición". [2] Concluye indicando que este acuerdo hace parte de las acciones que el Estado colombiano debe desarrollar para dar cumplimiento a los artículos 226 y 227 de la Constitución Política en el cual se contempla la integración económica, social y política con las demás naciones.

#### Academia Colombiana de Juristas

Por medio de su representante, la Academia Colombiana de Juristas solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del Convenio que busca evitar la doble imposición, tras observar que ha sido elaborado de conformidad con el modelo adoptado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, la Academia interviniente luego de estudiar cada una de las cláusulas del convenio observa que las distintas rentas sometidas a impuestos, establece la jurisdicción a la queda sometida, incluso establece limitaciones en cuanto a la posibilidad de gravar la correspondiente renta; en esta medida también considera que el pacto se ciñe a los principios constitucionales de equidad igualdad y reciprocidad.

#### 3.6 Intervención de la Universidad Santo Tomás

El Decano de la faculta de Derecho y el Coordinador de acciones constitucionales del Consultorio Jurídico de la Universidad Santo Tomás de Bogotá solicitaron a esta Corporación que declare la constitucionalidad de la Ley Aprobatoria del Acuerdo; no obstante hace ciertas salvedades relevantes en la redacción de la ley. Por un lado indica que en el artículo 3 que contiene definiciones generales, se omitió una parte del artículo 101 de la Constitución política de Colombia que define el territorio y olvidan mencionar que "el segmento de la órbita geostacionaria" integra nuestro territorio. Considera que lo anterior podría ocasionar que Colombia acepte internacionalmente que este espacio no hace parte de su territorio y reñiría con la disposición constitucional. De otro lado resaltan que en el artículo 6 de la ley aprobatoria, en el que se establece que, las rentas que un residente de un Estado obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante "pueden" someterse a la imposición en ese otro Estado, esto es que podría significar que el verbo "poder" indica someterse a cualquiera de los estados contratantes sin ninguna imposición legal; así las cosas, se señala que la utilización del verbo es adecuada siempre y cuando se haga una interpretación en concordancia con el artículo 21 del Tratado. No obstante afirman que lo anterior no contraría los principios y postulados constitucionales.

#### Intervención de la Universidad Externado de Colombia

La Universidad Externado de Colombia por intermedio del Centro de Estudios Fiscales, solicita a la Corte Constitucional la declaratoria de exequibilidad de las normas estudiadas. Luego de un recorrido interpretativo sobre los aspectos formales y materiales frente al análisis que realiza la Corte Constitucional en relación con el procedimiento de aprobación de la ley y el contenido material de los convenios, resalta que la finalidad primordial de estos acuerdos es la de eliminar o atenuar la carga fiscal que pueden sufrir los sujetos pasivos del gravamen. Expone que de esta manera Colombia en su política fiscal internacional debe tener en cuenta criterios fundados en razonamientos tanto jurídicos como económicos, tendientes a atraer la inversión. A pesar de lo anterior la complejidad del derecho tributario, unida a las frecuentes modificaciones de la normativa que regula, hace imperante no subestimar la importancia para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica. Finalmente llama la atención sobre la necesidad que la Corte insista al Gobierno para que reglamente la materia relativa al establecimiento permanente figura que aún

no tiene clara su naturaleza y obligaciones lo que podría conllevar la ineficacia del convenio.

### 3.8 Intervención Ciudadana

Ciudadano Jhon Alirio Pinzo Pinzón

El interviniente plantea una solicitud de aclaración y de inexecutableidad en relación con la ley revisada. Solicita a la Corte, que en aras de lograr la interpretación y aplicación correcta del Convenio, se pronuncie sobre la aplicación o no del citado tratado al "impuesto sobre la renta para la equidad" CREE, para ello hace énfasis en la revisión de los artículos 2, 3, 4 del artículo 21 de la Ley 1690 de 2013, resaltando que este acuerdo también se aplica a los "impuestos de naturaleza idéntica o análoga" que se establecieron con posterioridad a la firma del tratado. Concluye indicando que tanto el "impuesto sobre la renta y complementario" y el "impuesto sobre la renta para la equidad" presentan similitudes que hace pensar a un sector de la tributación colombiana que a este último le es aplicable el Acuerdo para evitar la doble tributación. Sin embargo no expone razones que den cuenta de una inconstitucionalidad, ni en su solicitud final se alude a esta.

## IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

4.1 De conformidad con los artículos 242-2 y 278-5 de la Constitución, el Procurador General de la Nación rinde concepto de constitucionalidad N° 5815 del 28 de agosto de 2014, en el proceso de referencia. Por medio de este solicita a la Corte Constitucional que en esta ocasión declare la executableidad del "Acuerdo entre la Republica de Colombia y la Republica Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación sobre el impuesto sobre la renta" con excepción del numeral 7 del artículo 12, respecto del cual se insta la declaración de inexecutable.

4.2 A efectos de argumentar su pretensión, comienza por indicar su aprobación en relación con las actuaciones previas a la fase legislativa; de forma posterior se hace un recuento de la revisión formal que se llevó a cabo en el trámite surtido ante el Senado de la Republica y la Cámara de Representantes para la ley aprobatoria del tratado, indicando que fue respetuoso de la Constitución Política.

4.3 Por otra parte se hace un análisis Constitucional material de la Ley 1690 de 2013, resaltando que "Colombia con ánimo de armonizar su política externa e interna, e impulsar su desarrollo económico y el bienestar de sus asociados ha decidido celebrar algunos convenios..."[3] es así como después de hacer un estudio detallado sobre el contenido de la ley artículo por artículo se consideró que se encuentra ajustado dentro del marco de la reciprocidad, equidad y respecto, principios que están acorde con lo establecido en la Constricción Política.

4.4 Sin embargo, el Procurador General de la Nación presenta una salvedad frente al numeral 7 del artículo 12 por cuando vulnera el principio de reciprocidad. Su planteamiento se fundamenta en que se le impone únicamente al Estado colombiano "la obligación de trato de nación más favorable"[4] es decir "si Colombia suscribe con un tercer Estado un trato internacional de la misma naturaleza pero que contenga cláusulas en relación con el tratamiento de los ingresos generados por servicios de asistencia técnica, o servicios de consultoría que sean más favorables que las dispuestas en el presente Convenio, éstas se aplicarán de manera automática al Tratado Internacional suscrito con la Republica Checa."[5]. Para la Vista Fiscal la reciprocidad es un principio y no implica una igualdad aritmética de trato y bajo estas circunstancias se sometería al Estado a una posición de inferioridad injustificada lo que a juicio de este es inconstitucional.

## V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### 5.1. Competencia

Esta Corporación es competente para efectuar la revisión constitucional del "Acuerdo entre la Republica de Colombia y la Republica Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta" suscrito en Bogotá, D, C el 22 de marzo de 2012, y de la ley 1690 de 2013 que lo aprueba, de conformidad con lo previsto en el artículo 241, numeral 10, de la Constitución Política.

5.2. Objeto y generalidades del control de constitucionalidad de Acuerdos Internacionales y las leyes que los aprueban.

1.- Como se mencionó anteriormente, según lo previsto en el artículo 241 numeral 10 de la Constitución corresponde a la Corte realizar el control automático de constitucionalidad de los tratados internacionales y las leyes que los aprueban. Sobre el particular cabe resaltar que el control confiado a esta Corporación en estos casos es además de automático, previo e integral, en la medida en que versa tanto sobre el contenido material del instrumento internacional y de su ley aprobatoria, como sobre la concordancia entre su trámite legislativo y las normas constitucionales aplicables.

En ese sentido se ha pronunciado este Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia:

"[D]icho control se caracteriza por ser (i) previo al perfeccionamiento del tratado, pero posterior a la aprobación del Congreso y a la sanción gubernamental; (ii) automático, pues debe ser enviado directamente por el Presidente de la República a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes a la sanción gubernamental; (iii) integral, en la medida en que la Corte debe analizar tanto los aspectos formales como los materiales de la ley y el tratado, confrontándolos con todo el texto constitucional; (iv) tiene fuerza de cosa juzgada; (v) es una condición sine qua non para la ratificación del correspondiente acuerdo; y (vi) cumple una función preventiva, pues su finalidad es garantizar tanto la supremacía de la Constitución como el cumplimiento de los compromisos internacionales del Estado colombiano".[6]

En relación con el aspecto formal, la Corte ha entendido que se encuentra llamada a examinar la validez de la representación del Estado colombiano durante el proceso de negociación, y celebración y suscripción del tratado, conformado por las fases de: adopción del texto del convenio, autenticación del texto y finalmente la manifestación del consentimiento en vincularse por el acuerdo, fase, esta última, que adelantará el Gobierno con posterioridad al ejercicio del Control de Constitucionalidad, si el mismo resulta satisfactorio. De igual forma, corresponderá verificar la observancia de las reglas del trámite legislativo que precedieron la aprobación de la ley sujeta a análisis.

Es preciso advertir que el texto constitucional no dispone un procedimiento legislativo especial para la expedición de una ley aprobatoria de un tratado internacional, razón por la cual debe seguir, en términos generales, el mismo trámite de una ley ordinaria. Empero, esta previsión opera salvo las obligaciones de (i) iniciación del debate en el Senado de la República, por tratarse de asuntos relativos a relaciones internacionales (Art. 154 C.N.); y (ii) remisión de la ley aprobada a la Corte Constitucional, por parte del Gobierno, para efectos de su revisión definitiva

(numeral 10 Art. 241 C.N.).

2.- En tal sentido, en razón del trámite ordinario de la ley, se requiere: (i) el inicio del procedimiento legislativo en la comisión constitucional correspondiente del Senado de la República; (ii) la publicación oficial del proyecto de ley; (iii) la aprobación reglamentaria en los debates de las comisiones y plenarias de cada una de las Cámaras (Art. 157 C.N.); (iv) que entre el primer y segundo debates medie un lapso no inferior a ocho días y que entre la aprobación del proyecto en una de las Cámaras y la iniciación del debate en la otra, transcurran por lo menos quince días (Art. 160 C.N.); (v) la comprobación del anuncio previo a la votación en cada uno de los debates; y (vi) la sanción presidencial y la remisión del texto a la Corte Constitucional dentro de los seis días siguientes, (numeral 10 Art. 241C.N.)

Ahora bien, en cuanto al elemento material del control de constitucionalidad, la labor de la Corte consiste en confrontar las disposiciones del instrumento internacional y, a su vez, las de la ley aprobatoria con la totalidad de los preceptos constitucionales, a fin de determinar si se ajustan o no al Texto Fundamental.

3.- De acuerdo con lo anterior, esta Corporación procederá a la revisión integral, formal y de fondo, del "Acuerdo entre la Republica de Colombia y la Republica Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta" suscrito en Bogotá, D, C el 22 de marzo de 2012, y su correspondiente Ley aprobatoria 1690 de 2013.

### 5.3. Revisión formal

#### 5.3.1. Competencia de la funcionaria que suscribió la Convención

Se ha pronunciado en reiterada jurisprudencia este Tribunal Constitucional, señalando que parte del control de constitucionalidad al que se debe someter un Tratado Internacional suscrito por el Gobierno Nacional, implica la revisión de la competencia del funcionario que representó los intereses de la Nación, en el proceso de negociación y suscripción del acuerdo internacional sometido al análisis de la Corte. En ese sentido ha sostenido la Corte Constitucional que:

"(...) [A]ntes del sometimiento del tratado al Congreso de la República para su aprobación, tienen lugar la negociación y suscripción de aquél, fases que configuran el ejercicio de la soberanía estatal, y al mismo tiempo, los compromisos asumidos internacionalmente constituyen límites al ejercicio de aquélla. En nuestro caso, el Presidente de la República "dirige las relaciones internacionales" (art. 189.2 Superior), lo cual implica que adelante la correspondiente negociación y suscripción del tratado internacional, bien sea directamente o mediante un representante con plenos poderes, en los términos de los artículos 7 a 10 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados de 1969".[7]

El literal c) del artículo 2 de la citada Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, incorporada en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 406 de 1997, establece lo que se entiende por plenos poderes de la siguiente forma:

"se entiende por "plenos poderes" un documento que emana de la autoridad competente de un Estado y por el que se designa a una o varias personas para representar al Estado en la

negociación, la adopción o la autenticación del texto de un tratado, para expresar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un tratado".

En ese sentido, como regla general, tanto para la adopción y autenticación del texto, así como para la manifestación del consentimiento, se considera que representan al Estado (i) quienes se encuentren provistos de plenos poderes; o (ii) cuando en la práctica, o de otras circunstancias, se deduzca que los Estados han considerado a determinado funcionario como su representante, sin necesidad de acreditar plenos poderes.[8]

En el presente caso, como se observa en Folio No. 91 del cuaderno principal, el Ministerio de Relaciones Exteriores informó que, con el objetivo de llevar a cabo la suscripción del "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta"; en documento de fecha 13 de noviembre de 2010, le fueron conferidos Plenos Poderes por el Presidente de la República Juan Manuel Santos Calderón, al Ministro de Hacienda y Crédito Público Juan Carlos Echeverry Garzón, para que en nombre del Gobierno Nacional procediera a la suscripción del mencionado instrumento internacional.

A través de dicho documento, la Corte puede verificar la competencia del funcionario que intervino en el proceso de adopción del Acuerdo sometido a control, debido a que el Estado colombiano suscribió la misma.

### 5.3.2. Aprobación presidencial

El 03 de octubre de 2013, el Presidente de la República impartió la respectiva aprobación ejecutiva del "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta" y, a su vez, ordenó someterlo al conocimiento y trámite del Congreso de la República, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 189, numeral 2º, de la Constitución Política. Este decreto también fue suscrito por la Ministra de Relaciones Exteriores, María Ángela Holguín. (Folios No. 29 y 30)

### 5.3.3. Trámite del Proyecto de Ley No. 154 de 2012 Senado de la República, 330 de 2013 de la Cámara de Representantes

De conformidad con los lineamientos del artículo 150 numeral 16 de la Carta, corresponde al Congreso aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Estos instrumentos para su validez, requieren entonces de la aprobación del Congreso, según el artículo 224 de la Constitución.

Ahora bien, tal y como lo ha señalado esta Corporación en múltiples oportunidades, las leyes aprobatorias de tratados internacionales, en atención a los artículos 157, 158 y 160 de la Constitución – se reitera- tienen en general el mismo trámite de cualquier ley ordinaria salvo dos aspectos específicos: a) el artículo 154 de la carta exige, por tratarse de un asunto referido a las relaciones internacionales, que su trámite se inicie en el Senado de la República, y b) el Gobierno, en atención al artículo 241 numeral 10 de la Carta, debe remitir a la Corte Constitucional el tratado y la ley que lo aprueba, dentro de los seis días siguientes a la sanción presidencial, para que ésta efectúe su revisión constitucional.

En ese orden de ideas y de conformidad con las pruebas que obran en el expediente, el trámite que se dio al proyecto de ley 154 de 2012 Senado – 330 de 2013 Cámara, hoy Ley 1690 de 2013, fue el siguiente:

En cumplimiento de lo establecido en el inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución,[9] el Proyecto de Ley No. 154 de 2012 fue presentado al Senado de la República por el Gobierno Nacional, a través de la Ministra de Relaciones Exteriores, María Ángela Holguín Cuéllar y el Ministro de Hacienda y Crédito Público Mauricio Cárdenas Santamaría, el día 07 de noviembre de 2012.

En cumplimiento de lo establecido en el numeral 1º del artículo 157 superior, según el cual: "Ningún proyecto será ley sin (...) [h]aber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva", el texto fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 776 del 08 de noviembre de 2012.

#### A. Primer Debate: Comisión Segunda del Senado de la República

1. En atención al contenido del articulado, la iniciativa fue remitida a la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado de la República. La ponencia para primer debate fue presentada por el Senador Edgar Gómez Román y publicada en la Gaceta del Congreso No. 230 del 24 de abril de 2013, se dio cumplimiento al artículo 156 de la Ley 5ª de 1992, en armonía con lo previsto en los artículos 142 y 160 de la Constitución Política, los cuales exigen dar primer debate a los proyectos de ley en comisiones y publicar el informe de ponencia en la Gaceta del Congreso.

2. En lo relacionado con el anuncio previo del proyecto, éste se llevó a cabo en la sesión conjunta del 24 de abril de 2013, según consta en el Acta No. 01 de la misma fecha publicada en la Gaceta del Congreso No. 454 del 27 de junio de 2013 (p. 27).

En relación con el contenido del anuncio, según se observa en la referida Acta, se utilizó la siguiente fórmula: "El Secretario de la Comisión Segunda del Senado, doctor Diego Alejandro González González, procede con el anuncio de proyectos de ley: por instrucciones de la Presidencia, me permito anunciar los proyectos de ley para la próxima sesión de la Comisión Segunda del Senado: || (...)13. **Proyecto de ley número 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal, en relación con el impuesto sobre las rentas", suscrito en Bogotá, D. C. el 22 de marzo de 2012. || Están anunciados los proyectos de ley para la próxima sesión de la Comisión Segunda del Senado señora Presidenta.". Cumpliendo así con lo dispuesto en el artículo 8º del Acto Legislativo No. 01 de 2003, según el cual "[n]ingún proyecto de ley será sometido a votación en sesión diferente a aquella que previamente se haya anunciado. El aviso de que un proyecto será sometido a votación lo dará la presidencia de cada Cámara o Comisión en sesión distinta a aquella en la cual se realizará la votación".

Es pertinente aclarar que al finalizar la sesión conjunta, se dijo que se convocaba al Senado de la República para el próximo martes. Sin embargo, en tal fecha, es decir el 30 de abril de 2013 no se llevó a cabo ninguna sesión, sino que la siguiente al anuncio fue el 7 de mayo de 2013, fecha en la que efectivamente se surtió el debate anunciado. Considera la Corte que siguiendo su jurisprudencia, esto no configura vicio alguno en el procedimiento, ya que resulta patente que se

cumple con la previsión de anuncio en la sesión inmediatamente anterior a la que se aprueba el respectivo proyecto.

3. En cumplimiento de lo anunciado, el Proyecto de Ley en mención fue debatido y aprobado sin modificaciones en primer debate en la Comisión Segunda Constitucional Permanente del Senado del 7 de mayo de 2013, como consta en el Acta No. 30 de esa Sesión, publicada en la Gaceta del Congreso No. 737 del 17 de septiembre de 2013. (p. 15 y 16), con un quórum de 13 senadores, el cual se infiere del llamado a lista llevado a cabo al inicio de la sesión, en el que consta la presencia de seis (6) senadores (p. 3), sumado a la constancia que deja el Secretario de la Comisión en el Acta de la Llegada durante el transcurso de la sesión de otros siete (7) senadores. Con relación a la aprobación, reza en el Acta:

**"El señor Secretario Diego Alejandro González González:** || Señora Presidenta como se había expuesto anteriormente el Proyecto de ley número 154 de 2012 por parte de la señora Viceministra, entonces si quiere se puede someter a consideración la proposición.|| **La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, informa a la Comisión:** || Está en consideración la proposición con que termina el informe. **El señor Secretario, doctor Diego Alejandro González González:**

Me permito leerla señora Presidenta, la proposición final: ¿Por lo anteriormente expuesto y con base en lo dispuesto por la Constitución Política y la ley, me permito proponer a los honorables Senadores, dar primer debate favorable al Proyecto de ley número 154 de 2012 Senado, por medio de la cual se aprueba el ¿Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta¿, suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012. || Firma honorable Senador Édgar Alfonso Gómez Román, Senador de la República. || Está leída la proposición señora Presidenta.|| **La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, informa:** || Está a consideración el informe con el cual termina la ponencia, sigue la discusión, anuncio que va a cerrarse, ¿aprueba la Comisión? || **El señor Secretario, doctor Diego Alejandro González González:** || Le informo que los Senadores de la Comisión sí aprueban el informe final del Proyecto de ley número 154 de 2012 Senado. Señora Presidenta.|| **La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, informa:** || Solicito la lectura del articulado, señor Secretario. El señor Secretario, doctor Diego Alejandro González González, le informo a la señora Presidenta que se ha solicitado omisión de la lectura del articulado. || La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, informa a la Comisión que está a consideración la omisión de lectura del articulado del proyecto y el articulado del Proyecto de ley número 152 de 2012 Senado. Sigue la discusión, anuncio que va a cerrarse, aprueba la Comisión el articulado del Proyecto de ley número 154. || El señor Secretario, doctor Diego Alejandro González González, le informa a la señora Presidenta, que ha sido aprobada por los Senadores de la Comisión, la omisión de la lectura del articulado y el articulado del Proyecto de ley número 154 de 2012. || **La señora Presidenta Myriam Alicia Paredes Aguirre, solicita al Secretario dar lectura al título del proyecto:** || El señor Secretario Diego Alejandro González González, da lectura al título del Proyecto de ley número 154 de 2012 Senado. Título: ¿Por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta¿, suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012. Está leído el título del proyecto señora Presidenta. || **La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, informa a los Senadores de la Comisión:** || Se somete en consideración el título del proyecto, sigue la discusión, anuncio que va a cerrarse, queda cerrada, ¿aprueba la Comisión el título leído? || El señor Secretario,

doctor Diego Alejandro González González, le informa a la Presidenta que los Senadores de la Comisión sí aprueban el título del Proyecto de ley número 154 de 2012 leído. || La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, pregunta a los Senadora de la Comisión, si quieren que este proyecto de ley tenga segundo debate. || El señor Secretario, doctor Diego Alejandro González González, le informo a la señora Presidenta, que la Comisión sí quiere que este proyecto de ley tenga segundo debate. || **La señora Presidenta, Senadora Myriam Alicia Paredes Aguirre, informa:** || Se nombran como ponentes a los honorables Senadores Juan Fernando Cristo y Guillermo García Realpe."

Por lo anterior concluye la Corte que el proyecto fue votado favorablemente por todos los asistentes al primer debate en el Senado, como se deduce del aparte transcrito del Acta de la sesión.

En conclusión, la Sala observa que se cumplió con el quórum y la mayoría requeridos. Así mismo, que las votaciones en cada uno de los debates, en cuanto se alcanzó unanimidad, se realizaron conforme a lo dispuesto en los numerales 16, 17 y 18 del artículo 129 de la Ley 5ª de 1992, modificado por el artículo 1º la Ley 1431 de 2011.

El acuerdo unánime en la votación a que fue sometida la Ley 1690 de 2013 en la Comisión Segunda del Senado, se deduce del acta transcrita, y adicionalmente de los siguientes criterios[10]:

- a) en el debate no se presentaron informes de ponencia disidentes, o en contra de la aprobación del proyecto;
- b) se aceptó la omisión de lectura del articulado del, entonces, proyecto de ley;
- c) no se registraron votos en contra del, entonces, proyecto de ley;
- d) en el debate ninguno de los miembros de la Comisión manifestó su desacuerdo con la aprobación del proyecto que se discutía;

#### B. Segundo debate: Plenaria del Senado de la República

Posteriormente, el trámite adelantado en la Plenaria del Senado de la República fue el siguiente:

1. La ponencia para segundo debate en el Senado de la República fue presentada por los senadores Juan Fernando Cristo y Guillermo García Realpe y publicada en la Gaceta del Congreso No. 380 del 6 de mayo de 2013 (p.14 y ss.).
2. El anuncio previo del proyecto tuvo lugar durante la sesión ordinaria del 11 de junio de 2013, como consta en el Acta de la Sesión Plenaria del Senado de la República número 65 de esa misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso número 600 del 9 de agosto de 2013 (pp. 15, 16 y 17). En esta se señaló expresamente:

**"Anuncio de proyectos** || Por instrucciones de la Presidencia y, de conformidad con el Acto Legislativo número 01 de 2003, por Secretaría se anuncian los proyectos que se discutirán y aprobarán en la próxima sesión. || Anuncios para la siguiente Sesión Plenaria del honorable Senado de la República día miércoles 12 de junio de 2013. Proyectos para discutir y votar en la próxima sesión Plenaria: (...)||**Proyecto de ley número 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta ",

suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012."

En la parte final del Acta se indicó el momento en el que se levantó la Sesión y se convoca a la siguiente, la cual se anunció para el día siguiente.

3. En cumplimiento de lo anunciado, y de acuerdo con certificación del Secretario General del Senado radicada en la Secretaría de esta Corporación del 21 de febrero de 2014, el Proyecto de Ley en mención fue debatido y aprobado sin modificaciones en segundo debate en la Sesión Ordinaria de la Plenaria del Senado del 12 de junio de 2013, como consta en el Acta número 66 de esa Sesión, publicada en la Gaceta del Congreso número 662 del 30 de agosto de 2013 (pp.1, 2, 27), mediante votación ordinaria conforme a lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley 5ª de 1992, modificado por el artículo 1º la Ley 1431 de 2011, con un quórum de 94 de los 98 senadores. Según reza en el Acta:

"La Presidencia somete a consideración de la plenaria la omisión de la lectura del articulado del proyecto y, cerrada su discusión, esta le imparte su aprobación. || La Presidencia somete a consideración de la plenaria el articulado del proyecto, y cerrada su discusión pregunta: ¿Adopta la plenaria el articulado propuesto? Y esta responde afirmativamente.|| La Presidencia indica a la Secretaría dar lectura al título del proyecto. Por Secretaría se da lectura al título del **Proyecto de ley número 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta, suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012.|| Leído este, la Presidencia lo somete a consideración de la plenaria, y cerrada su discusión pregunta: ¿Aprueban los miembros de la Corporación el título leído? Y estos le imparten su aprobación. || Cumplidos los trámites constitucionales, legales y reglamentarios, la Presidencia pregunta: ¿Quieren los Senadores presentes que el proyecto de Ley aprobado surta su trámite en la honorable Cámara de Representantes? Y estos responden afirmativamente. || La Presidencia indica a la Secretaría continuar con el siguiente proyecto."

En conclusión, la Sala observa que la votación en el debate en la plenaria del Senado, en cuanto se alcanzó unanimidad, se realizó conforme a lo dispuesto en los numerales 16, 17 y 18 del artículo 129 de la Ley 5ª de 1992, modificado por el artículo 1º la Ley 1431 de 2011. Asimismo, se cumplió con el quórum y la mayoría requeridos.

El acuerdo unánime en la votación a que fue sometida la Ley 1690 de 2013 se deduce del acta transcrita, de la certificación del secretario y adicionalmente de los siguientes criterios: (a) en el debate no se presentaron informes de ponencia disidentes, o en contra de la aprobación del proyecto; (b) se aceptó la omisión de lectura del articulado del, entonces, proyecto de ley; (c) no se registraron votos en contra del, entonces, proyecto de ley; y (d) en el debate ninguno de los miembros de la plenaria manifestó su desacuerdo con la aprobación del proyecto que se discutía.

4. En consecuencia, como se infiere de lo expuesto, no sólo se cumplieron con los requisitos de anuncio previo (CP art. 160), quórum (CP arts. 145 y 146) y modalidades de votación permitidas por el Texto Superior (CP art. 133), sino también con el término de ocho (8) días que debe mediar entre la aprobación de un proyecto de ley en la comisión constitucional respectiva y en la plenaria correspondiente (CP art. 160). En efecto, en el presente caso, la votación en primer debate tuvo lugar el 7 de mayo de 2013, mientras que en segundo debate se llevó a cabo el 12 de junio del mismo año. Finalmente, el texto definitivo del Proyecto de Ley aprobado por la plenaria del Senado y fue publicado en la Gaceta del Congreso número 495 del 12 de julio de 2013 (p. 9).

### C. Primer debate: Comisión Segunda Cámara de Representantes

A continuación, se surtió el siguiente trámite en la Cámara de Representantes del Proyecto de Ley identificado en esta corporación con el número 330:

1. Después de haberse puesto el Proyecto de Ley en conocimiento de la Comisión Segunda Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes, se presentó la ponencia para primer debate por parte de los Representantes Óscar de Jesús Marín y Telésforo Pedraza Ortega, la cual fue publicada en la Gaceta del Congreso número 635 del 21 de agosto de 2013 (pp. 1 a 8).

2. El anuncio previo del Proyecto, tuvo lugar en tres ocasiones. La primera de ellas registrada en el Acta No. 5 del 13 de agosto de 2013, publicada en la Gaceta del Congreso No. 708 del 11 de septiembre de 2013 (p. 14). El anuncio se realizó de la siguiente manera:

#### **Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda, doctora Pilar Rodríguez Arias:**

V: Anuncios de proyectos de ley para discusión y aprobación en primer debate para dar cumplimiento al artículo 8° del Acto Legislativo número 01 de 2003 para aprobación en próxima sesión de Comisión donde se discutan y aprueben proyectos de ley. De acuerdo con lo expresado por el señor Presidente y lo ordenado por él en esta sesión, me permito hacer los siguientes anuncios.

(...)

**Proyecto de ley número 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta; Suscrito en Bogotá Distrito Capital el 22 de marzo de 2012. Ponente: honorable Representante Óscar de Jesús Marín y honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega.

(...)

Esos son los proyectos de ley señor Presidente anunciados según usted lo ordena.

La segunda, en la sesión del 20 de agosto de 2013, según Acta de Comisión No. 6 de dicha fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 761 del 25 de septiembre de 2013 (pp. 11 a 25). Estando anunciado en el orden del día el respectivo proyecto, se acordó adelantar la discusión en la próxima sesión, utilizando la siguiente fórmula:

#### **"Hace uso de la palabra el señor Presidente, honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Le quiero solicitar a la señora Secretaria que para la próxima están, nosotros anunciamos la vez pasada para evitarnos estas dificultades, se anunciaron todos los proyectos que están hoy en el Orden del Día. De conformidad con la Ley 5ª, continuarán en el primer punto del Orden del Día y están debidamente anunciados los proyectos para que no tengamos absolutamente ningún tipo de problema de orden jurídico. Aquí continuarán los proyectos que ya fueron anunciados en la sesión anterior y que están hoy publicados en el Orden del Día.

Le voy a rogar a la señora Secretaria que para la próxima sesión aquí tendremos que invitar a la señora Canciller y a la señora Ministra de Justicia para el tema del tratado sobre el traslado de

personas condenadas para la ejecución de sentencias penales, dentro de la República de Colombia y los Estados Unidos y se acaba de ir la señora Viceministra, pero para que nuevamente tenga que estar acá; y el señor Ministro de Comercio para los dos proyectos que hoy radicó el doctor Óscar de Jesús Marín en relación con el acuerdo con la República de Checoslovaquia y la República de Japón, entonces para que por favor le hagan saber a los señores Ministros, al señor Ministro de Hacienda y Crédito Público y al señor Ministro de Comercio Exterior. Continúe con el Orden del Día señora Secretaria.

(...)

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda, doctora Pilar Rodríguez Arias:**

Anuncios de proyectos de ley para discusión y aprobación en primer debate. Señor Presidente usted ya se ha manifestado en el sentido de que los que no se trataron hoy y que están en el Orden del Día continúan para dar cumplimiento al artículo 8° del Acto Legislativo número 01 de 203 y para aprobar en la próxima sesión de Comisión donde se discutan y aprueben proyectos de ley con el objetivo de que la cadena de anuncios que ordena la Corte Constitucional se conserve.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente, honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Sí, debo dejar constancia que estos proyectos han sido debidamente anunciados por la Secretaría desde la sesión anterior. Siguiendo punto del Orden del Día.

(...)

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda, doctora Pilar Rodríguez Arias:**

Así se hará señor Presidente. Siendo las 11:40 a. m. se levanta la sesión y se cita para el próximo martes a las 10:30, como lo ordenó el señor Presidente.

3. De acuerdo con lo establecido en el anuncio hecho en la sesión anterior, se dio comienzo al debate de este proyecto en la sesión del 27 de agosto de 2013. Sin embargo, la discusión fue aplazada porque la Comisión consideró pertinente contar con la presencia del Ministro de Hacienda y Crédito Público, decisión que fue sometida a consideración de los Representantes de la Comisión segunda con un resultado de 9 votos a favor del aplazamiento y 3 en contra, como consta en el Acta número 7 de esa fecha, consignada en la Gaceta del Congreso No. 761 del 25 de septiembre de 2013 (pp.19 y 20). La Comisión lo planteó en los siguientes términos:

**Hace uso de la palabra el señor Presidente, honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

No, yo lo acompaño honorable Representante, pregunto a la Comisión reglamentaria si aprueban que se pospongan los proyectos que están en el punto 1, 2 y 3 que son los que tienen ponencia y que estaban para consideración en el día de hoy, para la siguiente sesión. Pregunto a la Comisión si aplaza, si decide aplazar esta discusión para una próxima sesión, se abre su discusión, va a cerrarse, queda cerrada. Sírvase señora Secretaria llamara a lista para verificar la votación.

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda, doctora Pilar Rodríguez Arias:**

Con mucho gusto señor Presidente. Por el Sí se aplazan los proyectos 1, 2 y 3 que están en el Orden del Día, por el No se discutirían y votarían.

Yahir Fernando Acuña Cardales \_\_\_

Bayardo Gilberto Betancourt Pérez Sí (por el aplazamiento)

Eduardo José Castañeda Murillo Sí

Iván Cepeda Castro \_\_\_

José Gonzalo Gutiérrez Triviño Sí

Carlos Eduardo León Celis No

Óscar de Jesús Marín Sí

Juan Carlos Martínez Gutiérrez \_\_\_

José Ignacio Mesa Betancur No

Víctor Hugo Moreno Bandeira Sí

Telésforo Pedraza Ortega Sí

Hernán Penagos Giraldo \_\_\_

Pedro Pablo Pérez Puerta \_\_\_

Augusto Posada Sánchez Sí

Juan Carlos Sánchez Franco No

Iván Darío Sandoval Perilla Sí

Albeiro Vanegas Osorio Sí

Carlos Alberto Zuluaga Díaz \_\_\_

Señor Presidente nueve (9) votos por el Sí, tres (3) votos por el No, en consecuencia se han aplazado los proyectos de ley que estaban para discusión y votación señor Presidente.

Por su parte, la Secretaría de la Comisión convocó para una nueva sesión para el siguiente martes 3 de septiembre de 2013 a las 10:30 en los siguientes términos:

**Hace uso de la palabra el señor Presidente, honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

(...). La Comisión debería estar convocada para mañana, pero como hacer una citación para mañana quedaría muy difícil porque no están los Ministros, queda para el próximo martes a las 10 y media de la mañana la discusión de estos proyectos más otras ponencias que llegarán de acuerdo al listado de proyectos que han sido debidamente anunciados por la Secretaría en dos (2) sesiones anteriores y en esta también. Siguiendo punto del Orden del Día.

4. En atención a lo dispuesto en la sesión anterior, el Proyecto de ley fue efectivamente debatido

y aprobado en Comisión Segunda de la Cámara de Representantes en la sesión de fecha 3 de septiembre de 2013, tal como consta en Acta No. 8 de la misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso No. 781 del 30 de septiembre de 2013. En el marco de lo establecido en artículo 145 Superior en concordancia con el 116 de la Ley 5ª de 1992, la sesión de la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes inició el debate con la configuración de un quórum deliberatorio de siete (7) Representantes. Consta en el Acta de la sesión, que diez (10) de los Representantes miembros de la Comisión "se hicieron presentes durante la sesión".[11]

En el Acta número 15 de 2013, se deja constancia que los Representantes presentes en la Comisión, aprobaron el articulado del Proyecto de Ley 244 de 2012 Cámara, 174 de 2011 Senado, el título del Proyecto y la decisión que el Proyecto fuera Ley de la República y pasara a segundo debate en la Plenaria de la Cámara de Representantes.[12] Fue designado como ponente para segundo debate el Representante Pedro Pablo Pérez Puerta:

**"Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Bueno, con las recomendaciones que aquí han hecho los diferentes colegas, pregunto a la Comisión si aprueba la proposición leída del Proyecto de ley 330 de 2013 Cámara. Se abre su discusión, va a cerrarse, queda cerrada, ¿la aprueba la Comisión?

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda, doctora, Pilar Rodríguez Arias:**

Ha sido aprobada la proposición señor Presidente.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Articulado del proyecto señora Secretaria.

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda doctora, Pilar Rodríguez Arias:**

Señor Presidente son tres (3) artículos debidamente publicados en la **Gaceta del Congreso**.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

¿Hay proposiciones?

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda doctora, Pilar Rodríguez Arias:**

No señor Presidente.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Se someterán en bloque. Se abre la discusión del articulado del proyecto, continúa su discusión, va a cerrarse, queda cerrada, ¿aprueba la Comisión el articulado del proyecto?

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda doctora, Pilar**

**Rodríguez Arias:**

Ha sido aprobado señor Presidente.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Lo siguiente, título y formalidades del proyecto de ley señora Secretaria.

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda doctora, Pilar Rodríguez Arias:**

**Título del Proyecto**, por medio de la cual se aprueba el acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012. Ha sido leído el título del proyecto señor Presidente.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Todas las demás preguntas señora Secretaria.

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda doctora, Pilar Rodríguez Arias:**

Con gusto señor Presidente.

¿Quieren los honorables Representantes aprobar el título del proyecto leído, y que este Proyecto pase a segundo debate y sea ley de la República?

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Pregunto a la comisión si aprueban las formalidades que han sido leídas por la señora Secretaria. Se abre la discusión, va a cerrarse, queda cerrada, ¿la aprueba la Comisión?

**Hace uso de la palabra la Secretaria General de la Comisión Segunda doctora, Pilar Rodríguez Arias:**

Ha sido aprobado el título del proyecto, señor Presidente.

**Hace uso de la palabra el señor Presidente honorable Representante Telésforo Pedraza Ortega:**

Se nombra como ponente para segundo debate al doctor Óscar de Jesús Marín. Siguiendo punto del Orden del Día. (Negrilla en el texto original).

El acuerdo unánime en la votación a que fue sometida la Ley 1690 de 2013 se deduce del acta transcrita, y de los siguientes criterios: (a) en el debate no se presentaron informes de ponencia disidentes, o en contra de la aprobación del proyecto; (b) se aceptó la omisión de lectura del articulado del, entonces, proyecto de ley; (c) no se registraron votos en contra del, entonces, proyecto de ley; y (d) en el debate ninguno de los miembros de la Comisión manifestó su desacuerdo con la aprobación del proyecto que se discutía;

Adicionalmente, la Secretaria General de la Comisión Segunda Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes, en certificación del 24 de febrero de 2014; indicó que el primer debate en la Cámara de Representantes (tercero del trámite legislativo), se aprobó por unanimidad en votación ordinaria con la presencia de 17 Honorables Representantes[13].

Igualmente, se cumplió con el requisito previsto en el inciso 1° del artículo 160 constitucional que reza, "(...) entre la aprobación del proyecto en una de las cámaras y la iniciación del debate en la otra, deberá transcurrir por lo menos quince días". En el caso sometido a control, el proyecto de Ley 154 de 2012 fue aprobado en la plenaria del Senado el 12 de junio de 2013, mientras que la discusión y aprobación de esta iniciativa en la Comisión Segunda permanente constitucional de la Cámara el 3 de septiembre de 2013.

4. El texto definitivo aprobado en primer debate en la Comisión Segunda Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes, fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 780 del 30 de septiembre de 2013 (p. 1 a 9 Anexo Gaceta).

D. Segundo debate: Plenaria de la Cámara de Representantes

Trámite adelantado ante la plenaria de la Cámara de Representantes:

1. La ponencia para segundo debate en la Cámara de Representantes fue presentada por los Representantes Oscar de Jesús Marín (coordinador ponente) y Telésforo Pedraza Ortega y publicada en la Gaceta del Congreso No. 780 del 30 de septiembre de 2013 (pp. 8 y 9).

2. El anuncio previo del Proyecto tuvo lugar en cuatro oportunidades. La primera, en sesión del 5 noviembre de 2013, según el Acta 246 de la misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 35 de 2014 (pp. 31 y 32). En dicha oportunidad se señaló de la siguiente manera:

**"Dirección de la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Señor Secretario, anuncio proyectos para el día de mañana.

**Secretario doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano, informa:**

Se anuncian proyectos, se les informe a los honorables Representantes que la última votación va a ser publicada en la página web de la Cámara de Representantes.

**Subsecretaria doctora Flor Marina Daza Ramírez, informa:**

Sí señor Presidente. Se anuncian proyectos para la sesión Plenaria del día 6 de noviembre de 2013 o para la siguiente sesión Plenaria en la cual de debatan proyectos de ley o Actos Legislativos.

(...)

Proyecto de ley número 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado, por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012."

Se citó para la siguiente sesión al día siguiente miércoles 6 de noviembre de 2013 en donde antes de finalizar se hizo el respectivo anuncio, como consta en el Acta número 247 de esa misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso número 36 de 2014 en los siguientes términos:

**"Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Germán Alcides Blanco Álvarez:**

Señor Secretario, anuncie proyectos para el próximo martes.

**La Secretaría General informa, doctora Flor Marina Daza Ramírez:**

Señor Presidente, se anuncian los siguientes proyectos de ley para el día 12 de noviembre del año 2013 o para la siguiente sesión Plenaria en la cual se debatan proyectos de ley o actos legislativos de acuerdo al Acto Legislativo 01 de julio 3 del 2003, en su artículo 8°.

(...)

**Proyecto de ley número 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa, para evitar la doble imposición y para prevenir la invasión fiscal, en relación con el impuesto sobre la renta. Suscrito en Bogotá, D. C. el 22 de marzo de 2012."

En la siguiente sesión, es decir el 12 noviembre de 2013, se vuelve a hacer el respectivo anuncio como se desprende del Acta número 248 de la misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso número 37 de 12 de febrero de 2014. Para tal efecto se utilizó la siguiente fórmula:

**"Dirección de la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Señora Secretaria, sírvase anunciar proyectos para el día de mañana.

**Subsecretaria General, doctora Flor Marina Daza Ramírez:**

Sí señor Presidente, se anuncian los siguientes proyectos para la sesión del día de mañana, 13 de noviembre del año 2013.

(...)

**Proyecto de ley número 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012."

Por último, se realizó el anuncio previo en la sesión del 13 de noviembre de 2013, tal como consta en el Acta número 249 de igual fecha, publicada en la Gaceta del Congreso número 38 del 12 de febrero de 2014. En esta última, se señaló expresamente:

**"Dirección de la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Señora Secretaria sírvase anunciar proyectos.

**Subsecretaria doctora Flor Marina Daza Ramírez, informa:**

Sí señor Presidente, se anuncian los siguientes proyectos de ley, para el próximo martes 19 de noviembre o para la siguiente sesión Plenaria en la cual se debatan proyectos de ley o Actos Legislativos, de acuerdo al Acto Legislativo 1 de julio 3 de 2003 en su artículo

(...)

## **Proyectos para segundo debate**

(...)

**Proyecto de ley número 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado**, por medio de la cual se aprueba el *¿Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta¿*, suscrito en Bogotá, D. C., el 22 de marzo de 2012.

(...)

### **Dirección de la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Se levanta la sesión, se cita para el próximo martes 19 de noviembre a las 3 de la tarde. Muchas gracias.

Se levanta la sesión Plenaria siendo las 7:02 p. m. (Negrilla en el texto original).

Efectuado el análisis de los diferentes anuncios realizados en virtud del trámite del proyecto de Ley No. 330 de 2013 Cámara-154 de 2012 Senado, y vistos los términos en los que se hicieron conforme las actas transcritas anteriormente, la Corte verifica que no hubo ruptura en la cadena de anuncios. Si bien la discusión del proyecto se postergó en cada ocasión, al final se anunciaba el proyecto de manera individualizada para la siguiente sesión. En este sentido, la Corte llama la atención del contraste en las fórmulas que se utilizan entre la Comisión Segunda de la Cámara y la de la Plenaria de la Cámara de Representantes para hacer los anuncios. Mientras que en la Comisión, se adelanta una simple remisión a los proyectos que se anuncian en el Orden del día, en la Plenaria se hace una alusión directa, clara y expresa a los proyectos que se tratarán en la siguiente sesión. Para la Corte si bien en el presente caso es claramente identificable que el proyecto se discutiría en las siguientes sesiones, es necesario hacer notar que esta disparidad en la forma de hacer los anuncios y de conservar la cadena de anuncios puede afectar los requisitos de publicidad y certeza cuya garantía se pretende con la formalidad del anuncio previo. En efecto, los términos en los que se efectúan los anuncios en la Comisión Segunda de la Cámara vacían de contenido la exigencia constitucional lo que puede acarrear problemas de constitucionalidad en el trámite legislativo en donde no sea identificable que un determinado proyecto se vaya a discutir en la próxima sesión.

**3.** En cumplimiento a lo anunciado y de acuerdo con la certificación expedida por el Secretario General de la Cámara de Representantes el 24 de febrero de 2014, en la Sesión Plenaria de esa Corporación del 19 de noviembre de 2013, a la cual se hicieron presentes ciento cincuenta y un (151) Representantes a la Cámara, "fueron considerados y aprobados por unanimidad en votación ordinaria, la ponencia para segundo debate, el articulado, el título y la pregunta "Quiere la Plenaria que este proyecto sea Ley de la República" del Proyecto de Ley No. 330 de 2013 Cámara -154de 2012 Senado"[14]. Dicha información se corrobora con lo consignado en el Acta 250 de 19 de noviembre de 2013 publicada en la Gaceta del Congreso número 54 del 20 de febrero de 2014.

De acuerdo con el Acta de la plenaria de la Cámara de Representantes, la aprobación del Proyecto de Ley, se adelantó de la siguiente forma:

### **"Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

En consideración el informe de ponencia del Proyecto de ley número 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, suscrito en Bogotá D. C., el 22 de marzo de 2012, se abre la discusión, anuncio que va a cerrarse, qued a cerrada ¿Aprueban los honorables Representantes el informe de ponencia?

**La Secretaría General informa, doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano:**

Ha sido aprobada señor Presidente.

**Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Articulado señor Secretario.

**La Secretaría General informa, doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano:**

Consta de tres artículos sin ninguna proposición modificatoria.

**Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

En consideración el articulado del Proyecto de ley números 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, suscrito en Bogotá, D.C., el 22 de marzo del 2012, se abre la discusión, anuncio que va a cerrarse, queda cerrada ¿Aprueban los honorables Representantes el articulado?

**La Secretaría General informa, doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano:**

Ha sido aprobado señor Presidente.

**Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Título y pregunta señor Secretario.

**La Secretaría General informa, doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano:**

Proyecto de ley números 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado, por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, suscrito en Bogotá, D.C., el 22 de marzo de 2012.

Como es el cuarto debate se le pregunta a la Plenaria si quiere que este proyecto sea ley de la República.

**Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

En consideración el título del Proyecto de ley números 330 de 2013 Cámara, 154 de 2012 Senado, Por medio de la cual se aprueba el Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo del 2012, y la pregunta si quieren que este Proyecto sea ley de la República, se abre la discusión, anuncio que va cerrarse,

queda cerrada ¿Aprueban los honorables Representantes?

**La Secretaría General informa, doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano:**

Ha sido aprobado señor Presidente.

**Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Hernán Penagos Giraldo:**

Continúe con el Orden del Día señor Secretario."[15]

El acuerdo unánime en la votación a que fue sometida la Ley 1690 de 2013 se deduce del acta transcrita, de la certificación del secretario y adicionalmente de los siguientes criterios: (a) en el debate no se presentaron informes de ponencia disidentes, o en contra de la aprobación del proyecto; (b) se aceptó la omisión de lectura del articulado del, entonces, proyecto de ley; (c) no se registraron votos en contra del, entonces, proyecto de ley; y (d) en el debate ninguno de los miembros de la plenaria manifestó su desacuerdo con la aprobación del proyecto que se discutía.

Considera este Tribunal, que se cumplieron con los requisitos de anuncio previo contenido en el artículo 160 Superior, quórum de acuerdo con los artículos 145 y 146 de la Constitución y a las modalidades de votación permitidas según lo establecido en el artículo 129 de la Ley 5ª de 1992 modificado por el artículo 1º de la Ley 1431 de 2011, en desarrollo del artículo 133 constitucional.

Igualmente, se cumplió con el requisito establecido en el artículo 160 constitucional, según el cual, "[e]ntre el primero y el segundo debate deberá mediar un lapso no inferior a ocho días". El Proyecto de Ley fue debatido y aprobado en la Comisión Segunda de la Cámara el 3 de septiembre de 2013, mientras que en segundo debate se llevó a cabo el 19 de noviembre del mismo año.

4. Finalmente, el texto definitivo aprobado por la plenaria de la Cámara de Representantes, fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 949 del 22 de noviembre de 2013 (p. 20).

#### 5.3.4. Sanción Presidencial

Enviado al Presidente de la República el Proyecto de Ley No. 154 de 2012 Senado, 330 de 2013 Cámara, éste sancionó el 17 de diciembre de 2013 la Ley 1690 del mismo año, por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", suscrito en Bogotá, D.C. el 22 de marzo de 2012, la cual fue publicada en el Diario Oficial No. 49.007 de 17 de diciembre de 2013.

#### 5.3.5. Improcedencia del requisito estipulado en el artículo 7º de la Ley 819 de 2003

El Director del Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales (CEF) de la Universidad Externado de Colombia en su intervención ciudadana, llama la atención de la Corte sobre la aplicación en el trámite de los tratados sobre doble imposición, del requisito estipulado en artículo 7º de la Ley 819 de 2003[16], en relación con la obligación del legislador de atender los efectos fiscales de las medidas que tengan incidencia en el gasto público. Considera el interviniente que "si del Convenio objeto de análisis se desprende un mejor tratamiento económico en materia impositiva para algunos ciudadanos, se puede producir un beneficio tributario", y en consecuencia surgiría la obligación constatar el cumplimiento del requisito en mención.

Sobre el particular, la Sala reitera su jurisprudencia establecida desde la sentencia C-577 de 2009, en la que se estudió ampliamente una inquietud formulada a la Corte en el mismo sentido. En la mencionada oportunidad se indicó que los ADT y los CDI, no reconocen beneficios tributarios, por cuanto no se encaminan a acordarle un tratamiento más favorable a un contribuyente en relación con los demás, sino que apuntan a solucionar un concurso de normas tributarias de diversos Estados, y por ende no se precisaba el cumplimiento del requisito prescrito en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003. Al respecto señaló la Corte:

"Así las cosas, esta Corporación debe responder el siguiente interrogante: dada la naturaleza y los contenidos de los ADT, ¿se puede entender que éstos reconocen beneficios tributarios a favor de determinados contribuyentes, y en consecuencia, al momento de ser aprobados por el Congreso de la República se debe dar cumplimiento al artículo 7° de la Ley 819 de 2003?. La Corte considera que la respuesta es negativa por las siguientes razones.

Los ADT no reconocen beneficios tributarios, por cuanto no se encaminan a acordarle un tratamiento más favorable a un contribuyente en relación con los demás, sino que apuntan a solucionar un concurso de normas tributarias de diversos Estados. En efecto, el mencionado fenómeno se presenta cuando el mismo hecho se integra en la previsión de dos normas distintas. Así pues, tiene lugar un concurso de normas de derecho tributario cuando un mismo hecho generador se adecua en la hipótesis de incidencia de dos normas tributarias materiales distintas, dando origen a la constitución de más de una obligación de tributar.[17] Se precisa que concurren, en consecuencia, dos elementos: identidad del hecho y pluralidad de normas.

En tal sentido, la doctrina especializada considera que se presenta identidad de hecho tributario cuando concurren cuatro aspectos: (i) material; (ii) subjetivo; (iii) espacial y (iv) temporal. En otras palabras, para que se presente doble tributación se requiere que: el objeto regulado sea el mismo; exista una identidad de sujeto; se trate de un mismo período tributario y se esté ante el mismo gravamen[18]. A su vez, la pluralidad de normas concurrentes debe pertenecer a ordenamientos tributarios distintos, lo cual da origen a una colisión de sistemas fiscales que correspondan a dos o más Estados.

De igual manera, según el "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio", elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, la doble tributación implica lo siguiente:

"De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuesto similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo"

Cabe asimismo señalar que los ADT buscan no sólo evitar los efectos negativos que comporta el fenómeno de la doble imposición tributaria, sino que suelen incluir cláusulas destinadas a combatir la evasión fiscal internacional, como es precisamente el caso del instrumento internacional sometido al control de la Corte Constitucional.

Al respecto, la doctrina señala que el concepto de "evasión fiscal" resulta ser ambiguo, y que tradicionalmente comprende dos acepciones. En una primera, significa que los actos ilícitos en los cuales el contribuyente viola los deberes derivados de una relación jurídica tributaria con elementos de foraneidad, trátense de deberes materiales, como aquel de cumplir, o de deberes instrumentales, como el de presentar declaraciones verdaderas o mantener los libros comerciales regulares. Y una segunda, que abarcaría, además de la "tax evasion" propiamente dicha, la figura

de la "tax avoidance" o elusión fiscal internacional, que se traduce en la práctica de actos mediante los cuales los particulares, influenciando voluntariamente los elementos de conexión, procuran evitar la aplicación de cierto ordenamiento tributario[19].

No siendo por tanto los ADT instrumentos internacionales contentivos de beneficios tributarios, aunque es indudable que su puesta en marcha tenga un impacto fiscal sobre las finanzas públicas como lo sostiene acertadamente el interviniente, no se precisaba el cumplimiento del requisito prescrito en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003".

#### 5.3.6. Remisión a la Corte Constitucional

La Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, remitió el 18 de diciembre de 2013 a la Presidencia de la Corte Constitucional el texto de la Ley 1690 de 2013, el cual fue recibido por la Secretaría General de esta Corporación en la misma fecha por lo que el término de los seis (6) días que prevé el numeral 10° del artículo 241 de la Constitución Política, fue cumplido.

#### 5.3.6. Conclusión

Del análisis del trámite legislativo realizado por la Corte Constitucional, se concluye que el Proyecto de Ley No. 154 de 2012 Senado, 330 de 2013 Cámara cumplió de manera satisfactoria con la totalidad de los requisitos y exigencias previstas en la Constitución y en el reglamento del Congreso para una Ley Aprobatoria de Tratados Internacionales, pues, como ya se dijo: (i) comenzó su tránsito en el Senado de la República (art. 154 CN); (ii) fue publicado previamente al inicio del proceso legislativo (numeral 1 art. 157 CN); (iii) las ponencias –tanto en comisiones como en plenarias – fueron divulgadas antes de dar curso a los respectivos debates (numeral 4 art. 160 CN); (iv) se verificó el cumplimiento del requisito del anuncio previo, en los términos expuestos por la jurisprudencia de esta Corporación (numeral 5 art. 160); (v) fue aprobado tanto en primer como en segundo debate en cada una de las cámaras que integran el órgano legislativo, con el quórum y las mayorías exigidas (arts. 145 y 146 CN); (iv) entre el primero y segundo debate realizado en cada cámara, así como entre la aprobación del proyecto en la plenaria del Senado y la iniciación del trámite en la Cámara de Representantes transcurrieron los plazos mínimos previstos en la Constitución (numeral 1 art. 160 CN); (v) su aprobación no superó el término de dos legislaturas, tal y como se dispone en el artículo 162 constitucional; (vi) fue sancionado por el Presidente de la República una vez concluido el trámite legislativo; (vii) fue enviado para su revisión a esta Corporación dentro de los seis (6) días siguientes a su sanción; y finalmente, la Corte reitera su jurisprudencia (Sentencia C-577 de 2009) en el sentido que, dado que los CDI no son instrumentos internacionales contentivos de beneficios tributarios, no se precisa el cumplimiento del requisito prescrito en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003.

En consecuencia, como se deriva de lo expuesto, la Ley 1690 de 2013 debe ser declarada exequible, en lo que se refiere a su examen de forma.

#### 5.4. Revisión material

A continuación, la Corte realizará el control de constitucionalidad del "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta", en adelante el Convenio. Para tal cometido, la Corte advierte que no corresponde adelantar una valoración de aspectos de conveniencia, oportunidad o efectividad de los tratados, por ser un asunto ajeno a las funciones jurídicas asignadas a la Corte como garante de la supremacía e integridad de la Constitución (art. 241-10 CP).

Igualmente, para adelantar el análisis material de la constitucionalidad del Convenio, la Corte tendrá en cuenta los múltiples pronunciamientos sobre Convenios o Acuerdos de similar naturaleza. Al respecto, este Tribunal atenderá las consideraciones consignadas en la sentencia C-260 de 2014, que declaró la exequibilidad de la Ley 1667 de 16 de julio de 2013, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta" y su "Protocolo", suscritos en Bogotá D.C., el 27 de julio de 2010; la sentencia C-221 de 2013, mediante la cual la Corte declaró exequible la Ley 1568 de 2012 "por medio de la cual se aprueba el "Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" y el "Protocolo del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio", hechos en Bogotá D.C., a los trece (13) días del mes de agosto de dos mil nueve (2009); la sentencia C-295 de 2012, en el que la Corte declaró exequible la Ley 1459 de 2011 "por medio de la cual se aprueba el Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio" y su "protocolo"; en la sentencia C-460 de 2010, donde se declaró exequible la Ley 1344 de 2009 "por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" y su "Protocolo"; en la Sentencia C-577 de 2009 que declaró exequible la Ley 1261 de 2008, "por medio de la cual se aprueba el 'Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y el Protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio', hechos y firmados en Bogotá el 19 de abril de 2007"; y finalmente, en la sentencia C-383 de 2008 mediante la cual la Corte declaró exequible la Ley 1082 de 2006, "por medio de la cual se aprueba el 'Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio' y su 'Protocolo', firmados en Bogotá D.C. el 31 de marzo de 2005".

De esta forma, la Corte comenzará por hacer algunas precisiones previas sobre: (i) los objetivos y el alcance de los convenios para evitar la doble tributación, (ii) la descripción general del instrumento internacional; (iii) y finalmente, analizará el contenido específico de sus distintas disposiciones del Tratado frente a la Carta Política.

1. Objetivos y alcance de los Convenios para evitar la doble imposición.  
Reiteración de jurisprudencia.

A través de los diferentes análisis de constitucionalidad que esta Corte ha efectuado en torno a leyes aprobatorias de acuerdos o convenios para evitar la doble imposición[20], ha delineado un marco sobre sus objetivos y alcances, en el cual se pueden identificar varios aspectos: (i) los criterios de sujeción impositiva que originan el fenómeno de la doble tributación; (ii) las formas en que se presenta la doble imposición; (iii) los mecanismos unilaterales que los sistemas fiscales estatales han ideado para solventar los problemas de doble imposición; (iv) y, la mayor eficacia que presentan

los ADT y los CDI, para la solución de los conflictos que conducen a la doble tributación.

En cuanto a los criterios de sujeción impositiva que aplican los Estados y que originan el fenómeno de la doble tributación, se pueden identificar modelos en los que el Estado decide imponer tributos a sus ciudadanos y residentes con base en el criterio de la nacionalidad o residencia, otros atendiendo la territorialidad o la fuente y otros por una combinación de los anteriores[21].

Esta sujeción impositiva aplicada por los Estados puede conducir a la doble imposición, la cual puede presentar diversas formas. Como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional basada en la doctrina especializada, pueden presentarse al menos tres formas de doble imposición: "(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".

En resumen, la doble tributación, conlleva la aplicación de dos o más normas tributarias por parte de diferentes Estados sobre un mismo hecho generador, lo cual se suma a los denominados "elementos de conexión" que operan como "relaciones existentes entre las personas, los objetos y los hechos con los ordenamientos tributarios de dos o más Estados, pudiendo ser subjetivos, si se vinculan con las personas (nacionalidad o la residencia), u objetivos, si reportan a las cosas y a los hechos (fuente de producción o pago de la renta, lugar del ejercicio de la actividad, ubicación de los bienes, localización del establecimiento permanente o sitio de celebración del contrato)"[24]

Esta circunstancia ejerce una influencia negativa en las relaciones comerciales y en las inversiones internacionales, lo que ha originado la invención de mecanismos unilaterales, en las legislaciones fiscales internas, para evitar la doble imposición. Al respecto se encuentran mecanismos como la exención tributaria total de los ingresos percibidos por un residente de un Estado pero que provengan de fuente extranjera. Otro mecanismo es el denominado por la doctrina especializada como "foreign tax credit" que consiste en descontar los impuestos pagados en el exterior o el denominado "tax sparing" en el que se descuentan los impuestos efectivamente pagados en el exterior así como aquellos que se hubieran pagado de no existir exención tributaria[25].

En el caso colombiano, tal como lo señaló la sentencia C-577 de 2009, le ha dado solución al problema de la doble tributación internacional mediante el mecanismo unilateral del tax credit, esto es, reconociendo un descuento tributario sobre los impuestos pagados en el exterior respecto de las rentas de fuente extranjera.

No obstante, los Acuerdos de Doble Tributación (ADT) o Convenios de Doble Imposición (CDI), tienen una importante función en la efectiva solución de conflictos entre normas tributarias. La jurisprudencia de esta Corporación ha destacado que los ADT cumplen ciertos objetivos entre los que se encuentran fungir como mecanismo de solución de conflictos entre normas tributarias, ayudan a controlar la evasión fiscal, ofrecen seguridad jurídica, aumentan la competitividad del Estado y redundan en la estimulación de la inversión extranjera.[26]

En conclusión, en el ejercicio de la potestad tributaria, los sistemas fiscales estatales establecen una serie de criterios impositivos, tanto de naturaleza subjetiva como objetiva que pueden generar conflictos que conducen al fenómeno de la doble imposición. En respuesta, los sistemas fiscales internos han diseñado algunos mecanismos como son las deducciones, exenciones y descuentos. Por su parte, en el plano multilateral, los organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la International Fiscal Association IFA, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y las Naciones Unidas han promocionado la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales de en este sentido, diseñando modelos que sirvan de punto de partida para la negociación de los ADT y los CDI. Estos acuerdos pretenden objetivos tales como solucionar concursos de normas tributarias entre diferentes Estados, controlar la evasión, proveer mayor eficacia y seguridad al comercio y la inversión interestatales, así como estimular la inversión.

## 2. Descripción general del instrumento internacional

En términos generales, el Acuerdo objeto del presente estudio de constitucionalidad se basa en los modelos de convención de doble tributación propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el modelo acogido por la Organización de Naciones Unidas[27]. El Convenio entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta (CDI), está conformado por veintiocho (28) artículos, los cuales se desarrollan de la siguiente manera:

El artículo 1º define el ámbito de aplicación personal del Convenio, esto es, las personas comprendidas: Serán entonces las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

El artículo 2º indica los impuestos a los que se aplica el tratado, esto es, los impuestos sobre la renta exigibles por

cada uno de los Estados Contratantes, independientemente de la forma como sean recaudados. Se aplicarán incluso a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga establecidos con posterioridad a la fecha del acuerdo.

Los artículos 3º, 4º y 5º contemplan las definiciones generales de los conceptos relevante para efectos del Convenio, así como el significado de expresiones que serán utilizadas de manera frecuente en el texto del mismo, como por ejemplo "Estado Contratante", "persona", "sociedad", "empresa", "autoridad competente", "tráfico internacional", "actividad", "negocio". Se desarrollan de manera específica los conceptos de "residente" de un Estado Contratante (Art. 4º), respecto del cual se establecen una serie de pautas a efectos de cualquier conflicto en este punto entre los estados contratantes; y "establecimiento permanente" (Art. 5º), para el que se determina un contexto específico.

Los artículos 6 a 20 del CDI regulan de manera detallada la imposición de las rentas para los bienes inmuebles (Art.6); las utilidades empresariales (Art.7); las utilidades provenientes de la actividad del transporte marítimo y aéreo (Art.8); las utilidades de empresas asociadas (Art.9); los dividendos (Art.10); los intereses (Art.11); las regalías (Art.12); las ganancias de capital (Art.13); las rentas de un empleo (Art.14); la remuneración de miembros de juntas directivas, consejos de administración o de vigilancia (Art.15); las rentas de los artistas y deportistas (Art. 16); las pensiones (Art. 17); los salarios, sueldos y otras remuneraciones por funciones públicas (Art.18); los dineros de manutención, estudios o capacitación de estudiantes (Art.19); y, finalmente otras rentas (Art. 20).

El artículo 21 establece los métodos que los Estados parte implementarán en los casos en los que se presente doble tributación, con el fin de eliminarla. Por su parte los artículos 22 y 23, enfatizan en las disposiciones de aceptación general de los tratados internacionales para impedir la doble imposición tributaria. Al respecto se refieren a la cláusula de no discriminación recíproca y el procedimiento para dirimir, por mutuo acuerdo entre los Estados contratantes, controversias originada en la aplicación del Acuerdo.

El artículo 24 prevé pautas para el intercambio de información tributaria que pueda ser de interés para la aplicación del Convenio o para administrar y exigir lo estipulado en la legislación interna de cada Estado parte en cuenta a los impuestos de tora clase y naturaleza sometidos

al tratado, señalando que la información intercambiada tendrá el carácter de secreta.

El artículo 25, especifica los eventos en que no se dará aplicación a los beneficios concedidos dentro del marco del presente Acuerdo cuando pueda advertirse algún uso abusivo del tratado con el fin de evadir tributación.

El artículo 26 indica que las directrices adoptadas en el Convenio no afectarán los privilegios fiscales que los que gozan los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Finalmente, los artículos 27 y 28 regulan temas propios de la técnica de los tratados internacionales, referidos a la entrada en vigor del Acuerdo y su correspondiente denuncia.

### 3. Examen de constitucionalidad del Tratado Internacional

Una vez reseñado el contenido del tratado entrará la Corte a examinar cada una de sus disposiciones de conformidad con los lineamientos fijados en la Constitución Política.

#### 5.4.3.1.- Artículos 1° y 2°.

Definen el ámbito de aplicación del Convenio respecto de las personas y los impuestos comprendidos en el mismo. Se encuentran acordes con el principio de reciprocidad consagrado en el artículo 9° de la Constitución puesto que, como se desprende de la lectura de ambas disposiciones, el contenido del Convenio será aplicado a los residentes de ambos Estados y al "impuesto sobre la renta de las personas naturales" y el "impuesto sobre la renta de las personas jurídicas", este último denominado "impuesto checo" para el caso de República Checa, así como del "impuesto sobre la renta y complementarios", para el caso de Colombia, ampliando la aplicación a aquellos de naturaleza idéntica o análoga y para los que surjan después de la fecha de la firma del tratado. Además, incluye la comunicación mutua entre las autoridades de ambos Estados sobre las modificaciones sustanciales en cada una de sus legislaciones.

En este sentido, la aclaración que solicita la intervención ciudadana frente al Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE se encuentra resuelta con una lectura detenida del artículo 2 del ADT cuando en su numeral 1 establece que "El presente Acuerdo se aplica a **los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes**". Igualmente en el numeral 2 del mismo artículo se indica que "se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma". Por último, el ADT prevé que "El Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan.". Por su parte, esta Corte ya ha reconocido que el CREE "**se configuró como un tributo, en la modalidad de renta** de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta que se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo, con una tarifa del 8%. Se trata de un impuesto general que se causa por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza, y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas por el legislador en el artículo 24." [28] (Subraya fuera de texto).

Esta definición del ámbito de aplicación, por lo tanto se ciñe a delimitar con parámetros muy claros cuales son los impuestos que comprende el Acuerdo lo cual no genera ninguna tacha de inconstitucionalidad.

#### 5.4.3.2.- Artículo 3°.

Contiene las definiciones generales usadas de manera recurrente dentro del texto del tratado. Se hace referencia, por ejemplo, a lo que se entiende por Estado Contratante y a lo que comprende cada uno desde el punto de vista de donde ejerce su soberanía. Al respecto, uno de los intervinientes destaca la necesidad de hacer la salvedad en cuanto al segmento de la órbita geostacionaria como parte del territorio colombiano, sin embargo de la redacción del literal b, del artículo 3° que hace referencia a "cualquier otro espacio donde Colombia ejerza o pueda ejercer soberanía, de conformidad con el Derecho Internacional o con las leyes colombianas", tal concepto queda indiscutiblemente comprendido. En términos generales, las definiciones establecidas corresponden a enunciados que aclaran e indican la correcta interpretación de los términos del Convenio por lo que la Corte no considera necesario hacer análisis adicionales.

Igualmente, incluye una regla general de interpretación establecida en el inciso 2°, que permite acudir a la legislación tributaria interna para hallar el significado de un término que no fuere definido en el tratado, a la cual se deberá remitir de manera prevalente sobre las normas de otras ramas del derecho.

#### 5.4.3.3.- Artículo 4°.

Este artículo define el alcance de la expresión "residente de un Estado Contratante" y las reglas mediante las cuales se soluciona la situación de aquellas personas naturales o físicas que sean residentes en ambos Estados, ajustándose a lo estipulado en el artículo 363 de la Constitución. Tal como la jurisprudencia de esta Corporación lo ha señalado, la residencia constituye el factor mediante el cual se determinará la jurisdicción tributaria facultada para exigir el pago de la obligación, independientemente del lugar del cual provienen, esto es, aun cuando la fuente de la misma se encuentre en el exterior.[29]

#### 5.4.3.4.- Artículo 5°

Establece la definición del "establecimiento permanente" como un lugar "fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad", e indica los supuestos y actividades que comprende dicho término y los que no. Esta figura ha sido objeto de constantes observaciones en los diferentes estudios de constitucionalidad que ha adelantado la Corte en instrumentos similares. Particularmente se señaló en varias oportunidades, la falta de precisión en la reglamentación interna del Establecimiento Permanente, lo que fue paliado con la Ley 1607 de 2012 que en su artículo 86 contiene una regulación de este concepto. No obstante, existen diferencias entre el Convenio y la legislación interna que si bien podría tener problemas de aplicación práctica no generan una contrariedad con normas constitucionales.

En este punto, es necesario hacer mención al planteamiento tanto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario como de la Universidad Externado de Colombia para el análisis de la exequibilidad del Convenio que se estudia, relativo a la definición del Establecimiento Permanente. Ambos plantean la falta de claridad de la figura en el derecho interno, particularmente en su naturaleza y las obligaciones que se desprenden de esta. Al respecto, debe hacerse referencia a la Sentencia C-295 de 2012 en la cual, ante la ausencia de regulación al respecto en aquel entonces, la Corte expresó que para interpretarlo se ha acudido al artículo 471

del Código de Comercio, del cual se infiere que una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia pero que realiza sus actividades en el país debe constituir una sucursal, la cual podrá ser gravada respecto de las rentas de fuente nacional que aquellas obtengan. Adicionalmente debe mencionarse las interpretaciones jurisprudenciales que se han hecho al respecto en las Sentencias C-383 de 2008, C-577 de 2009, C- 460 de 2010, C-238 de 2014 y C-260 de 2014.

En la jurisprudencia de la Corte se ha señalado que en todos los Convenios, tal como ocurre en el presente caso, se plantean una serie de criterios para determinar si una actividad económica es un establecimiento permanente y sus rentas deben pagar impuestos en la jurisdicción tributaria donde se ubique.

En este sentido, la Corte ya ha señalado que "la indefinición por parte del Estado Colombiano de la figura de establecimiento permanente no es argumento suficiente para declarar la inconstitucionalidad de la disposición en estudio, en la medida que el mismo instrumento internacional establece las pautas para su definición, razón por la cual su texto se encuentra exequible. Sin embargo, ello no significa que no se extraña y reclame del legislador regulación interna en tal sentido ya que es claro que se hace necesario definir aspectos instrumentales y administrativos del establecimiento permanente, como el régimen aplicable para el cumplimiento de las obligaciones formales, pues de lo contrario, como tantas veces lo ha señalado la Corte, la aplicación de tal medida encontrará serias dificultades en Colombia en detrimento del recaudo fiscal"[30].

En conclusión, la Corte estima que debe llegarse a la misma conclusión que en anteriores oportunidades ante el análisis de disposiciones de igual contenido. En efecto, la falta de definición en la normativa interna no es un argumento suficiente para declarar la inconstitucionalidad del artículo, puesto que en el Convenio es descrito el alcance del mismo a través de criterios y pautas que no encuentran reproche constitucional. Esto no es óbice para que este Tribunal insista[31] en el deber de regular minuciosamente esta figura con atención a la realidad de las operaciones económicas y en aras de evitar dificultades de aplicación práctica que hagan ineficaz este tipo de Convenios.

#### 5.4.3.5.- Artículo 6°.

Este artículo, establece en su numeral 1°: "Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas, forestales o silvícolas) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado". Con esta norma se garantiza la competencia acumulativa del Estado de la fuente[32], lo que permite gravar las rentas inmobiliarias por el lugar donde se encuentren sean o no imputables al establecimiento permanente situado en el respectivo Estado. Este artículo no presenta reparos constitucionales en cuanto desarrolla en un marco de reciprocidad.

#### 5.4.3.6.- Artículo 7°.

Consagra otro supuesto bajo donde se reafirma la supremacía de la jurisdicción tributaria habilitada para gravar conforme a la residencia a menos que la actividad productora de renta se genere mediante un establecimiento permanente. La Corte encuentra que tal regulación es ajustada a la Constitución y en particular a los principios tributarios establecidos en el artículo 363.

#### 5.4.3.7.- Artículo 8°.

Incluye otra manifestación mediante la cual se permite cobrar el tributo a la jurisdicción tributaria de la residencia, esta vez en cuanto al transporte marítimo y aéreo. La norma contiene reglas que establecen un marco recíproco y de racionalidad para la distribución de la potestad tributaria entre las jurisdicciones de los Estados Contratantes. Sobre el mismo la Corte no encuentra reparo constitucional.

#### 5.4.3.8.- Artículo 9°

Hace referencia a la figura de las empresas asociadas. Como lo ha señalado la Corte, estas se presentan "cuando existe participación directa o indirecta de la empresa residente de un Estado Contratante en la dirección, el control o el capital de una empresa residente del otro Estado Contratante, lo que significa que pueden considerarse como entidades asociadas las sociedades matrices, filiales y las sociedades sometidas a control común." [33]

La regulación establece por una parte, las condiciones para determinar cuándo se está ante una empresa asociada y por otra, permite a los Estados hacer el ajuste correspondiente cuando se ha incluido en las utilidades de una empresa de ese Estado objeto de gravamen también por el otro Estado Contratante. En análisis a contenidos similares, esta Corte ha considerado que la norma no es incompatible con la Constitución particularmente porque lo que hace es desarrollar el principio de libre concurrencia en la aplicación normativa. [34]

#### 5.4.3.9.- Artículo 10°

Este artículo permite la tributación compartida de la renta entre el Estado de residencia y el de la fuente, pero limitado en este último caso a una tarifa que no puede exceder del 5% en el caso de sociedades que posean al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos y un 15% en los demás casos.

La Corte no encuentra contradicción de esta disposición con la Carta Política en la medida que los mismos Estados Contratantes se limitan recíprocamente en la potestad tributaria frente a las rentas allí comprendidas.

#### 5.4.3.10.- Artículo 11°

Frente a la posibilidad de gravar los intereses, el Convenio dispone que "los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado".

De manera similar al anterior artículo, los intereses procedentes de un Estado contratante y que se pagan a un residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante. Se trata de una tributación compartida de intereses que se encuentra limitada a una tarifa del 10 % en el Estado de la fuente, cuando el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado. Estas previsiones no se oponen a la Constitución, sino que son limitaciones recíprocas de la potestad tributaria de los Estados en virtud del Convenio.

#### 5.4.3.11.- Artículo 12°

Este artículo, señala que la jurisdicción para gravar las regalías que corresponden a las rentas provenientes de la explotación de marcas, patentes y toda clase de propiedad industrial y comercial, es compartida por el Estado de residencia de quien percibe la regalía y el Estado de la fuente. En desarrollo de esta norma se fijan un límite del 10% a la tributación en el Estado

fuelle. Igualmente, dentro de la definición de las regalías se incluyeron otras rentas originadas en la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica y consultoría.

Por otra parte, este artículo, contiene un último numeral en el que se establece el trato de "nación más favorecida" exclusivamente en cabeza del Estado colombiano, de tal forma que si suscribe un tratado de la misma naturaleza con un tercer Estado que contenga cláusulas, más favorables que las de este Convenio, relativas al tratamiento de ingresos generados por concepto de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría, estas será de aplicación automática al presente Acuerdo.

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

En efecto, la cláusula de nación más favorecida en cabeza sólo de Colombia en el aspecto de las regalías, no es un hecho aislado sino que, sin que sea una práctica generalizada en todos los convenios, se ha presentado en algunas oportunidades. Así, en el "Protocolo del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"[35], el cual fue analizado por la Corte en Sentencia C-221 de 2013[36] se indicó que "no representa un vicio de inconstitucionalidad y por el contrario se adecuaba al principio de reciprocidad, en la medida en que el Convenio y el Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada una de sus disposiciones. Este tipo de cláusulas requiere de una interpretación conjunta e integral que armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados".

Igualmente en el "Protocolo del Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"[37], la Corte se pronunció al respecto en la sentencia C-295 de 2012 considerando que "Si bien en las intervenciones se planteó objeción en relación con la letra g) del artículo 1º del Protocolo, que establece la cláusula de "nación más favorecida" de carácter unilateral en cabeza de Colombia, en virtud de la cual en el evento en que el Estado colombiano suscriba un acuerdo de tipo impositivo con un tercer Estado que contemple mejores condiciones, éstas se entenderán extendidas automáticamente a la República del Canadá, país que por virtud de la misma cláusula no se obliga a garantizar la igualdad de trato. Al respecto, la Corte considera que esa circunstancia no representa un vicio de inconstitucionalidad por sí solo a la luz del principio de reciprocidad, porque tal como se señaló en la sentencia C-460 de 2010, el Convenio y su Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada uno de sus artículos, sino que se exige una interpretación conjunta e integral del Acuerdo, que en este caso armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados." (Subraya

fuera de texto).

Otro caso en el que se reprodujo una cláusula similar se encuentra en el Protocolo del Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza en el que se contempló que no sólo para el caso de las Regalías sino también para intereses.[38] La Corte se pronunció al respecto en la sentencia C-460 de 2010 y estableció que:

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

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

Otros ejemplos en los que se ha pactado la cláusula de nación más favorecida solo en cabeza de Colombia se encuentran en el "Protocolo del Convenio entre Chile y Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio"[39] y el "Protocolo al Convenio entre del Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio"[40], cuyo control constitucional se adelantó mediante las sentencias C-577 de 2009 y C-383 de 2008 respectivamente. En estas oportunidades, la Corte avaló la constitucionalidad de tales Convenios junto con los mencionados Protocolos sin reparo alguno en este punto.

En resumen, la jurisprudencia de esta Corte ha señalado que no se puede valorar el Convenio a partir de una lectura aislada de cada artículo, sino que es imprescindible adelantar una interpretación integral del Acuerdo. De esta forma la Corte ha indicado en varias oportunidades, en las que se alude a cláusulas de nación más favorecida respecto de las regalías[41], que esta circunstancia por sí sola no representa un vicio de inconstitucionalidad ante el principio de reciprocidad sino que, al tener en cuenta de manera conjunta el Acuerdo, el mencionado principio se armoniza al ser el resultado de los consensos alcanzados.

#### 5.4.3.12.- Artículos 13° a 20°

Por su parte, los artículos 13° a 20° establecen la forma en la que se hará la imposición dependiendo del tipo de actividad. Así, se señala cómo deben someterse a imposición las ganancias de capital, las rentas de un empleo la remuneración de directores, la de artistas y

deportistas, las pensiones y demás remuneraciones similares, los sueldos, salarios y otras remuneraciones provenientes de los servicios prestados en virtud del ejercicio de funciones públicas, las cantidades que reciban los estudiantes para cubrir sus gastos de manutención estudios o capacitación y en general otras rentas que no estén mencionadas expresamente. Esta regulación no presenta discrepancia con el tenor de la Constitución en la medida que favorece el ejercicio de las mencionadas actividades laborales, culturales o académicas realizadas en ambos estados evitando la doble imposición. Particularmente, en el caso de las pensiones, se destaca la previsión de que éstas sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante que las pague aun residente en razón de un empleo anterior. De esta forma se consagra una regla de favorabilidad tributaria que beneficia el mínimo vital de los pensionados.

De esta forma, la Corte considera ajustadas estas disposiciones a la Carta Política.

#### 5.4.3.13.- Artículo 21°.

El artículo 21 del CDI establece reglas para la eliminación de la doble imposición en relación con el impuesto a la renta. Para el caso colombiano, se señaló el crédito fiscal por el monto de impuesto pagado en la República Checa sobre esas mismas rentas. De igual manera, se pactó el crédito fiscal en materia de dividendos, caso en el cual se podrá acreditar del impuesto causado por los ingresos por dividendos, provenientes de la República Checa en Colombia, un monto igual al resultado de multiplicar los dividendos por la tarifa del impuesto checo causado sobre las utilidades con cargo a las cuales se distribuyen tales dividendos, sin exceder el monto del impuesto causado en Colombia sobre dichos dividendos.

En este sentido la Corte no encuentra reparo constitucional, ya que los métodos consignados en este artículo corresponden a los postulados de reciprocidad y la equidad[43].

#### 5.4.3.14.- Artículo 22°.

Consagra el principio de no discriminación en materia tributaria. En desarrollo de este principio, se consagran reglas de carácter bilateral conforme a las cuales las autoridades deberán dar el mismo tratamiento que tengan los residentes de un Estado Contratante a los residentes del otro Estado Contratante. De esta forma se acuerda que los nacionales de los Estados Contratantes no estarán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto no obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén sometidos sus nacionales, que se encuentran en las mismas condiciones, en particular respecto de la residencia. Esta disposición se ajusta al principio de reciprocidad en las relaciones internacionales, y en consecuencia es conforme al artículo 9° constitucional.

#### 5.4.3.15.- Artículo 23°.

Esta disposición contiene la previsión de la forma de proceder ante desacuerdos cuando quiera que una persona considere que las medidas adoptadas por uno u otro Estado contratante pueden traducirse en una imposición que no sea conforme al Acuerdo. Se consagra así un procedimiento de acuerdo mutuo [44] para buscar la solución de manera eficaz a un eventual conflicto. En este caso, no se derogan ni sustituyen los recursos contemplados en la legislación interna, tampoco se otorgan competencias por fuera de la Constitución, simplemente se establece una forma de solucionar la hipotética imposición o medida que conduzca a la doble tributación que con el Tratado se intentará evitar en un caso concreto. No es pues una reglamentación de situaciones de forma general, ni la facultad para establecer un instrumento internacional que complemente el acuerdo de manera genérica, sino que se restringe a una forma de entendimiento para solventar

problemas en casos concretos en aras de la eficacia y cumplimiento del objeto del Convenio. Esta disposición, tal como lo ha sostenido al Corte reiteradamente, se ajusta a la Constitución por cuanto regula un mecanismo propio de los tratados bilaterales, lo cual concuerda con el artículo 9 Superior.

#### 5.4.3.16.- Artículo 24°.

Hace referencia a la posibilidad que tienen las autoridades competentes de ambos Estados para intercambiar información tributaria, la cual tendrá un carácter reservado y solo se develará a las autoridades encargados de la liquidación o recaudación de impuestos. Es otro mecanismo dirigido al cumplimiento de los objetivos del Convenio y se presenta como un instrumento relevante para la prevención y lucha de la evasión y elusión fiscales, por lo que a la Corte no le merece un pronunciamiento particular y lo encuentra ajustado a la Constitución en particular al garantizar los derechos a la intimidad, al buen nombre y a la reserva documental consagrados en el artículo 15 constitucional.

#### 5.4.3.17.- Artículo 25°

En el Convenio se establece la limitación de beneficios otorgados por este en los casos en que la intención principal sea tomar los beneficios del Acuerdo que de otra manera no estuvieran disponibles, es decir, cuando lo que pretenda el contribuyente sobrepase la obtención de intereses económicos o comerciales legítimos. Con esta cláusula se busca evitar el abuso del Convenio que puede derivar en evasión o elusión fiscales. De esta forma, esta cláusula anti abuso no presenta reparo constitucional en la medida que respeta el principio de reciprocidad y de equidad y se encuentra dentro de la finalidad del Acuerdo de evitar la doble tributación.

#### 5.4.3.18.- Artículo 26°

Esta disposición, corresponde a una cláusula que se encuentra en todos los Convenios de este tipo, relacionada con los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares, la cual garantiza la vigencia de privilegios fiscales reconocidos por principios generales del derecho internacional o en virtud de disposiciones de acuerdos especiales. La Corte no encuentra objeción constitucional al presente artículo.

#### 5.4.3.19.- Artículos 27° y 28°.

Regulan la entrada en vigor del Convenio y su denuncia, respectivamente. Se ajustan a la Constitución por tratarse de previsiones conformes con la práctica de los Estados en materia de instrumentos internacionales[46] y ser consonantes con los Principios del Derecho Internacional Público, especialmente la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969[47], aprobada mediante Ley 32 de 1985. De esta forma se compagina con el respeto por los Principios de Derecho Internacional aceptados por Colombia tal como el artículo 9 de la Constitución lo establece.

### 5.5. Constitucionalidad de la Ley 1690 de 2013

En cuanto al contenido de la Ley 1690 de 2013, por la cual se aprobó el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta", suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012, la Corte tampoco encuentra reparo alguno de constitucionalidad.

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

#### 5.6. Conclusión

La Corte concluye que el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta", suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012, así como la Ley aprobatoria número 1690 del 17 de diciembre de 2013, se ajustan a los fines, principios y derechos que orientan las relaciones internacionales y que se encuentran reconocidos en la Constitución Política, razón por la cual se declarará su exequibilidad.

#### VI. DECISIÓN

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

#### RESUELVE

**Primero.-** Declarar **EXEQUIBLE** el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta", suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012.

**Segundo.-** Declarar **EXEQUIBLE** la Ley 1690 del 17 de diciembre de 2013, "Por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta", suscrito en Bogotá D.C., el 22 de marzo de 2012.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

Con salvamento parcial de voto

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Magistrada (e)

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

ANDRES MUTIS VANEGAS

Secretario General (e)

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA MAGISTRADA

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

A LA SENTENCIA C-049/15

CORTE CONSTITUCIONAL-Tendencia formalista en el análisis constitucional de leyes aprobatorias de tratados (Salvamento parcial de voto)

CONTROL CONSTITUCIONAL DE LEYES APROBATORIAS DE TRATADOS-Decisiones se dedican a la comprobación de requisitos de trámite en el Congreso dejando de lado las consecuencias constitucionales de los tratados que negocia el ejecutivo (Salvamento parcial de voto)/CORTE CONSTITUCIONAL-Incumplimiento de la función contenida en el numeral 10 del artículo 241 de la Constitución política sobre control de leyes aprobatorias de tratados (Salvamento parcial de voto)

CONVENIOS O ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Problemas de constitucionalidad en casos idénticos (Salvamento parcial de voto)

La Sentencia de la cual me aparto parcialmente incurre en este grave defecto. El tratado que analiza tiene al menos tres problemas serios de constitucionalidad, que son idénticos a los de los demás tratados bilaterales para evitar la doble tributación que nuestro país ha suscrito en el último tiempo. En primer lugar está el numeral 5o del artículo 12 del tratado que establece la condición de Nación Más Favorecida, o NMF, a favor de la República Checa. En segundo lugar, la cláusula de NMF sólo favorece a la República Checa sin que haya reciprocidad. Finalmente, el tercer problema de constitucionalidad consiste en que el artículo 23 establece mecanismos de arreglo amistoso de disputas, sin especificar cómo se van a resolver, ni qué mecanismos se van a utilizar. Por el contrario, le da facultades indeterminadas de resolución de conflictos al

Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

TRATADO ENTRE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENCION DE EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Inconstitucionalidad de la cláusula de Nación Más Favorecida y de otorgamiento unilateral a la República Checa por falta de reciprocidad (Salvamento parcial de voto)

CLAUSULA DE LA NACION MAS FAVORECIDA-Consecuencias en facultades del Presidente para dirigir las relaciones internacionales (Salvamento parcial de voto)

CLAUSULA DE NACION MAS FAVORECIDA-Vicio de inconstitucionalidad por falta de reciprocidad (Salvamento parcial de voto)

CLAUSULA DE NACION MAS FAVORECIDA-En términos del sistema de fuentes del derecho, es inconstitucional pues no sólo le da efectos extra-convencionales al convenio extralimitando el carácter inter partes de los tratados bilaterales, sino que le da efectos supra-convencionales (Salvamento parcial de voto)

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-No opera de la misma manera sobre normas contenidas en tratados internacionales bilaterales por no ser erga omnes sino inter partes (Salvamento parcial de voto)

TRATADOS INTERNACIONALES-El hecho que tengan efectos ínter partes, supone un análisis distinto respecto del uso recurrente de una "cláusula tipo" de carácter expansivo, como la de NMF (Salvamento parcial de voto)

TRATADO ENTRE COLOMBIA Y LA REPUBLICA CHECA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENCION DE EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Inconstitucionalidad de la cláusula sobre "Procedimiento Amistoso" (Salvamento parcial de voto)

El artículo 23 del tratado resulta contrario a la Constitución, pues establece que los conflictos que surjan por la interpretación y aplicación del tratado se verán sujetos a un "medio amistoso" de resolución de conflictos sin aclarar quién, cómo, o bajo qué reglas y procedimientos se adoptarán las decisiones. El tratado no especifica de qué medios se trata, entonces puede tratarse de un arbitramento o de una conciliación, en equidad o en derecho, bajo el sistema jurídico colombiano, checo, u otro. El texto nada aclara al respecto. En todo caso, la determinación del mecanismo de resolución de conflictos, así como el procedimiento y las reglas aplicables quedan al arbitrio de acuerdos privados y secretos firmados por el gobierno, los cuales están completamente por fuera de cualquier tipo de control de constitucionalidad

Referencia: Expediente LAT-428

**Asunto:** "Revisión Constitucional de la Ley 1690 de 2013, por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta " suscrito en Bogotá D.C, el 22 de marzo de 2012."

Magistrada Ponente:

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Con el acostumbrado respeto pero con profunda preocupación, me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala Plena en el presente caso, pues cae en la tendencia, cada vez más acentuada, de formalismo constitucional en el análisis de leyes aprobatorias de tratados. Con ello, la Corte empobrece la jurisprudencia constitucional sobre el tema y excluye peligrosamente el derecho internacional del ámbito de control que supone el derecho constitucional. La Corte dedica prácticamente toda su atención a la comprobación disciplinar de requisitos de trámite en el Congreso. Cada vez más páginas de las sentencias se dedican a establecer si el Congreso publicó las ponencias, si anunció debidamente los debates, y en fin, a realizar una labor notarial de certificación del cumplimiento de trámites y requisitos procedimentales.

Sin embargo, la Corte está dejando de lado las consecuencias constitucionales de los tratados que negocia el ejecutivo. En lugar de analizar el contenido normativo de las cláusulas del respectivo tratado, se limita a hacer afirmaciones rituales, vacías de análisis constitucional, que se limitan a celebrar la manera como el tratado objeto de decisión contribuye a la integración económica, al mejor entendimiento entre los Estados, y en fin, a la prosperidad y la paz mundial. Por ello, según la retórica adoptada, todo contenido de un tratado es constitucional.

Al sacrificar el análisis del contenido material de los tratados, la Corte está dejando de cumplir la función que le atribuyó el constituyente en el numeral 10° del artículo 241 de la Carta. Sin embargo, lo que resulta más preocupante aun, es que se deja sin control constitucional la función de dirigir las relaciones internacionales, que la Constitución le confió al Presidente de la República. Esto tiene dos graves consecuencias. En primer lugar, algunos tratados internacionales prevalecen en el orden interno y su incumplimiento puede comprometer la responsabilidad internacional del Estado. Si la facultad constitucional para suscribir tratados no es objeto de un control constitucional real previo, están en juego la supremacía de la Constitución, y la responsabilidad internacional del Estado. En segunda medida, las decisiones de la Corte hacen tránsito a cosa juzgada constitucional absoluta, lo que impide que los ciudadanos puedan demandarlas. Es decir, en realidad lo que se está sacrificando es la supremacía de la Constitución.

La Sentencia de la cual me aparto parcialmente incurre en este grave defecto. El tratado que analiza tiene al menos tres problemas serios de constitucionalidad, que son idénticos a los de los demás tratados bilaterales para evitar la doble tributación que nuestro país ha suscrito en el último tiempo. En primer lugar está el numeral 5° del artículo 12 del tratado que establece la condición de Nación Más Favorecida, o NMF, a favor de la República Checa. En segundo lugar, la cláusula de NMF sólo favorece a la República Checa sin que haya reciprocidad. Finalmente, el tercer problema de constitucionalidad consiste en que el artículo 23 establece mecanismos de arreglo amistoso de disputas, sin especificar cómo se van a resolver, ni qué mecanismos se van a utilizar. Por el contrario, le da facultades indeterminadas de resolución de conflictos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. A continuación haré una breve descripción de estos problemas.

### **1. Inconstitucionalidad de la Cláusula de Nación Más Favorecida y de su otorgamiento unilateral a la República Checa**

La cláusula establecida en el numeral 5 del artículo 12 del tratado con la República Checa tiene dos efectos particulares. En primer lugar, le otorga el estatus de NMF a la República Checa en relación con el tratamiento tributario de contratos de consultoría, asesoría técnica, etc. En segunda medida, limita este estatus a la República Checa, sin consagrar reciprocidad para

Colombia.

El gobierno colombiano ha suscrito una serie de tratados bilaterales para evitar la doble tributación. Estos tratados son prácticamente idénticos y están basados en un modelo o plantilla desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, para ese propósito. Sin embargo, de un tiempo para acá, y específicamente desde que suscribió el tratado con Canadá, el gobierno decidió modificar ligeramente la plantilla del tratado para evitar la doble tributación de la OCDE. Le agregó una cláusula de NMF, redactándola inicialmente como parte del protocolo adicional al Convenio, pero incluyó dicha cláusula sólo en beneficio de los empresarios de los Estados con los que Colombia celebra dichos tratados. No a favor de los empresarios colombianos.

Según dicha cláusula, si Colombia llegara a suscribir en el futuro un tratado que le otorgue un tratamiento tributario más benéfico a los empresarios de un tercer Estado, los beneficios que le otorgue en ese nuevo tratado se extienden automáticamente a todos los Estados con quienes Colombia haya pactado la cláusula de NMF en el pasado. Por lo tanto, cuando el gobierno colombiano pacta una cláusula de NMF hoy, le está impidiendo a gobiernos futuros pactar beneficios bilaterales mayores en materias tributarias, comerciales, o cambiarias, dependiendo del tratado específico de que se trate. Como si fuera poco, en todos los tratados para evitar la doble tributación, este beneficio lo obtienen únicamente los empresarios de los países con los que Colombia suscribe esta cláusula de NMF, no los empresarios de nuestro país.

La Corte es perfectamente consciente de la existencia de esta cláusula y ha analizado varios tratados bilaterales que la contienen. Sin embargo, no ha analizado el tema de la NMF en profundidad, ni indagado acerca de las repercusiones que tiene la concesión unilateral de este beneficio a terceros Estados, excluyendo a los empresarios colombianos de la posibilidad de solicitar un tratamiento tributario más favorable por parte de los Estados con los que suscribe dichos convenios.

A mi juicio, la falta de reciprocidad en la cláusula de NMF constituye un vicio de inconstitucionalidad evidente. En procesos de revisión de constitucionalidad de tratados anteriores, la Corte ha sido advertida sobre algunas de las consecuencias constitucionales del otorgamiento unilateral de esta cláusula por parte de la Universidad Externado, por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y por el ciudadano Juan Carlos Bejarano, entre otras. Sin embargo, lo único que ha dicho la Corte al respecto, ha sido lo siguiente:

"La Corte considera que esa circunstancia no representa un vicio de inconstitucionalidad a la luz del principio de reciprocidad, porque el Convenio y su Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada uno de sus artículos, sino que exigen una interpretación conjunta e integral del Acuerdo, que armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados. Sin embargo, **debe hacerse un llamado al Gobierno y al Congreso de la República para que, en el marco de sus atribuciones constitucionales y legales, evalúen la pertinencia de este tipo de cláusulas en los tratados internacionales** y particularmente en los Acuerdos para evitar la doble tributación" (resaltado fuera de texto original) C-460/10 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Para justificar su decisión de avalar el otorgamiento unilateral del tratamiento de NMF a otros Estados, la Corte ha venido argumentando que para identificar si un tratado vulnera el principio de reciprocidad en las relaciones internacionales, el juez constitucional no puede entrar a analizar cada artículo del tratado de manera descontextualizada. La razón de esto es que el Presidente de

la República cuenta con un amplio margen de discrecionalidad para dirigir las relaciones internacionales. Entre otras, porque es a él a quien le corresponde identificar cuál es el interés nacional, y es perfectamente posible que a Colombia le convenga darle un beneficio unilateral a un Estado a cambio de otro beneficio en otro aspecto.

La potestad para intercambiar un beneficio en un aspecto determinado para recibir un beneficio en otro aspecto, no es inconstitucional. Por el contrario, en materia económica tiene un sólido asidero en los conceptos de ventaja absoluta y ventaja comparativa. Por poner un ejemplo, si Colombia es más eficiente produciendo bananos que computadores, y otro país es más eficiente en producir computadores que bananos, y a Colombia le interesa que su población adquiera computadores a precios competitivos, es razonable que concedamos incentivos a países productores de computadores, a cambio de beneficios en la exportación de nuestros bananos.

Sin embargo, la justificación de un *quid pro quo* de este estilo, como fundamento del trato diferenciado respecto de la doble tributación que se les otorga a los empresarios de la República Checa, queda desvirtuada por completo en el presente caso. Este es un beneficio que Colombia está **otorgando indistintamente a todos los Estados** con los que suscribe el tratado plantilla modificado para evitar la doble tributación de la OCDE. ¿Qué ventajas comparten Chile, España, México, Canadá y la República Checa en materia de prestación de servicios de asesoría y consultoría que deban ser premiados todos de igual manera? ¿Qué beneficios está recibiendo Colombia de cada uno de estos Estados, si se trata de un tratado plantilla?

Sin duda, las relaciones internacionales suponen interacciones complejas, y como lo dice la Sentencia citada previamente, los beneficios que recibe Colombia por parte de los Estados con los que suscribe tratados bilaterales no necesariamente corresponden a los beneficios que les otorga. Es decir, utilizando la expresión técnica del derecho de los contratos, no siempre las obligaciones de los tratados son perfectamente sinalagmáticas. La complejidad de las relaciones internacionales justifica que el análisis del juez constitucional confiera un ámbito de acción amplio al Presidente de la República en este tema. No obstante, esta complejidad puede observarse también en otros tipos de relaciones sociales, políticas y económicas, frente a las cuales la Corte no ha mostrado tanta deferencia frente al ejecutivo. En efecto, la complejidad de las relaciones internacionales exige que haya un cierto nivel de auto-control por parte del juez constitucional. Sin embargo, ello supone que efectivamente el juez constitucional lleve a cabo un análisis de constitucionalidad, y no simplemente que abdique de este deber, limitándose a "hacer un llamado" al Congreso y al Presidente a analizar la "pertinencia" de dicha cláusula.

Si la Corte fuera consistente con su jurisprudencia en materia de igualdad, al analizar estos tratados entraría, como mínimo, a analizar si el tratamiento diferencial entre empresarios colombianos y checos está justificado. Sin embargo, hasta ahora no lo ha hecho. En virtud del mandato constitucional de la reciprocidad en las relaciones internacionales, la Corte podría exigir del ejecutivo un mínimo de prueba de que nuestro país está recibiendo algo a cambio de los beneficios unilaterales que está otorgando. Por el contrario, la Sentencia citada arriba rehúye esta posibilidad, y abandona la posibilidad de ejercer algún tipo de control sobre la función de dirección de las relaciones internacionales encomendada al Presidente de la República. En lugar de ello, la Corte excluyó este tema del ámbito del derecho constitucional. La concesión unilateral de beneficios es ahora una mera cuestión de "pertinencia", y no un tema de derecho constitucional.

Con posterioridad a la sentencia C-460/10 en la que la corte hace el llamado nuevamente el gobierno introduce exactamente la misma cláusula que, felizmente, alguien había agregado al

modelo de tratado sobre doble tributación de la OCDE en el tratado anterior. En esta oportunidad, la Corte nuevamente hace el llamado y reitera que el tema es de pertinencia, pero no de derecho constitucional. Al respecto dice:

"Si bien en las intervenciones se planteó objeción en relación con la letra g) del artículo 1° del Protocolo, que establece la cláusula de "nación más favorecida " de carácter unilateral en cabeza de Colombia, en virtud de la cual en el evento en que el Estado colombiano suscriba un acuerdo de tipo impositivo con un tercer Estado que contemple mejores condiciones, éstas se entenderán extendidas automáticamente a la República del Canadá, país que por virtud de la misma cláusula no se obliga a garantizar la igualdad de trato. Al respecto, la Corte considera que esa circunstancia no representa un vicio de inconstitucionalidad por sí solo a la luz del principio de reciprocidad, porque tal como se señaló en la sentencia C-460 de 2010, el Convenio y su Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada uno de sus artículos, sino que se exige una interpretación conjunta e integral del Acuerdo, que en este caso armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados. Sin embargo, **se reitera el llamado al Gobierno y al Congreso de la República para que, en el marco de sus atribuciones constitucionales y legales, evalúen la pertinencia de este tipo de cláusulas en los tratados internacionales** y particularmente en los Acuerdos para evitar la doble tributación." Sentencia C-295/12 (M.P. Juan Carlos Henao) (Resaltado fuera de texto original)

Después de este segundo caso, por supuesto, el gobierno tampoco hace caso al llamado a analizar la pertinencia de la concesión unilateral de la cláusula de NMF. Sin embargo, la decisión de no hacer caso a este llamado a la pertinencia es perfectamente sensata. No le corresponde a esta Corporación referirse a la pertinencia o impertinencia de una cláusula en un tratado internacional. Constitucionalmente, esta función está en cabeza del Presidente de la República como director de las relaciones internacionales, conforme a lo dispuesto en el numeral 2° del artículo 189 de la Carta, y al Congreso de la República, conforme al numeral 16 del artículo 150 de la Constitución. A la Corte no le corresponde hacer llamados sobre la pertinencia de una u otra cláusula de un tratado, le corresponde analizar su constitucionalidad, no sólo desde el punto de vista de la forma, sino también de su contenido material. Por lo tanto, al analizar el siguiente tratado bilateral para evitar la doble tributación, la Corte ya no hace un llamado para que el Presidente analice la pertinencia de la cláusula, sino que avala, ya sin hacer crítica alguna, la potestad del Presidente para suscribir este tipo de cláusulas. Dice al respecto:

"Sin embargo, es necesario hacer una mención especial al numeral 4° del Protocolo que contiene lo que podría determinarse como la "cláusula de la nación más favorecida ". En virtud de esta adición, en el caso de que Colombia acuerde con un tercer Estado una tasa impositiva que resulte inferior a la establecida en el artículo 12 o dichos pagos son considerados con una naturaleza diferente, esa nueva tasa se aplicará automáticamente al Convenio como si constara en el mismo.  
"

"Sobre el particular la Corte ha señalado que no representa un vicio de inconstitucionalidad y por el contrario se adecúa al principio de reciprocidad, en la medida en que el Convenio y el Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada una de sus disposiciones. Este tipo de cláusulas requiere de una interpretación conjunta e integral que armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados[48]." Sentencia C-221/13 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio)

Del anterior recuento jurisprudencial se tiene entonces que la Corte desconstitucionalizó el tema de la concesión unilateral del beneficio de NMF. Por lo tanto, el gobierno continúa hoy

suscribiendo convenios para evitar la doble tributación con base en la plantilla OCDE modificada. Como se dijo, el otorgamiento unilateral del beneficio de NMF supone un trato diferenciado no justificado a favor de los empresarios checos. Más aun, constituye una violación del principio de igualdad entre nacionales checos y colombianos. Si Colombia suscribe un tratado más favorable, los empresarios checos tendrán derecho a exigir un tratamiento más favorable frente a la "autoridad del Estado", es decir frente al Ministerio de Hacienda. Entre tanto, los empresarios colombianos no tendrían ese mismo derecho si la República Checa suscribiera un tratado más favorable con un tercer Estado.

Sin embargo, más allá del vicio de inconstitucionalidad que supone el otorgamiento unilateral y discriminatorio de dicho beneficio, es necesario referirse a las consecuencias que tiene la cláusula NMF en sí misma, con respecto a las facultades del Presidente de la República para dirigir las relaciones internacionales.

## **2. Las consecuencias de la NMF para las facultades del Presidente para dirigir las relaciones internacionales**

Como se mencionó anteriormente, la cláusula de NMF implica que nuestro país se obliga a extender a los Estados beneficiarios de dicha cláusula todos los beneficios adicionales que confiera a terceros Estados en el futuro. Esto significa que si el día de mañana el Presidente de la República quiere otorgarle un beneficio tributario mayor a un Estado, debe otorgárselo también a todos aquellos Estados con los que ha convenido una cláusula NMF. Es decir, el Presidente no podría otorgarle un beneficio tributario mayor, con exclusividad, a un Estado en un tratado bilateral. Del mismo modo, no podría otorgar, mediante un tratado multilateral, un beneficio tributario mayor y exclusivo a un grupo de Estados distinto de aquel con el cual ya convino previamente la cláusula NMF.

Esto significa que al pactar una cláusula NMF el Presidente actual impone una restricción a la facultad que tienen los presidentes en el futuro para dirigir las relaciones internacionales. En el futuro, los presidentes simplemente no van a poder darle un tratamiento más favorable a otros Estados. No van a poder darles exclusividad en el tratamiento tributario más favorable. Si el día de mañana un Presidente de la República decide priorizar sus relaciones con un Estado determinado o con un grupo de Estados, por cuestiones de conveniencia política o económica, simplemente no podrá darle un tratamiento más favorable, porque el tratamiento que le dé se extiende automáticamente a todos aquellos Estados con los que haya suscrito convenios con esta cláusula.

El problema jurídico es entonces si constitucionalmente el Presidente de la República de hoy puede impedir que los Presidentes en el futuro dirijan las relaciones internacionales decidiendo a qué Estados le otorgan tratamientos más favorables en cada momento. Sin duda, los presidentes deben cumplir las obligaciones internacionales contraídas por sus antecesores, en virtud del principio de pacta sunt servanda, así el periodo institucional de sus antecesores haya terminado. Todas las decisiones de los presidentes anteriores de obligarse mediante tratados limitan la discrecionalidad de los presidentes posteriores, pero sólo en la medida en que los obligan a cumplir obligaciones adquiridas previamente. No los obligan a extender las obligaciones que estos adquieran en el futuro a terceros Estados.

La facultad de dirigir las relaciones internacionales que la Constitución le otorga a cada Presidente como jefe de Estado, está circunscrita temporalmente. Esta es una característica propia de todo sistema democrático en que haya alternancia de esta función. El presidente debe

dirigir las relaciones internacionales como jefe de Estado dentro del término de su período constitucional. Por lo tanto, no puede restringir la facultad que tienen presidentes elegidos democráticamente de decidir cuándo y frente a quién se obligan internacionalmente. Cada Presidente, en cada momento debe tener la capacidad para ofrecerle beneficios exclusivos a los Estados que considere conveniente. Si ello no es así, se está restringiendo un componente fundamental de la facultad de dirigir las relaciones internacionales, que consiste en determinar el sentido de oportunidad para conferir ventajas competitivas a Estados determinados.

Al avalar la posibilidad de que el Presidente suscriba cláusulas de NMF se está restringiendo la facultad de la institución presidencial para dirigir las relaciones internacionales, en favor del Presidente de turno. Esta es una situación que le corresponde impedir al juez constitucional, al cual le compete garantizar la vigencia de la Constitución en el largo plazo. No sólo el ejercicio inmediato de las facultades del presidente de turno. En esa medida, a la Corte Constitucional le corresponde vigilar que todos los Presidentes, no sólo hoy, sino hacia el futuro, tengan la posibilidad de ejercer sus facultades constitucionales plenamente.

Por otra parte, la cláusula de NMF también afecta la situación de nuestro país dentro del sistema internacional. La utilización irrestricta de la cláusula produce no sólo un estancamiento de las relaciones internacionales, sino que se garantiza que se perpetúen en el tiempo las relaciones estructurales de dependencia frente a Estados más poderosos. El día de mañana nuestro país no podrá decidir otorgar mayores beneficios a Estados que considere que ofrecen mayores ventajas, sino que quedará indefectiblemente atado al pasado, cargando con un lastre inmanejable en su política internacional.

En términos del sistema de fuentes de derecho, la cláusula de NMF también es inconstitucional, pues no sólo le da efectos extra-convencionales al convenio, extralimitando el carácter inter partes de los tratados bilaterales, sino que le da efectos supra-convencionales. ¿Y por qué es importante el carácter inter partes en tratados como éste? Porque en derecho internacional económico es fundamental el concepto de ventaja competitiva. En esa medida, es vital que el Presidente tenga, en **cada** momento, la capacidad para darle dinamismo a las relaciones internacionales favoreciendo al país que en cada coyuntura específica represente las mayores ventajas comerciales, cambiarias, tributarias, o políticas. Por ello, es vital que tenga la potestad no sólo para conceder beneficios a un Estado, sino de favorecerlo, es decir, excluir a los demás del trato más favorable, suscribiendo tratados bilaterales con quien considere más conveniente en cada momento. Claramente esta potestad está comprendida dentro del conjunto de facultades que puede ejercer el Presidente para dirigir las relaciones internacionales.

Con todo, podría afirmarse que una vez la Corte avaló la primera cláusula NMF en la Sentencia C-460 de 2010, esta disposición hizo tránsito a cosa juzgada constitucional. Desde este punto de vista, la Corte no podría cambiar ahora su jurisprudencia en una Sentencia posterior. Al fin y al cabo, el contenido material de la norma es el mismo, y ya había sido declarado conforme a la Constitución. Esta tesis se vería reforzada por el hecho de que el análisis que hace la Corte al revisar un tratado es definitivo e integral.

Sin embargo, la cosa juzgada constitucional no opera de la misma manera sobre normas contenidas en tratados internacionales bilaterales, pues estos no son erga omnes sino inter partes. Como los sujetos de derechos y obligaciones en cada tratado son distintos, la norma o consecuencia normativa en cada uno también es distinta. Es incluso posible afirmar, por ejemplo, que no es lo mismo pactar una cláusula de NMF en un acuerdo comercial frente a China que frente a Bolivia, y ello no se debe sólo a que las características de cada Estado y su situación

dentro del sistema internacional sean distintas, sino a que las relaciones de nuestro país son más estrechas con algunos países que con otros. Por ello, las consecuencias normativas de cada tratado son diferentes, al margen de que el texto pactado sea idéntico. Cada tratado que el Estado colombiano ratifique con la cláusula NMF beneficia a un Estado parte distinto. En esa medida, son también distintos Estados los que pueden exigirle diplomática o judicialmente a nuestro país que les extienda los beneficios del nuevo tratado más beneficioso, de conformidad con la cláusula de NMF pactada con ellos.

Así mismo, el hecho de que los tratados internacionales tengan efectos **ínter partes** supone un análisis distinto respecto del uso recurrente de una "cláusula tipo" de carácter expansivo, como la de NMF. Como se mencionó anteriormente, la cláusula de NMF implica que nuestro país se obliga a extender a los Estados beneficiarios de dicha cláusula todos los beneficios adicionales que confiera a terceros Estados en el futuro. Esto significa que si el día de mañana el Presidente de la República quiere otorgarle un mayor beneficio comercial o tributario a un Estado, debe otorgárselo también a todos aquellos Estados con los que ha convenido una cláusula NMF. La consecuencia de ello es que la restricción que tienen los presidentes para dirigir las relaciones internacionales va a ser cada vez mayor, a medida que se pacten más y más cláusulas NMF en convenios internacionales, pues cada vez tiene que extender los beneficios que otorgue a un número mayor de Estados. Eso supone que la facultad que tiene el Presidente para obligarse bilateralmente, concediendo beneficios exclusivos a un Estado es, correspondientemente, cada vez menor. La vulneración del numeral 10 del artículo 189 sería cada vez mayor, lo cual supone un efecto particular, el de la **inconstitucionalidad gradual o creciente**.

Las consecuencias cada vez más nocivas de este tipo de normas pueden terminar por vaciar de contenido la facultad de dirigir las relaciones internacionales consagrada en el artículo 189 de la Carta. Más aun, las consecuencias crecientes de la utilización recurrente de la cláusula de NMF puede vaciar de contenido el principio mismo de soberanía, contemplado en el artículo 9º de la Constitución, que conforme a la definición tradicional de Juan Bodino significa que cada Estado tiene la potestad de obligarse internacionalmente sin que para ello requiera el permiso de otros Estados.[49]

### **3o Inconstitucionalidad de la Cláusula sobre "Procedimiento Amistoso"**

Finalmente, también considero que el artículo 23 del tratado resulta contrario a la Constitución, pues establece que los conflictos que surjan por la interpretación y aplicación del tratado se verán sujetos a un "medio amistoso" de resolución de conflictos sin aclarar quién, cómo, o bajo qué reglas y procedimientos se adoptarán las decisiones. El tratado no especifica de qué medios se trata, entonces puede tratarse de un arbitramento o de una conciliación, en equidad o en derecho, bajo el sistema jurídico colombiano, checo, u otro. El texto nada aclara al respecto. En todo caso, la determinación del mecanismo de resolución de conflictos, así como el procedimiento y las reglas aplicables quedan al arbitrio de acuerdos privados y secretos firmados por el gobierno, los cuales están completamente por fuera de cualquier tipo de control de constitucionalidad.

Por otra parte, la indeterminación de las facultades que tiene el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, y la institución homologa en la República Checa, como autoridades competentes para resolver los conflictos que surjan de la aplicación del tratado "con independencia de los recursos previstos en el ordenamiento interno" requiere, como mínimo, un análisis más profundo de constitucionalidad, puesto que la facultad para resolver controversias otorgada al Ministerio de Hacienda supone de una capacidad de disposición sobre dineros públicos. Sin embargo, la Corte no tuvo en cuenta ninguna de las anteriores consideraciones a la

hora de estudiar la constitucionalidad de dicho artículo.

Fecha ut supra

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

[1] Intervención de la DIAN Folio 212 cuaderno principal

[2] Intervención de la DIAN Folio 215 cuaderno principal

[3] Concepto del procurador general de la nación (folio 272) cuaderno principal

[4] Concepto del procurador general de la nación (folio 276) cuaderno principal.

[5] Concepto del procurador general de la nación (folio 276) cuaderno principal.

[6] Corte Constitucional, Sentencia C-221 de 2013, M.P. Jorge Ivan Palacio Palacio, C-767 de 2012, M.P. Maria Victoria Calle Correa. Reiterando: Corte Constitucional, Sentencia C-468 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero; Corte Constitucional, Sentencia C-376 de 1998 M.P. Alejandro Martínez Caballero; Corte Constitucional, Sentencia C-426 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz; Corte Constitucional, Sentencia C-924 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[7] Corte Constitucional, Sentencia C-615 de 2009, M.P. Humberto Sierra Porto, 2 de septiembre de 2009.

[8] En este último sentido, ver el artículo 7º de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados: "Plenos poderes. 1. Para la adopción la autenticación del texto de un tratado, para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a un Estado: || a) si se presentan los adecuados plenos poderes, o || b) si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados. o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes. || 2. En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado: | a) los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado; | |b) los Jefes de misión diplomáticas, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados; || c) los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia. Organización u órgano.

[9] Constitución Política De Colombia: "Artículo 154. (...)Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado". (Subrayado fuera del texto)

[10] Ante la inexistencia en el Acta en la que se consigna el debate del Proyecto en estudio, de una manifestación expresa e inequívoca de la aprobación por votación unánime del mismo, estos serán los criterios tenidos en cuenta por la Sala en el análisis del trámite legislativo adelantado en los debates posteriores.

- [11] Congreso de la República de Colombia, Gaceta No. 781 de 2013, pp.1 y 2.
- [12] Congreso de la República de Colombia, Gaceta No. 781 de 2013, p. 18
- [13] Folio 1, cuaderno de pruebas OPC-022 de 2014. Secretaría General Comisión Segunda Cámara de Representantes.
- [14] Ver folio No. 48 del Cuaderno Principal.
- [15] Congreso de la República de Colombia, Gaceta No. 54 de 20 de febrero de 2014, Acta 250 de 19 de noviembre de 2013, pp. 53 a 55.
- [16] "ARTÍCULO 7o. ANÁLISIS DEL IMPACTO FISCAL DE LAS NORMAS. En todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo. //Para estos propósitos, deberá incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo. //El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cualquier tiempo durante el respectivo trámite en el Congreso de la República, deberá rendir su concepto frente a la consistencia de lo dispuesto en el inciso anterior. En ningún caso este concepto podrá ir en contravía del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Este informe será publicado en la Gaceta del Congreso. //Los proyectos de ley de iniciativa gubernamental, que planteen un gasto adicional o una reducción de ingresos, deberá contener la correspondiente fuente sustitutiva por disminución de gasto o aumentos de ingresos, lo cual deberá ser analizado y aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. //En las entidades territoriales, el trámite previsto en el inciso anterior será surtido ante la respectiva Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces".
- [17] Xavier, A., Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales, Universidad Austral, Buenos Aires, 2005, p. 55.
- [18] Tixier G, Droit Fiscal Internacional. Pratique francaise, París, 1990.
- [19] Ver al respecto, Xavier, A., ob. cit., p. 67.
- [20] Sentencias C-260 de 2014, C-295 de 2012, C-460 de 2010, C-577 de 2009 y C-383 de 2008.
- [21] Cfr. Sentencias C-260 de 2014 y C-460 de 2010.
- [22] Rohatgi. Op cit., p. 32.
- [23] Sentencia C-460 de 2010, reiterado en sentencia C-260 de 2014.
- [24] Cfr. Sentencia C-577 de 2009.
- [25] Cfr. Sentencias C-460 de 2010, C-221 de 2013 y C-260 de 2014.
- [26] Cfr. Sentencias C-460 de 2010, C-260 de 2014, C-238 de 2014 y C-221 de 2013.
- [27] Cfr. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011. Nueva York, 2013.
- [28] Sentencia C-289 de 2014

[29] Cfr. Sentencias C-460 de 2010, C-295 de 2012 y C-260 de 2014.

[30] Cfr. Sentencia C-460 de 2010, reiterado en sentencias C-295 de 2012, y C-260 de 2014.

[31] Como ya lo ha hecho en anterior oportunidad, Cfr. sentencia 221 de 2013.

[32] Cfr. Sentencias, C-577 de 2009, C-295 de 2012 y C-260 de 2014

[33] Cfr. Sentencias C-295 de 2012 y C-221 de 2013

[34] Cfr. Entre otras las Sentencias C-260 de 2014, C-221 de 2013, C295 de 2012.

[35] El tenor del texto señalaba: "4. En relación con el Artículo 12 se entiende que: || a) En el caso de que Colombia, después de firmado este Convenio, acordara con un tercer Estado una tasa impositiva sobre regalías aplicable a los pagos por asistencia técnica y servicios técnicos que sea inferior a la establecida en el artículo 12 del presente Convenio, o bien, considera dichos pagos con una naturaleza distinta a la de regalías, esa nueva tasa impositiva o naturaleza se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo y surtirá efectos desde la fecha en la que sean aplicables las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado."

[36] En aquella oportunidad la Corte comenzó exponiendo que "es necesario hacer una mención especial al numeral 4º del Protocolo que contiene lo que podría determinarse como la "cláusula de la nación más favorecida". En virtud de esta adición, en el caso de que Colombia acuerde con un tercer Estado una tasa impositiva que resulte inferior a la establecida en el artículo 12 o dichos pagos son considerados con una naturaleza diferente, esa nueva tasa se aplicará automáticamente al Convenio como si constara en el mismo."

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

[38] "3. AD Artículo 11 || a) En el caso, de que Colombia, después de firmado este presente Convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre intereses inferior al establecido en el artículo 11 o una exención distinta a las contempladas en dicho artículo del presente Convenio, ese nuevo tipo impositivo o exención se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado; (subraya fuera de texto) || 4. AD Artículo 12 || En el caso de que Colombia, después de firmado este presente Convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente Convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado."

[39] "Ad. Artículo 12. || Si Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado en el que se modifique la imposición en el país fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que se contemplan en el artículo 12 de este Convenio, tales modificaciones se aplicarán al presente Convenio como se indica a continuación: || En el caso que se acuerde una exención o una alícuota menor en dicho Convenio tal exención o alícuota menor se aplicará automáticamente a este Convenio. La exención o la reducción de la alícuota se aplicará a este Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio con el otro Estado, bajo las mismas condiciones como si esa exención o alícuota menor hubiera sido especificada en este Convenio. La autoridad competente de Colombia informará, sin demora, a la autoridad competente de Chile, que se han cumplido las condiciones para la aplicación de este párrafo.

[40] "VIII. Ad. Artículo 12 || (...) || 3. En el caso de que Colombia, después de firmado este presente Convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente Convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado."

[41] Cfr. Sentencias C-383 de 2008, C-577 de 2009, C460 de 2010, C-295 de 2012 y C-221 de 2013.

[42] Cfr. Sentencia C-295 de 2012 y C-221 de 2013

[43] Cfr. Sentencias C-577 de 2009, C-295 de 2012 y C-260 de 2014 entre otras.

[44] La traducción que aparece en el texto en español hace referencia a "procedimiento de acuerdo amistoso" sin embargo en la versión en inglés, que es la que según el tratado prevalecerá ante cualquier divergencia, se utiliza la fórmula "mutual agreement procedure" el cual corresponde de forma más rigurosa a un acuerdo mutuo como comúnmente se ha presentado en los diferentes acuerdos de este tipo firmados por Colombia.

[45] En este sentido, al analizar idénticos textos relativos al procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo, la Corte ha señalado sin duda alguna su constitucionalidad. Al respecto ver entre otras las sentencias C-238 de 2014, C-221 de 2013, C-295 de 2012, C-460 de 2010, C-577 de 2009.

[46] Cfr. Sentencias C-577 de 2009, C 221 de 2013 y C238 de 2014 entre otras.

[47] Particularmente los artículos 24 y 28:

Entrada en vigor y aplicación provisional de los tratados. || 24. Entrada en vigor. || 1. Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en el se disponga o que acuerden los Estados negociadores. || 2. A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrara en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado. || 3. Cuando el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se haga constar en una fecha posterior a la de la entrada en vigor de dicho tratado, este entrará en vigor con relación a ese Estado en dicha fecha, a menos que el tratado disponga otra cosa. || 4. Las disposiciones de un tratado que regulen la autenticidad de su texto, la constancia del consentimiento de los Estados en obligarse por el tratado, la manera o la fecha de su entrada en vigor, las reservas. las funciones del depositario y otras cuestiones que se susciten necesariamente antes de la entrada en vigor del tratado se aplicarán desde el momento de la adopción de su texto.

Aplicación de los tratados. || 28. Irretroactividad de los tratados. Las disposiciones de un tratado no obligaran a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

[48] Cfr. Sentencias C-383 de 2008, C-577 de 2009, C-460 de 2010 y C-295 de 2012. En esta última oportunidad la Corte sostuvo: "En lo que dice relación al Protocolo del Convenio entre la República de Colombia y la República de Canadá, la Corte encuentra reparo de carácter constitucional. // Si bien en las intervenciones se planteó objeción en relación con la letra g) del artículo Iº del Protocolo, que establece la cláusula de "nación más favorecida" de carácter unilateral en cabeza de Colombia, en virtud de la cual en el evento en que el Estado colombiano suscriba un acuerdo de tipo impositivo con un tercer Estado que contemple mejores condiciones,

éstas se entenderán extendidas automáticamente a la República del Canadá, país que por virtud de la misma cláusula no se obliga a garantizar la igualdad de trato. Al respecto, la Corte considera que esa circunstancia no representa un vicio de inconstitucionalidad por sí solo a la luz del principio de reciprocidad, porque tal como se señaló en la sentencia C-460 de 2010, el Convenio y su Protocolo no pueden valorarse a partir de una lectura independiente de cada uno de sus artículos, sino que se exige una interpretación conjunta e integral del Acuerdo, que en este caso armoniza con dicho principio al ser el resultado de los consensos alcanzados. Sin embargo, se reitera el llamado al Gobierno y al Congreso de la República para que, en el marco de sus atribuciones constitucionales y legales, evalúen la pertinencia de este tipo de cláusulas en los tratados internacionales y particularmente en los Acuerdos para evitar la doble tributación".

[49] Bodino, Juan. 1992. Los Seis Libros de la República. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, España.

2



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma del Ministerio de Relaciones Exteriores

ISSN 2256-1633

Última actualización: 30 de septiembre de 2024 - (Diario Oficial No. 52.869 - 4 de septiembre de 2024)

