

**Vacíos normativos del establecimiento permanente en el marco de los convenios para evitar  
la doble imposición**

**Anyel Colorado Cruz & Francisco Leonardo Barbosa  
Junio 2018**

**Asesor  
PhD. Héctor Darío Betancur**

**Universidad de Manizales  
Módulo de Investigación  
Maestría en Tributación – Cohortes III y IV  
Manizales**

## Contenido

	<b>Pág.</b>
Resumen	8
Capítulo 1. Introducción	9
1.1 Planteamiento del problema	12
1.2 Objetivos de la investigación	22
1.2.1 Objetivo general	22
1.2.2 Objetivos específicos	22
1.3 Justificación	23
1.4 Delimitación y alcance de la investigación	25
Capítulo 2. Marco Teórico	26
2.1 Antecedentes de la investigación	26
2.1.1 Evolución histórica del establecimiento permanente	31
2.2 Bases teóricas	34
2.2.1 Establecimiento Permanente	34
2.2.2 Impuesto de Renta	36
2.2.3 Impuesto al Patrimonio	37
2.2.4 Doble imposición	38
2.2.5 Métodos para eliminar la doble imposición	41
2.2.6 Convenios de Doble Imposición	43
2.2.7 Modelos de CDI	44
2.2.8 Modelo OCDE	44

	3
2.2.8.1 Convenio ONU	46
2.2.8.2 Plena competencia	47
2.3 Bases Legales	47
2.3.1 Estatuto tributario	47
2.3.2 Convenios doble imposición celebrados por Colombia con países de habla hispana	49
2.3.3 Comentarios a los Modelos OCDE y ONU	54
Capítulo 3. Aspectos metodológicos	56
3.1 Diseño de la investigación	56
3.1.1 Tipo de Investigación	56
3.2 Técnicas e instrumentos de recolección de la información	57
3.2.1 Tratamiento y análisis de la información	57
4. Capitulo cuatro. Descripción, análisis y discusión de los resultados	58
4.1 Descripción	58
4.2 Comentarios del artículo 5 EP contenidos en el MC OCDE	64
4.3 Análisis doctrinal y jurisprudencial sobre EP	67
4.3.1 Interpretación de los tratados internacionales	67
4.3.2 Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	68
4.3.3 Lugar fijo de negocios	70
4.3.4 Actividades auxiliares o complementarias	74
4.3.5 Atribución de ingresos, costos y gastos	76
4.3.6 Otros temas	79
4.3.7 Operaciones con vinculados	85

	4
4.3.8 Comercio electrónico	91
4.3.9 Jurisprudencia Internacional	93
4.4 Identificación de los vacíos normativos en los CDI sobre concepto de establecimiento permanente	108
4.4.1 Dificultad para establecer un lugar fijo de negocios en la prestación de servicios	111
4.4.2 Abuso de la figura de agente independiente	112
4.4.3 Fraccionamiento de actividades para considerarlas auxiliares o preparatorias	114
4.4.4 Fraccionamiento de contratos para disminuir duración de una obra	116
4.4.5 Reglamentación insuficiente frente a la atribución de ingresos, costos y gastos	118
4.4.6 Falta de disposiciones específicas frente al Comercio electrónico	120
4.5 Alternativas para solucionar los vacíos normativos de los CDI frente a la figura de EP	122
4.5.1 Recomendaciones generales	122
4.5.2 Recomendaciones específicas	125
4.5.2.1 Plan de Acción BEPS N° 7	126
4.5.2.2 Reglas Antiabuso	128
5. Capítulo 5. Conclusiones	130
Referencias bibliográficas	134

### Lista de Tablas

	<b>Pág.</b>
Tabla 1. Convenios celebrados por Colombia hasta el año 2017	16
Tabla 2. Jurisprudencia Internacional E.P	17
Tabla 3. Establecimientos Permanentes en Colombia	18
Tabla 4. Relación de doctrina proferida por la DIAN sobre Establecimiento Permanente	19
Tabla 5. Método de exención	42
Tabla 6. Método de descuento	42
Tabla 7. Estructura Modelo OCDE.	45
Tabla 7. Estructura Modelo ONU	46
Tabla 9. Ley 1607 de 2012	48
Tabla 10. Decreto reglamentario 3026 de 2013	49
Tabla 11. Decreto reglamentario 3028 de 2013	49
Tabla 12. Ley aprobatoria 1082 de fecha 31/07/2006	51
Tabla 13. Ley aprobatoria 1261 de fecha 23/12/2008	52
Tabla 14. Ley aprobatoria 1568 de fecha 02/08/2012	53
Tabla 15. Modelo del convenio OCDE 2010	59
Tabla 16. CDI celebrados por Colombia con países de habla hispana	60
Tabla 17. Comparativo mc OCDE con los CDI celebrados por Colombia	62
Tabla 18. Comparativo imposición a las rentas mc OCDE vs CDI	63

Tabla 19. Categorías de la doctrina sobre EP

66

### **Lista de figuras**

	<b>Pág.</b>
Figura 1. Criterios subjetivos y económicos	39
Figura 2. Clasificación doctrina DIAN EP	69
Figura 3. Vacíos normativos del EP en los CDI	110

## Índice de abreviaturas

EP: Establecimiento Permanente

CDI: Convenio para evitar la doble imposición

E.T.: Estatuto Tributario

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

MCOCDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

ONU: Organización de Naciones Unidas

MONU: Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas

BEPS: Erosión de las bases y la transferencia de beneficios (en inglés Base Erosion and Profit Shifting)

PPT: Test de propósito principal (en inglés principal purpose test).

DUT: Decreto Único Tributario.

RUT: Registro Único Tributario

## RESUMEN

El presente documento es el resultado final de la investigación orientada a identificar la problemática que se evidencia en la aplicación de la figura de establecimiento permanente, concepto relevante en los acuerdos fiscales entre los países a nivel mundial, trabajo de grado que se presenta como requisito para optar al título de Magister en Tributación otorgado por la Universidad de Manizales.

El objetivo principal de la investigación es dar conocer los aspectos que generan dificultad en la interpretación y aplicación correcta de las normas y disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición en el impuesto de renta y patrimonio, celebrados por Colombia con los países de España, Chile y México, tomando como referente la doctrina oficial a nivel local emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como la jurisprudencia que se ha expedido a nivel internacional, principalmente por países europeos.

Para desarrollar el trabajo se describe un referente histórico y normativo sobre la figura de establecimiento permanente, luego se presenta la definición de este concepto en el marco de los modelos más utilizados a nivel mundial; continua con las semejanzas y diferencias entre lo estipulado en los tratados celebrados por Colombia con los países de habla hispana y lo contenido en el modelo de la OCDE, para identificar en ellos los aspectos que generan mayor incertidumbre o ambigüedad para su correcta aplicación; y finalmente se exponen diferentes propuestas y consideraciones que permiten solucionar algunos de los problemas más frecuentes o minimizar en otros casos los riesgos de evasión y elusión que ello provoca.

**Palabras claves:** establecimiento permanente, tributación internacional, convenios para evitar la doble imposición, tratamiento fiscal de sociedades extranjeras, no residentes fiscales.



## Capítulo 1

### Introducción

La forma de hacer negocios en el mundo ha evolucionado a tal punto que las transacciones por sencillas, complicadas, cuantiosas o poco representativas, se realizan sin importar la distancia, el idioma, la política, la religión o las condiciones socio económicas de cada una de las personas. Muchas de las empresas hoy en día, en especial las grandes denominadas multinacionales, no sólo se dedican a realizar negocios desde el país de origen donde fueron constituidas, sino que, con el fin de aprovechar ventajas comparativas y competitivas, además de las facilidades que ofrecen algunos países para atraer la inversión extranjera, se establecen en lugares diferentes al de su residencia a través de diferentes figuras como sucursales, agencias, filiales, subsidiarias, entre otras, con el fin de mejorar su producción, distribución, comercialización o también para maximizar la rentabilidad del negocio a través de la disminución de costos de producción (mano de obra menos onerosa) o disminución de los gastos (menores tasas impositivas).

Esta globalización de la economía trae consigo una serie de consecuencias que tienen implicaciones en los aspectos sociales, económicos y políticos de los países, lo que afecta el presupuesto oficial con relación a los recursos que se requieren para la inversión social y el gasto público, así como las finanzas de los entes privados, “en donde en algunas ocasiones se generan condiciones de tributación excesiva para quienes realizan los negocios en diferentes lugares del mundo” (Rohatgi, 2012, p. 4), ocasionando con ello que se desestime la inversión extranjera y el intercambio de bienes y servicios entre las naciones, lo que a su vez se ve traducido en la

disminución del recaudo de los tributos a través de mecanismos de evasión, elusión y/o abuso en materia tributaria que pueden llegar a utilizar las empresas transnacionales y multinacionales cuando establecen parte de su operación económica y comercial en países diferentes al de su residencia fiscal con este fin.

Es por ello que a nivel global algunos países, denominados en el argot popular como desarrollados, han venido adoptando desde hace más de medio siglo un conjunto de medidas que se consideran apropiadas para adaptarse a estos nuevos cambios en materia económica, que tienen su efecto de manera directa en el área impositiva, con el fin de mantener unas condiciones claras, favorables y efectivas en el recaudo de los impuestos y que a su vez le permita a las personas e instituciones estar sometidas a un sistema de tributación equitativo y con las mejores condiciones para la realización de negocios (Zornoza, 2013, p. 154).

Esto se ha venido logrando con la implementación de los Convenios para evitar la Doble Imposición – CDI, los cuales hasta el momento cubren en buena parte unas condiciones generales en materia fiscal para las personas que tienen relaciones económicas en diferentes países.

La incorporación de los asuntos definidos en estos acuerdos internacionales al ordenamiento interno de cada uno los países que los suscriben, entre los que se encuentra Colombia con la celebración hasta el momento de 12 convenios de esta naturaleza, no cubre la totalidad de las situaciones económicas, ni figuras jurídicas que en la práctica se presentan con respecto al tema tributario, entre las que se encuentran las relacionadas con el concepto de Establecimiento Permanente - EP, por cuanto aspectos tan importantes por definir como la titularidad tributaria, la naturaleza de los ingresos, la denominación de los activos y pasivos, costos y/o gastos atribuibles al negocio, la realidad económica, el lugar fijo de negocios,

actividades secundarias o preparatorias, el concepto de agente independiente y el comercio electrónico, son asuntos que entre otros no quedan cubiertos completamente en los tratados.

Es por lo anterior que se hace importante identificar los aspectos más relevantes y que con mayor frecuencia se encuentran en un ámbito ambiguo con respecto a este concepto alrededor de los CDI, y más importante aún, considerar las posibles alternativas de solución que se pueden acoger para subsanar los vacíos normativos que se presentan con mayor recurrencia.

Para atender de manera satisfactoria lo anterior, se abordará el tema en tres etapas: en la primera parte se identificará a través de consultas a la doctrina que ha expedido a nivel nacional la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN y la jurisprudencia que se ha proferido en el ámbito internacional con algunos de los casos más sonados, los posibles vacíos o zonas grises sobre la figura de EP; en la segunda fase se pretende realizar una revisión y análisis de esta doctrina y jurisprudencia, en concordancia con las normas locales, para determinar si tiene relación y es aplicable a los acuerdos para evitar la doble imposición en el impuesto de renta y patrimonio que ha celebrado Colombia en relación con el EP; en la última parte del trabajo, con base en el análisis realizado en el punto anterior y con consultas a otras fuentes de información, se presentará una serie de propuestas o alternativas que permitan considerar las posibles soluciones a la problemática que se identifica alrededor del establecimiento permanente contenido en los CDI.

## 1.1 Planteamiento del problema

El fenómeno de doble tributación se presenta en el impuesto sobre la renta cuando en dos o más países se determina una carga impositiva sobre una misma operación o la renta es gravada en dos personas distintas a la vez (Rohatgi, 2012, p. 3). De igual manera se considera que existe doble imposición cuando un mismo bien es gravado en dos o más países, si se refiere al concepto de patrimonio. Esta situación genera diferentes consecuencias tanto para las personas como sujetos pasivos del gravamen como para los gobiernos que terminan asumiendo los resultados económicos por la falta o disminución de la inversión extranjera, así como para el comercio internacional que se ve limitado en un grado alto por la disminución en el intercambio de bienes y servicios.

Es por esto que desde hace muchos años los países han venido celebrando tratados internacionales en materia fiscal como fórmula para erradicar esta problemática, los cuales son conocidos en el mundo como Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante referidos como CDI), los que tienen como objetivo principal definir el país que tiene la titularidad impositiva sobre un hecho generador a cargo de un determinado sujeto pasivo, con lo que de igual manera se busca eliminar las barreras desde el aspecto tributario, para fomentar así la inversión extranjera entre los Estados y dar una mayor libertad al flujo de recursos económicos alrededor del mundo.

La potestad tributaria, entendida como el poder que tiene un estado para crear impuestos, así como para determinar los sujetos pasivos que son objeto de la liquidación y pago de los mismos, puede verse afectada cuando como resultado de los tratados internacionales no se define en ellos de manera expresa todas las situaciones que puedan presentarse con la utilización de una figura que fue creada para fines esencialmente fiscales

como es el establecimiento permanente, con lo que se corre el riesgo de que uno de los Estados o inclusive ambos puedan llegar a perder la titularidad del tributo debido a la inexistencia de normas claras que así lo determinen. (Insignares, 2013, p. 68).

Con el fin de unificar criterios y las reglas que rigen estos tratados a nivel internacional se han venido desarrollando e implementado determinadas formas de convenios conocidos como modelos, los cuales contienen de manera general las características principales en cuanto a su estructura, definición, objeto y alcance, siendo los más conocidos y utilizados en el mundo el modelo establecido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE y el modelo creado por la Organización de Naciones Unidas – ONU, “donde a la fecha se han celebrado más de 2.500 de estos tratados a nivel mundial”. (Cabrera, 2016, p. 78).

Los convenios definen en forma general los términos y condiciones que se deben aplicar por las partes para determinar el Estado que tiene la titularidad del impuesto que se genera de las operaciones con bienes o servicios que son objeto de ello, para lo cual incorporan en su definición el concepto de Establecimiento Permanente (en adelante denominado EP), el cual sirve de base para determinar si una persona que es residente en uno de los Estados y que desarrolla un negocio en otro Estado, es o no sujeto pasivo de los impuestos en ese Estado, es decir, para establecer la fuente de la renta en unas determinadas condiciones, definiciones que se encuentran contenidas en estos convenios.

Por tratarse de un prototipo o modelo, estos convenios no contienen todo el alcance que puede llegar a encontrarse en la aplicación de casos particulares que contienen la figura de un EP (Castro, 2017, p. 19) en especial cuando no se puede determinar con certeza asuntos o aspectos relevantes como la naturaleza del ingreso, es decir, si se considera de fuente nacional o extranjera; también se encuentra una problemática relacionada con las transacciones celebradas

entre el establecimiento permanente y su casa matriz, frente al hecho de poder determinar si algunas de esas operaciones pueden llegar a constituirse en una deducción procedente desde el punto de vista fiscal para la empresa residente bajo esta figura o si las obligaciones con ella son realmente pasivos o no.

Otra categoría importante a tener en cuenta es la determinación de un lugar fijo de negocios como condición indispensable para ser considerado bajo esta figura, que aunque en los comentarios del convenio de la OCDE dichas aclaraciones generan más dudas que respuestas (Cabrera, 2016, p. 91), más aún cuando los negocios hoy en día tienden a ser estructuras virtuales, que son llevados a cabo desde diferentes plataformas, lo que conlleva a no tener certeza sobre la ubicación del sujeto pasivo y el lugar de la transacción; de igual manera en otro aspecto se encuentran inquietudes frente a las formalidades que se deben cumplir para la presentación de los estudios económicos que reglamenta la ley para mantener la condición de EP.

Los conflictos antes descritos generan una serie de interrogantes o vacíos normativos que dan lugar a diferentes interpretaciones, lo que ocasiona inseguridad de orden jurídico en la aplicación de las normas allí contenidas y sobre los cuales se ha observado de manera reiterada una serie de cuestionamientos en razón a su definición y aplicabilidad dentro de los límites permitidos por la ley de cada país, los cuales no deben ocasionar que con ello se genere una conducta evasiva, elusiva o de abuso en materia tributaria, pero tampoco que de manera contraria conlleve a doble tributación, que es precisamente lo que se busca erradicar con el mecanismo de los Convenios para evitar la doble Imposición (CDI) utilizado para resolver los problemas de imposición y lograr los objetivos sustanciales en materia económica y financiera que pretenden los Estados con su celebración.

Los Estados son libres de acordar en estos tratados las condiciones que más le favorezcan, siempre y cuando, como es obvio, las dos partes estén de acuerdo, y pueden tomar como base alguno de los diferentes modelos que se han implementado o adecuar estos a sus necesidades, lo que ocasiona que aunque haya una definición general de los diferentes conceptos que dan origen a la renta y/o al patrimonio en los convenios, algunas de ellas pueden ser variables dependiendo las condiciones que se establezcan en el mismo (Gadea & Segalerba, 2013, p. 12)

Además, que cada uno de los países está sometido a la aplicación e interpretación interna de su administración tributaria y demás instituciones encargadas de definir la situación jurídica de los sujetos pasivos de los impuestos que allí quedan comprendidos, por lo que no en todos los casos, a pesar de un país utilizar el mismo modelo de convenio con otras naciones, las definiciones y condiciones allí estipuladas son las mismas.

Para el caso de Colombia como parte contratante y sujeta a las disposiciones de los diferentes tratados que ha firmado hasta la fecha (11 convenios), se evidencia la existencia de unas zonas grises que se desprenden de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición alrededor del concepto de establecimiento permanente, las cuales obedecen principalmente a que el país solo hasta hace poco tiempo adoptó legalmente la figura del EP con la expedición de la Ley 1607 de 2012, a pesar que desde el año 2005 viene desarrollando este tipo de tratados internacionales en los que incluye este concepto, además que a la fecha, a diferencia de otros países de Latinoamérica, no cuenta con muchos de ellos firmados (11 CDI hasta el año 2017), como se relacionan en la siguiente tabla:

Tabla 8. Convenios celebrados por Colombia hasta el año 2017

<b>Pais</b>	<b>Adopcion</b>	<b>Ley de Aprobación</b>	<b>Sentencia de Constitucionalidad</b>	<b>Entrada en Vigor</b>
España	31/03/2005	1082 de 2006	C- 383 de 2008	23/10/2008
Chile	19/04/2007	1261 de 2008	C- 557 de 2009	22/12/2009
Suiza	26/10/2007	1344 de 2009	C- 460 de 2010	1/01/2012
Canada	21/11/2008	1459 de 2011	C- 295 de 2012	12/06/2012
Mexico	13/09/2009	1568 de 2012	C- 221 de 2013	11/07/2012
Corea del Sur	27/07/2010	1667 de 2013	C- 260 de 2014	3/07/2014
Portugal	30/08/2010	1692 de 2013	C- 667 de 2014	30/01/2015
India	13/05/2011	1668 de 2013	C- 238 de 2014	7/06/2014
Republica Checa	22/03/2012	1690 de 2013	C- 049 de 2015	6/05/2015
Francia	25/06/2015	Pendiente	Pendiente	Pendiente
Reino Unido	2/11/2016	Pendiente	Pendiente	Pendiente

Fuente. Revista Legis de impuestos N°203, septiembre – octubre de 2017

La reglamentación de la normas contenidas en los convenios, la jurisprudencia y doctrina sobre los temas donde se siembra la mayor cantidad de dudas son muy escasas y tal vez algunas de las ya existentes pueden no tener la profundidad necesaria que resuelva los asuntos de manera equitativa y definitiva, lo que ocasiona para los contribuyentes, tanto nacionales como extranjeros, que no haya seguridad jurídica en la determinación del impuesto y para el Estado como sujeto activo del gravamen, que se realicen diferentes interpretaciones que afecten de manera negativa la determinación y recaudo de los impuestos.

Los hechos antes referidos se encuentran evidenciados en diferentes comentarios y documentos que presentan personas e instituciones especializadas en el tema, no solo a nivel local sino mundial, como lo expone el autor Cabrera (2016) en las conclusiones de su obra, al manifestar que algunos elementos esenciales como la fijeza temporal y espacial de la figura del



establecimiento permanente no tienen unos derroteros claros en la regulación actual, lo que lleva a que existan múltiples interpretaciones sobre la aplicación de los mismos. (p. 276)

En el ámbito internacional la problemática que gira alrededor del establecimiento permanente se ha podido evidenciar en los diferentes conflictos entre países que han celebrado convenios para evitar la doble imposición, quienes para llegar a solucionar las diferencias que se generan de las zonas grises sobre esta figura han tenido que buscar posiciones doctrinales y jurisprudenciales como se pueden observar en los siguientes casos que han sido un referente a nivel mundial:

Tabla 9. Jurisprudencia Internacional E.P

CATEGORÍA	CASO	PAÍS	AÑO	PÁG
Lugar de negocios	Piedras negras Broadcasting	Estados Unidos	1942	84
Lugar de negocios	Cable & Wireless Networks	India	2009	85
Lugar de negocios	German Pipeline	Alemania	2014	89
Permanencia	Sunbeam Corporation	Canadá	1963	92
Permanencia	Continental Trading Inc vs IRC	Estados Unidos	1957	92
Permanencia	Hotel Room	Holanda	2002	93
Presencia funcional	Herbert vs IRC	Estados Unidos	1957	98

Fuente. Elaboración propia (colorado y Barbosa, 2018), con base en obra de Omar S. Cabrera, 2016, El E.P.

Los casos antes relacionados han servido de referencia a nivel mundial para identificar las posiciones jurisprudenciales que han tomado las cortes de diferentes países frente a la interpretación de algunas de las situaciones que se presenta entorno de la figura de establecimiento permanente.

Con el fin de evidenciar el número creciente de empresas extranjeras que incursionan en el país con la figura del Establecimiento Permanente a partir de su incorporación al ordenamiento

legal colombiano con la Ley 1607 de 2012, se realizó consulta a la Subdirección de Gestión y Asistencia al Cliente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sobre la cantidad de negocios que bajo esta modalidad se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario, a lo cual se informó por parte de la Administración Tributaria la distribución de los mismos a nivel nacional de la siguiente manera:

Tabla 10. Establecimientos Permanentes en Colombia

<b>Seccional de Impuestos</b>	<b>Cantidad</b>
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia	6
Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla	32
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga	15
Dirección Seccional de Impuestos de Cali	41
Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena	28
Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta	16
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot	3
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué	3
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales	9
Dirección Seccional de Impuestos de Medellín	184
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto	8
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira	9
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira	6
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta	2
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tulúa	2
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio	4
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Riohacha	4
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de San Andrés	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Florencia	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Barrancabermej	4
Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes	154
Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá	1.525
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura	1
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Yopal	2
<b>Total Establecimientos Permanentes registrados en el RUT</b>	<b>2.064</b>

Fuente. Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en información de la Subdirección de Gestión y Asistencia al Cliente. DIAN

La cifra de establecimientos permanentes que muestra la Administración de Impuestos refleja el importante crecimiento que ha tenido esta figura en la economía nacional, desde su adopción legal en el año 2012 con la expedición de la Ley 1607.

A nivel nacional se evidencia una problemática dada en muchas de las consultas que los contribuyentes en Colombia han planteado a la administración de impuestos, donde se exponen una gran cantidad de inquietudes o interrogantes generadas en la aplicación correcta de los hechos económicos con incidencia fiscal bajo la figura del establecimiento permanente, las cuales son trasladadas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, quien a través de su oficina jurídica se ha visto abocada a proferir una gran cantidad de interpretaciones en sus oficios y conceptos (más de 40 desde el año 2013 sobre el tema) (Rojas, 2017, pág. 9). Para dar claridad a las situaciones particulares que no se encuentran definidas en los CDI, se pueden identificar algunas de ellas en la siguiente tabla:

Tabla 11. Relación de doctrina proferida por la DIAN sobre Establecimiento Permanente.

Oficio - Concepto	Fecha	Tema de Consulta
36855	29/12/2015	Atribución de Ingresos (Teórica o por Ingresos reales)
		Generación de IVA
		Tratamiento de los recursos transferidos para costos
		Crédito obtenido en el exterior por Soc. extranjera para una sucursal
		Reporte de Documentación Comprobatoria y Declaración Informativa
18719	25/06/2015	Base para determinar la renta presuntiva
11767	24/04/2015	Obligaciones Tributarias de una Sucursales de Sociedad Extranjera
		Sucursal de Sociedad Extranjera se somete a Precios de Transferencia
31856	26/05/2014	Constituye EP un accionista de una Sociedad en Paraíso fiscal
1088	16/01/2015	Constituye EP una persona natural como apoderado de Soc. Extran. sin resid.
		Soc. Extranjera sin Domicilio compra inmuebles para venderlos es EP
		La Soc. Extranjera sin Domicilio debe presentar declaración x cada inmueble
28430	30/09/2015	Ingresos gravados por venta desde zona franca de una Sociedad Extranjera
52276	21/08/2013	Que se entiende por EP

38348	24/06/2013	Lugar fijo de negocios
79818	12/12/2013	Ingresos por comisiones
2035	10/02/2016	Aplican Precios de transferencia
32709	01/12/2015	Presentar Declaración Anual de Activos en el exterior
482	07/01/2015	Cuentas por Pagar o por Cobrar a la vinculada
		A qué hace referencia la propiedad económica
		A qué se refiere con Otras funciones del EP
		Atribución de capital al EP
79443	21/12/2012	Gastos atribuibles al EP
4488	25/01/2013	Pasivo fiscal de sociedad Suiza x banco Suizo que se utiliza en el EP
24710	03/09/2015	Se debe realizar estudio art 12 Dcto. 3026 cuando no hay operación con vincul.
		Qué dependencia de la DIAN tiene competencia para verificar el estudio
		Se debe presentar de manera periódica el estudio a la DIAN
57322	06/10/2014	Tramite de publicidad de soc. extranjera sin sucursal y obtención del NIT
62587	12/11/2014	Crédito del exterior de soc. extranjera sin domicilio asignado a una sucursal
20296	10/07/2015	Retención de una soc. sin representación en Col parte de una Unión Temporal
36046	06/06/2012	Tratamiento soc. española que recibe utilidad como socio oculto Ctas. Particip.
48131	02/08/2013	IVA en el Servicio de consultoría
479	31/05/2016	Enajenación en bloque de un EP
1147	02/02/2016	Se practica retención x el pago de intereses a una soc. localiza en un 3 país
82781	26/12/2013	Es necesario tener establecimiento en Colombia para realizar una actividad
5468	12/03/2016	Se considera EP la inversión de un extranjera en Col a través de Pat Autónomo
34550	02/12/2015	Se practica retención a un no residente por inversión en Col sin EP
5838	25/02/2015	Rentas por asesorías legales y jurídicas sin EP
57300	06/10/2014	Deducción de costos y gastos a una Suc. en Col de Soc. localizada en Paraíso Fis
95950	09/12/2011	Rete fuente por Servicios prestados desde el exterior x asist técnica y regalías
103123	20/10/2008	Adquisición de activos fijos real product de casa matriz o vinculad en el exterior
13754	02/06/2016	Prestación de Servicios desde el exterior por concepto de regalías y Benef Emp
33444	20/11/2015	Formalidad para presentar estudios de rentas y ganancias ocasionales del EP
27283	21/09/2015	Servicios de consultoría prestados desde el exterior con EP
23761	18/08/2015	Rete fuente a empresa exterior no resid por comisión reserva de hospedaje
11676	23/04/2015	Tarifas de retención bajo el art 228 de Ley 1739 de 2014
32161	28/05/2014	Oficinas de representación de organización internacional sin ánimo de lucro
29266	14/05/2014	Oficina de representación dedicación exclusiva promover o publicitar Servicios
98916	19/12/2011	Pago de intereses a favor de una entidad bancaria resid en España
11214	09/12/2008	Ingreso laboral de extranjera con Cia. extranjera que presta Servicios en Colom
32332	10/11/2015	Rete fuente en operación interna entre el extranjera no resid y el EP
		Cuál es la base para aplicar retención en esta operación interna
		Se debe aplicar límite de deducibilidad que trata el art 122 ET

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en doctrina de la DIAN.

En la anterior relación se pueden observar los temas que hasta el momento para los contribuyentes presentan incertidumbre frente al manejo tributario de la figura de establecimiento permanente, como se hace más evidente en los casos relacionados con los E.P de agentes dependientes, de seguros o de servicios. (Cabrera, 2016 p. 22). Así mismo, esta doctrina refleja la manifestación oficial de la Administración de Impuestos en Colombia frente a estas inquietudes, lo que evidencia una variada cantidad de interrogantes por parte de las personas sujetas a los impuestos en su aplicación y que ocasionan que la administración tributaria emita diferentes interpretaciones sobre estos temas y evaluar las posibles alternativas de solución que se han venido obteniendo a nivel nacional e internacional, esta última por el mayor grado de avance que tienen otros países que cuentan con más experiencia en el manejo de este tipo de situaciones que se generan alrededor de los convenios de naturaleza impositiva, con respecto a las definiciones planteadas en los impuestos comprendidos que son objeto de estudio.

El escenario anterior lleva entonces a preguntarse lo siguiente: ¿Qué vacíos normativos se identifican a través de la doctrina y jurisprudencia emitida sobre el concepto de establecimiento permanente en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición en el impuesto de renta y patrimonio?

Al conocer la problemática que gira alrededor de este concepto y los planteamientos emitidos por las administraciones tributarias e instituciones judiciales de los diferentes países, se establecen unas pautas generales para dar aplicación de forma prudente a la normatividad fiscal y facilita las decisiones de las personas sometidas a los convenios, generando con ello una determinación equitativa de los tributos en ellos contemplados, al igual que puede ayudar a superar de manera considerable la inestabilidad jurídica que se ocasiona por las interpretaciones propias de cada contribuyente o de los mismos funcionarios de la administración de impuestos

cuando en el desarrollo de sus funciones en los procesos de fiscalización y determinación dan aplicación de las normas bajo un criterio literal de la ley.

## **1.2 Objetivos de la investigación**

### **1.2.1 Objetivo general**

Establecer los vacíos normativos alrededor del concepto de establecimiento permanente en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición en el impuesto de renta y patrimonio, a través de la doctrina y la jurisprudencia.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

1. Analizar las interpretaciones que han proferido las administraciones tributarias de Colombia y otros países con relación al establecimiento permanente a la luz de la doctrina y jurisprudencia.

2. Identificar los vacíos normativos en los convenios para evitar la doble imposición que se relacionan con el concepto de establecimiento permanente en la determinación del impuesto de renta y patrimonio.

3. Recomendar alternativas de solución a la problemática identificada para las diferentes situaciones que se presentan alrededor del concepto de establecimiento permanente.

### **1.3 Justificación**

A nivel mundial la figura de Establecimiento Permanente es ampliamente desarrollada por otros países que desde hace más tiempo han celebrado este tipo de tratados, lo que conlleva a que muchas empresas de orden internacional se incorporen a la economía nacional a través de este tipo de establecimientos, o por el contrario puede darse que muchos de los profesionales colombianos al prestar sus servicios en el exterior se encuentren con esta figura fiscal, por lo que se hace importante para los diferentes actores en este escenario tener unos conocimientos sobre la problemática aquí planteada, la cual puede llegar a presentarse en el desarrollo de las actividades que giran alrededor de ella.

El concepto de establecimiento permanente se encuentra contenido en todos los convenios celebrados por Colombia para evitar la doble imposición en el impuesto de renta y patrimonio, los cuales se han realizado con base en los modelos que los países con más poder económico han venido desarrollando en las últimas décadas, implementados principalmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE – y por la Organización de las Naciones Unidas – ONU -, de los cuales ha tomado el país las principales definiciones a considerar en la celebración de los tratados internacionales en materia impositiva, teniendo mayor relevancia el primer modelo referido, aunado a que se convierte en un requisito indispensable para que Colombia pueda ser parte de dicha organización.

Es entonces de vital importancia para la administración de impuestos en Colombia identificar en los contribuyentes que desarrollan sus actividades bajo el concepto de establecimiento permanente los principales mecanismos que se utilizan para desfigurar este concepto y convertirlo en una herramienta para disminuir su carga fiscal, lo que le permite identificar los controles adecuados para combatirlo y generar lineamientos claros que puedan ser acogidos por los contribuyentes.

Para las personas en el desarrollo de sus negocios, y para los diferentes profesionales en el área tributaria encargados de asesorar de la mejor manera posible a sus clientes, es de vital importancia identificar aquellas situaciones que generan dudas o ambigüedades alrededor del establecimiento permanente para la determinación adecuada de sus impuestos bajo el ámbito de los Convenios para evitar la Doble Imposición, así como les permitiría conocer las mejores interpretaciones para su aplicación, por cuanto un manejo inadecuado de estos conceptos puede llegar a generar consecuencias de tipo económico y jurídico.

Desde el punto de vista académico, el trabajo de investigación puede ser tomado como referencia o fuente de consulta para los estudiantes y profesionales del área tributaria, en razón a que este concepto es relativamente nuevo en Colombia y por lo tanto no existe muchos trabajos o comentarios sobre este aspecto, además porque existe una política de Estado para que Colombia siga celebrando estos convenios, los que son necesarios para que el país se encuentre actualizado con las condiciones políticas, económicas y fiscales que impone la globalización y que por lo tanto requiere el conocimiento de todo profesional en este campo.



#### **1.4 Delimitación y alcance de la investigación**

El trabajo de investigación se desarrollará con base en los tres Convenios para evitar la Doble Imposición en el impuesto de renta y patrimonio celebrados hasta la fecha por la Republica de Colombia con los países de habla hispana Reino de España, Republica de Chile y Estados Unidos Mexicanos, llevados a cabo entre el año 2005 y 2012, países con los cuales existen características en común como el idioma y nivel económico, pero sobre todo por las estrechas relaciones originadas en el flujo de inversiones, así como por el intercambio de bienes y servicios, además de la cercanía geográfica o histórica que han mantenido, con los cuales nuestro país ha celebrado en los últimos 10 años este tipo de tratados con respecto al impuesto de renta y de patrimonio.

El tema de estudio y análisis comprendido en los Convenios objeto de investigación corresponde al concepto de establecimiento permanente, el cual por su dimensión en cuanto a definición, aplicación y representatividad en materia fiscal presenta uno de los campos donde se observan las mayores incertidumbres y para las cuales en lo posible considerar su mejor tratamiento en el ámbito tributario.

Las consultas, estudios y análisis sobre los aspectos relevantes que generan mayores riesgos en la interpretación de los convenios se realizaran con base principalmente en los temas que se consideran en la jurisprudencia y doctrina que cada uno de los países ha sentado a través de sus organismos judiciales y de administración tributaria, así como también se tomaran en cuenta los planteamientos y consideraciones que diferentes organizaciones y personas reconocidas por su experticia en el manejo e interpretación han planteado a nivel mundial sobre los temas que son comunes a los cuestionamientos que se desprenden de los convenios para evitar la doble tributación.

## **Capítulo 2**

### **Marco Teórico**

Los Convenios para evitar la Doble Imposición – CDI, se encuentran fundamentados en los modelos que los países con mayor avance económico (países desarrollados) han venido celebrando desde hace más de 50 años con modelos implementados después de la segunda guerra mundial por organizaciones como la OCDE o la ONU entre otras (Cabrera 2016, p. 75), adaptados a las condiciones y necesidades que cada uno de los países requiere, dentro de los cuales Colombia desde hace relativamente poco tiempo ha iniciado este proceso en tributación internacional (desde el año 2005 con el Reino de España) y en los cuales se incorpora en todos ellos la figura del Establecimiento Permanente.

Esta adaptación de normas internacionales al contexto nacional requiere de una gran cantidad de normatividad, reglamentación, definiciones, doctrina y jurisprudencia (Zornoza, 2013, p. 153), para que los tratados cumplan con el objetivo principal de fomentar la inversión internacional a través de la eliminación de la doble tributación de las personas y lograr con ello además la disminución de los niveles de evasión, elusión y abuso en materia tributaria.

#### **2.1 Antecedentes de la investigación**

Revisadas diferentes investigaciones que contienen temas relacionados con la tributación internacional a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición – CDI, en especial aquellos que desarrollan o analizan el concepto de establecimiento permanente, se observa que los extractos que se relacionan a continuación permiten establecer una relación complementaria

con los objetivos que pretende el presente trabajo alrededor de la problemática que se plantea sobre esta figura tributaria.

El trabajo presentado por los autores Vallejo & Gutiérrez, (2002) denominado “*Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*”, inicia con aspectos generales y básicos sobre la globalización de la economía y de los agentes que en ella intervienen, al igual que consideran la importancia que tiene la inversión extranjera directa en los países, haciendo énfasis principal en la que realiza España en los países de Latinoamérica, así como la problemática fiscal que se genera a raíz de la doble imposición como resultado de los intercambios de bienes y servicios entre estos dos continentes, presentando como solución a estos inconvenientes los acuerdos bilaterales a través de los convenios para evitar la doble imposición. Continúa su trabajo con la explicación de los métodos que utiliza España para eliminar a través de los convenios la doble tributación, adentrándose posteriormente en los contenidos de los modelos que existen de esta clase de convenios y señalando finalmente las ventajas e inconvenientes que pueden contener para ciertas situaciones, países o personas la celebración de estos tratados. Finalmente, el trabajo describe un análisis de la evolución de la inversión directa de España en Iberoamérica hasta los años 90, especialmente en Argentina, donde concluye que como resultado de los convenios celebrados la inversión extranjera en este país de Suramérica ha aumentado de manera significativa.

Tomando otro referente, el trabajo de grado denominado “*El Establecimiento Permanente - Bases para su aplicación en Colombia*”, elaborado por David Orlando Corredor Velásquez como tesina presentada en enero de 2013 para optar al título de Abogado de la Universidad Javeriana, cuyo director es el experto en materia contable y tributaria Jesús Orlando Corredor Alejo, identifica de manera precisa las definiciones sobre este concepto, su historia, sus

principales características, su definición e implementación en los tratados internacionales o convenios para evitar la doble tributación, la importancia que representa en la definición de la potestad impositiva, así como su adopción y aplicación en Colombia. En este sentido identifica la diferencia entre un EP y una agencia, la atribución de las rentas en cada uno de ellos muestra el tratamiento del EP en cada uno de los CDI celebrados hasta esa fecha por Colombia y finalmente describe como se incorpora este concepto a la legislación colombiana. Dada la relevancia que tiene este trabajo en una descripción tan completa sobre el concepto de establecimiento permanente, se hace de mucha utilidad conocer así mismo los aspectos que en la práctica tienen o generan cierto grado de incertidumbre en la determinación impositiva a través de esta figura aplicada en los CDI celebrados por Colombia, para evaluar las posibles alternativas de solución más adecuadas a los vacíos normativos que se llegasen a establecer.

El investigador en el tema de tributación internacional Cabrera, (2016) en su reciente obra publicada por la Universidad Externado de Colombia “*El Establecimiento Permanente: especial énfasis en la cláusula de agencia*”, hace un análisis profundo del concepto de establecimiento permanente, en donde presenta los comentarios que se encuentran en los diferentes modelos que contienen los convenios para evitar la doble imposición, análisis de la jurisprudencia en casos muy particulares, diferentes normas que fueron adoptadas por varios países y otros aspectos contemplados en la doctrina.

Aunque el texto reseñado se orienta fundamentalmente a la cláusula de agencia, a lo largo de su obra del profesor Cabrera presenta en las diferentes categorías que se observan dentro del EP una serie de cuestionamientos alrededor de las zonas grises con relación al lugar de negocios, a la fijeza del mismo, el derecho de disposición, el grado de permanencia, la presencia funcional, y lo que tiene que ver con las actividades auxiliares y preparatorias.

Finalmente, después de hacer una reseña sobre la jurisprudencia internacional que se ha proferido como resultado del estudio de algunos casos muy relevantes, en especial por parte de las altas cortes en países europeos, se concluye en la obra que se evidencian algunos aspectos sensibles que no contiene definiciones claras en la regulación a la que se encuentra sometida la figura del EP, en especial lo atinente al concepto de fijeza temporal y espacial, lo que provoca que se puedan tomar diferentes aseveraciones en el análisis de la misma, más aún cuando existen hoy día diferentes formas de realizar negocios a través de medios tecnológicos, para los cuales la normatividad establecida alrededor del EP no se encuentra plenamente concebida, faltando mucho para un adecuada adaptación.

En una publicación del año 2013 para la onceava edición de la revista Boletín Legal de la firma de asesores y consultores Brigard & Urrutia - Brigard & Castro, (p. 12), se comentan algunas de las dificultades que se pueden presentar en la aplicación de las normas que fueron expedidas con ocasión de la Ley 1607 de 2012 con la creación en la normatividad local de la figura de Establecimiento Permanente. En el mencionado artículo se hace referencia a las diferentes interpretaciones que se pueden originar del concepto de lugar fijo de negocios, presentando algunas situaciones particulares que pueden llegar a suceder y que no se encuentran definidas de manera clara y objetiva en los convenios celebrados por Colombia bajo el modelo de la OCDE, como puede ser la existencia de un lugar físico o tangible, así como el tiempo de permanencia o la titularidad del lugar, como requisitos para que pueda considerarse de esta manera.

Así mismo, esta publicación considera especialmente la figura del agente independiente dentro del concepto de establecimiento permanente, colocando de presente la problemática que en la práctica se puede presentar sobre el asunto, apoyado en posiciones de reconocidos

profesores que han tratado el asunto. Otro aspecto que se define en los convenios alrededor del EP con respecto a lo que se puede considerar una actividad auxiliar o preparatoria, también es puesto en evidencia como una posible dificultad a la hora de dar aplicación a los convenios en algunos casos particulares.

Finalmente, este boletín presenta algunos casos problemáticos que se pueden dar con el EP en razón a la forma de llevar la contabilidad por parte de este tipo de contribuyentes, los estudios económicos en contraste con los precios de transferencia, a la naturaleza de las utilidades que pueden ser distribuidos como una figura de dividendos y la implicación que pueden tener las oficinas de representación cuando desarrollen algunas actividades que no se consideran auxiliares y preparatorias, con lo que pueden llegar a ser consideradas como un EP.

En artículo elaborado por el profesor Castro (2010), en la Revista de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, denominado “*El Establecimiento Permanente. Primicias y Problemáticas en Colombia*”, del cual hay que aclarar fue escrito antes de la incorporación de la figura de establecimiento permanente a la normatividad colombiana con la expedición de la Ley 1607 de 2012, después de realizar una breve y clara presentación sobre el origen de la figura de establecimiento permanente, expone la problemática que se puede presentar en la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por Colombia con España y Chile bajo el modelo de la OCDE alrededor de este tema.

En este trabajo se expone la falta de normatividad aplicable al tema, razón por la cual se observa un preocupante panorama frente a la determinación de la renta bajo el principio de la no atracción, por cuanto no discrimina entre las rentas específicamente exceptuadas por los CDI, como las ganancias de capital, al igual que encuentra una problemática cuando se hace referencia en los convenios a la frase “*se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos por*

*su gestión en el país*”, por cuanto con ello no se tiene en cuenta el principio de negocio independiente, donde se pretende gravar los resultados reales de una empresa, con lo que se corre el riesgo de la manipulación de las bases gravables del establecimiento permanente.

### **2.1.1 Evolución histórica del establecimiento permanente.**

La figura de establecimiento permanente tiene su primera aparición a mediados del siglo XIX, más exactamente en el año de 1845 con la implementación del Código Industrial de Prusia y años más adelante, en 1885 con la promulgación de la legislación tributaria de Prusia, reino que en ese entonces comprendía lo que hoy en día es Alemania. De allí que uno de los conceptos principales que define esta figura están dado con el término en alemán Betriebsstätte, que se puede traducir como “*sitio de la operación*”, (Cabrera, 2016, p. 49).

El objetivo de dicha disposición era establecer el sujeto pasivo de pagar los tributos de una empresa residente de un país pero que se encontraba desarrollando su actividad económica en otro, con el fin de determinar la titularidad impositiva del Estado como sujeto activo.

En el mes de junio 1899 se suscribe el primer CDI en el mundo, realizado entre el Imperio Austro-Húngaro y Prusia (Cabrera, 2016, pp. 55; 78), en el cual se introdujo el concepto de establecimiento permanente con la siguiente definición:

“(…) el término establecimiento comercial incluye establecimientos de sucursales, fabricas, almacenes, oficinas, lugares en los que se realizan las compras y ventas y otras y otras instalaciones de negocios mediante el cual el propietario, socio, gerente, u otro representante permanente lleva a cabo sus actividades comerciales normales<sup>1</sup>”

---

<sup>1</sup> Traducción proveniente de HATTINGH. Ob. Cit., p.78

Como resultado de la incorporación de esta figura en los tratados internacionales, se pudo establecer el concepto de EP a nivel mundial de manera general.

En 1927, el concepto de sociedades filiales fue incluido en el Modelo Convenio de la Sociedad de Naciones (hoy en día ONU), el cual para el año siguiente (1928), presentó una definición que puede considerarse el origen del término que se emplea en los actuales convenios, razón por la cual se hace importante transcribirlo a continuación:

Tienen la consideración de establecimientos permanentes las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. El hecho de que una empresa realice negocios con un país extranjero por medio de un agente auténticamente independiente (corredor, comisionista, etc.) no implica la existencia, para esta empresa, de un establecimiento permanente en ese país (Castro, 2016; pág. 180)

En la definición antes referida, no se contempla a las filiales y más adelante se excluyen las sedes de dirección efectiva.

El término de agente independiente fue tomado en el Modelo Convenio Sociedad de Naciones en el año 1933. En este mismo modelo se adaptaron los conceptos de lugares de construcción en el extranjero – duración (temporalidad) vs permanencia; vinculación económica; se concretó el concepto de EP y se habló del principio de imposición por el país de la fuente.

Con el avance de la economía y el inicio del proceso de globalización, a mediados del siglo 20, se implementa la construcción de esta figura con los Modelos de Convenio de México en 1943 y Modelo de Convenio de Londres en 1946, los cuales concuerdan con las definiciones que hasta hoy en día contienen los tratados, como son:

- Incorporan nuevas formas de instalaciones que constituyen EP.



- Determinan el método de contabilidad separada para cada establecimiento
- Permiten la corrección por parte de las autoridades fiscales para la corrección de desajustes en operaciones económicas entre empresas vinculadas bajo el sistema de precios de transferencia.

La figura de establecimiento permanente se relaciona con nuevos conceptos como soberanía fiscal y potestad tributaria estatal; organización de las empresas a nivel internacional; regímenes societarios y mercantiles en los diferentes países; principio de no discriminación en materia fiscal; precios de transferencia y comercio electrónico, entre otros.

Años después, en 1963, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE, en la finalización del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio presenta un modelo de base fija con respecto al establecimiento permanente, donde el alcance de la figura comprendía actividades industriales y comerciales, sin tener en cuenta las de servicios.

Con el modelo OCDE presentado en el año 2000, se realiza un cambio sustancial con el que se eliminan las diferencias entre el concepto de establecimiento permanente y base fija, al eliminar el artículo sobre el segundo término, cambio con el cual se refleja la forma de determinación del impuesto con base en los beneficios empresariales de este tipo de establecimientos. En los años siguientes, el concepto de EP ha sufrido algunas modificaciones que han sido incorporadas a los tratados internacionales en esta materia, entre los que se encuentran los celebrados por Colombia, como se puede apreciar en el siguiente punto donde se define esta figura.

## **2.2 Bases teóricas**

Con el fin de presentar una descripción más amplia sobre el concepto de establecimiento permanente en el marco de los convenios para evitar la doble imposición en el impuesto de renta y patrimonio, vista desde diferentes fuentes de información con respecto al aspecto legal, comercial, doctrinal y jurisprudencial, se presentan a continuación definiciones de diferentes autores e instituciones que permiten conocer y relacionar los elementos esenciales que hacen parte del tema.

### **2.2.1 Establecimiento Permanente**

De acuerdo con la obra del reconocido autor en fiscalidad internacional Roy Rohatgi, (2012; pág. 555) este concepto contiene lo siguiente:

El establecimiento permanente (EP), es utilizado en los acuerdos de doble tributación (aunque también puede ser usado en la legislación fiscal nacional) para determinar cuando una empresa no residente es gravable en el estado de la fuente. Una empresa de un país no paga impuesto sobre la renta en el otro país, a menos que tenga un “establecimiento permanente” a través del cual conduzca sus negocios en ese otro país de manera directa o mediante un agente dependiente. La expresión es usada en los acuerdos de doble tributación y definida en los Modelos de tratado.

La definición de establecimiento permanente se encuentra contenido en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada 22 de julio de 2010, del Instituto de Estudios Fiscales de la OCDE, con la siguiente descripción:

## ARTICULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

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

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, 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 de extracción de recursos naturales.

Así mismo, de manera descriptiva el artículo 5 del convenio relaciona un conjunto de actividades que no se consideran parte de la actividad como establecimiento permanente.

Como complemento de la definición que se presenta en la parte inicial del modelo del convenio, los comentarios al artículo 5 de MOCDE, relativos a la definición de establecimiento permanente contenidos en el apartado 1 del mismo, describen las características principales que representan esta figura tributaria, entre las que hace referencia especialmente a las posibles alternativas que pueden presentarse con relación al concepto de “lugar fijo de negocios”.

Esta figura puede definirse como una de las cláusulas más importantes en los CDI, con la cual se determina si el país de la fuente puede gravar las rentas obtenidas por un no residente que recibe ingresos por actividades económicas desarrolladas en su territorio como si fuera un residente fiscal o por el contrario si no se realiza a través de la figura de establecimiento permanente pierde la titularidad sobre los ingresos que son objeto de imposición. En resumen,

las cláusulas establecidas en los modelos de la ONU y de la OCDE determinan que solo deben someterse a impuestos las rentas de un contribuyente no residente en un país cuando dicha actividad se lleve a cabo a través de un establecimiento permanente (García, 2011).

Para concluir, en termino más sencillos, puede considerarse que el establecimiento permanente no es otra cosa que una figura jurídica con fines eminentemente fiscales, que se utiliza para desarrollar negocios en un Estado por parte de una persona que no es residente en él a través de una empresa vinculada a una multinacional o trasnacional (Castro, 2011, p. 195).

### **2.2.2 Impuesto de Renta.**

Teniendo en cuenta que el concepto de establecimiento permanente que se estudia y analiza con el presente trabajo se enmarca dentro de los Convenios para evitar la Doble Imposición en el impuesto de renta, se hace importante presentar la definición que sobre este gravamen se encuentra en la normatividad colombiana, la que se contempla en el artículo 26 del libro I del Estatuto Tributario que la renta que se considera gravable se obtiene de la suma de todos los ingresos recibidos en un año, susceptibles de generar un aumento en el patrimonio, menos los costos y deducciones asociados a dichos ingresos, salvo las excepciones que contenga la misma ley, monto sobre el cual se aplica la tarifa legal para determinar el impuesto.

Desde el aspecto académico, la casa editorial Legis define este impuesto en su publicación denominada “*Guía Legis para la Declaración de Renta*” como el monto que deben pagar los contribuyentes al Estado con base en las utilidades (renta) que se obtienen en una año o periodo gravable, con el fin de contribuir con las cargas de la nación.

La jurisprudencia del Consejo de Estado señala en la sentencia n° 25000-23-27-000-2004-01759-01 (16799) de fecha 23/02/2011 sección cuarta, ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, considera que deben existir tres elementos esenciales para que un ingreso se pueda considerar renta en un determinado periodo gravable: Su realización, enriquecimiento o capitalización y por último, que no se encuentre exceptuado por la ley.

Por su parte la doctrina de la Administración de Impuestos en el oficio 0663 de 2014 julio 29, en un análisis del artículo 26 del Estatuto Tributario contempla como renta que los ingresos pueden ser ordinarios o extraordinarios, inclusive los que se llegan a considerar como ganancia ocasional, pero que puedan llegar a ocasionar un incremento neto en el patrimonio y que no se encuentren legalmente exceptuados.

### **2.2.3 Impuesto al Patrimonio.**

Desde el punto de vista legal la normatividad colombiana contempla en el libro I del Estatuto Tributario, que trata sobre el impuesto sobre la renta y complementarios, exactamente en el artículo 261, que el patrimonio fiscal está conformado por la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero y poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable, haciendo una diferenciación entre las personas que se consideran residentes y las que no, en cuanto al patrimonio poseído en el exterior.

La casa editorial Legis define en su publicación denominada “*Guía Legis para la Declaración de Renta*” el patrimonio bruto el valor que representan de todos los bienes corporales e incorporales, sea que se vayan o no a enajenar, al igual que los derechos reales o personales apreciables en dinero, destinados de cualquier manera para la obtención de una renta.

Con respecto a la jurisprudencia el Consejo de Estado en sentencia N° 25000-23-27-000-2010-00096-01 del 21 de agosto de 2014, por el ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez, define en cuanto al patrimonio que es importante tener en cuenta para la determinación del monto del patrimonio si los bienes pertenecen a una persona residente o sin residencia, para lo cual en el último caso se deben tener en cuenta solo los que posee en el país.

#### **2.2.4 Doble imposición**

En los documentos de trabajo de la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del Centro de Investigaciones de Administraciones Tributarias – CIAT, publicado en junio de 2016, (p. 9), considera que una de las consecuencias de la apertura económica de los países y al auge en el desarrollo de los mercados a nivel mundial, donde una misma empresa puede llegar a tener negocios en diferentes lugares del mundo, da origen a la problemática de la doble tributación, debido a que cada país puede utilizar unas condiciones impositivas sobre la renta y el patrimonio de forma diferente, en donde algunos Estados pueden utilizar factores reales (fuente o territorialidad) y otros tener en cuenta factores personales (residencia) sobre un mismo hecho económico, lo que genera la obligación en la determinación y pago del tributo en ambos Estados.

El profesor Rohatgi (2012), menciona que la doble tributación internacional tiene dos connotaciones, una desde el punto de vista económico y la otra jurídica, siendo la primera el impuesto que se determina al mismo ingreso, pero en cabeza de personas diferentes, como puede ser el caso de las las sociedades y sus socios. En cuanto a la duplicidad en la imposición jurídica la considera presente cuando se establece un impuesto por parte de dos o más países a una misma persona respecto del mismo hecho generador de la renta y por el mismo periodo fiscal, es decir,

cuando los Estados tienen en cuenta dos principios diferentes, uno el de residencia y el otro el de la fuente.

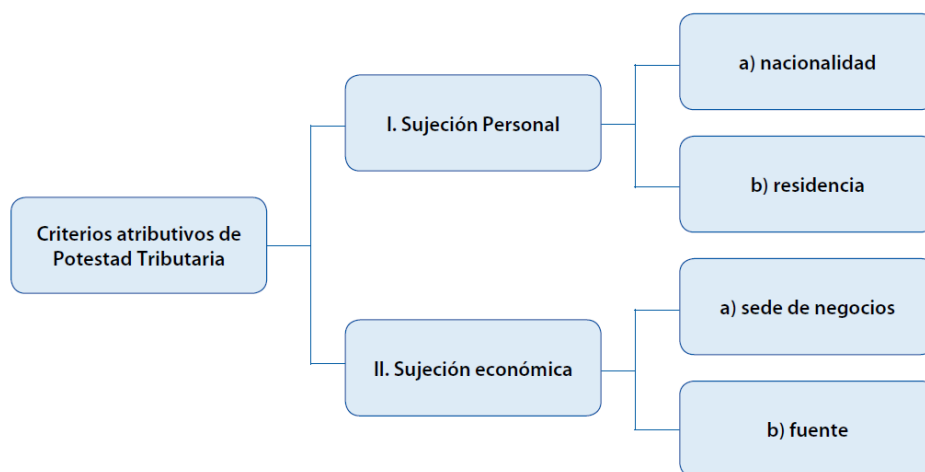


Figura 1. Criterios subjetivos y económicos.

Fuente. Publicación SRI.gov.ec. Fiscalidad primera edición 2007, Quito

En el ámbito nacional, de acuerdo con los conceptos básicos que se enuncian por parte de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en su cartilla “*Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la Evasión fiscal*” (2010; pág. 7), describe frente al problema de la doble imposición lo siguiente:

En general, los residentes de un Estado son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciba, bien sea que se originen en el Estado de residencia o en terceros Estados – rentas mundiales –. A su turno, esos terceros Estados someterán a impuesto las rentas originadas en su territorio. En consecuencia, los contribuyentes son sometidos a imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera y esas mismas rentas también son sometidas a imposición en los países en que se generaron. La doble tributación también se puede producir cuando una persona es considerada residente de dos Estados y en consecuencia es gravada por estos sobre la totalidad de

sus rentas sin importar la fuente. También puede ocurrir que dos Estados simultáneamente se atribuyan la fuente de una renta por lo que ambos ejercen su derecho a gravarla.

Con relación al numeral 6 de la Introducción del modelo ONU sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, se resalta que unos de los objetivos fundamentales que se deben perseguir con la celebración de los tratados para evitar la doble imposición es mejorar las condiciones para la inversión extranjera, garantizar el comercio internacional y mejorar las condiciones para el traspaso de tecnología, en especial para los países en desarrollo. Lo anterior por medio de la seguridad jurídica en materia tributaria que pueden ofrecer estos acuerdos fiscales, además que en ellos se contemplan unos objetivos adicionales para luchar contra la desigualdad y la evasión a través del intercambio de información y la asistencia entre países para una mejor recaudación de impuestos.

Así mismo, en el párrafo 15 de la introducción se expresa que las condiciones en que se deben encontrar los países para celebrar estos tratados internacionales deben ser similares en cuanto a su desarrollo económico y comercial, con el objeto de permitir que los conceptos que fuesen objeto de imposición puedan repartirse de manera equitativa entre los estados y en justa medida para los contribuyentes.

Finalmente, el numeral 1 de la introducción del modelo OCDE (pág. 7) define la doble imposición jurídica internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”.



En síntesis, la figura de establecimiento permanente como mecanismo jurídico para identificar las obligaciones que en materia tributaria tiene una persona extranjera que no es residente en un país, debe estar sometida a las disposiciones que rigen la materia, sin que se vea afectada por una doble imposición, para lo cual a través de los Convenios o Tratados internacionales se acuerdan unas condiciones para evitar esta situación. Es así como, en la necesidad de acoplar la legislación fiscal nacional al ámbito internacional, a través de la Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios (3026 y 3028 de 2013), se incorporó al Estatuto Tributario la definición, características y sus obligaciones tributarias en el marco del impuesto de renta y en el de patrimonio, definiciones y características que se encuentran orientadas a dar el mismo tratamiento que se contempla en los CDI.

### **2.2.5 Métodos para eliminar la doble imposición.**

La eliminación de la doble imposición está contenida en la legislación interna de la gran mayoría de los Estados. Por lo general, los Estados contratantes se limitan a incluir en el texto de los convenios las previsiones contenidas en sus leyes domésticas<sup>2</sup>.

De manera general, se puede afirmar que los métodos existentes para eliminar la doble imposición son el método de exención y el método de imputación o crédito fiscal. En el método de exención las rentas que han tributado en el Estado de la fuente son exentas en el Estado de residencia de su beneficiario. En el método de imputación o crédito fiscal el impuesto pagado por la obtención de una renta en el Estado de la fuente puede descontarse del impuesto a pagar sobre esa misma renta en el Estado de residencia.

---

<sup>2</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Conceptos básicos Convenios para evitar la doble imposición.

Estos métodos presentan diversas variables como la posibilidad de reconocimiento o no de rentas exentas para el cómputo de progresividad en la aplicación de tarifas en el caso del método de la exención y otras propias de la legislación de cada Estado.

En Colombia se utiliza el método de crédito tributario el cual da derecho a descontar del impuesto a pagar sobre rentas sujetas a impuesto en el país el impuesto pagado en otro Estado por esas mismas rentas, limitándose este descuento hasta el importe del impuesto a pagar en Colombia.

Tabla 12. Método de exención

EXENCIÓN		
<p>1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado .</p>	<p>2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga elementos de renta que, puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.</p>	<p>3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.</p>

Fuente.

Elaboración propia con base en el capítulo V del modelo OCDE 2010

Tabla 13. Método de descuento

DESCUENTO	
<p>1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital, calculado antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o al capital que puedan gravarse en ese otro Estado.</p>	<p>2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.</p>

Fuente. Elaboración propia con base en el capítulo V del modelo OCDE 2010

### **2.2.6 Convenios de Doble Imposición**

Son principalmente herramientas jurídicas mediante las cuales los países pretenden incentivar la inversión extranjera y el intercambio de bienes y servicios entre ellos, lo que permite a su vez disminuir los niveles de evasión y elusión tributaria a través de la aplicación de condiciones e instrumentos que en ellos se establecen. Son acuerdos especializados en materia fiscal con los cuales se definen reglas para las naciones que intervienen en su celebración, con el fin de identificar la potestad tributaria para gravar ingresos o patrimonio en cada uno de los países, utilizando los criterios de fuente o de residencia según el tipo de convenio que se establezca.

De acuerdo con estudios y criterios de la Asociación Latinoamericana de Integración – ALADI, la tributación se acentúa con la llamada globalización económica mundial a la par del crecimiento de la internacionalización de los mercados, por la que los países empiezan a desarrollar transacciones económicas no únicamente dentro de sus territorios, sino con sus pares a nivel internacional<sup>3</sup>.

Así mismo, la ALADI menciona que los CDI son instrumentos de política comercial y económica de los países. Normalmente, los países que quieren aumentar el volumen de comercio exterior de bienes y servicios buscan algún tipo de apertura económica o integración con otros países. Dentro de los instrumentos de apertura económica, se encuentran los Tratados de Protección de Inversiones, los Tratados de Libre Comercio o de integración comercial y los CDI.

Los CDI brindan seguridad de estabilidad y previsibilidad en materia fiscal para incentivar la localización de inversiones en los países importadores de capital. Este instrumento,

---

<sup>3</sup> Criterios de la Secretaría General, ALADI/SEC/Estudio 202/Rev.1, análisis comparativo de los modelos de convenios de doble tributación en materia de comercio de servicios profesionales

como se ha dicho, frecuentemente también ha sido acompañado de políticas de integración comercial, aduanera y de protección de inversiones para facilitar el comercio y fomentar la inversión.

### **2.2.7 Modelos de CDI**

Actualmente los modelos más importantes son el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MOCDE) y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, (MONU). Estos modelos, han ejercido una profunda influencia en la práctica internacional en materia de tratados y tienen importantes disposiciones en común.

### **2.2.8 Modelo OCDE**

Los párrafos 2 y 3 de la parte introductoria del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada del 22 de julio de 2010 de la OCDE, describen con precisión que el objetivo que tienen estos tratados es aclarar, normalizar y garantizar el aspecto tributario de las personas que realicen operaciones en diferentes países, es decir, soluciones comunes en casos de la misma índole, para así tener un tratamiento equitativo.

De igual forma se hace referencia a que los diferentes actores que hacen parte de los convenios sometidos a este modelo deben dar aplicación a los comentarios contenidos en él con el fin de dar la interpretación allí contenida cuando fuere el caso.

Tabla 7. Estructura Modelo OCDE.

ÍNDICE DEL CONVENIO TÍTULO Y PREÁMBULO			
CAPITULOS	NOMBRE DEL CAPÍTULO	ARTÍCULOS	DESCRIPCIÓN
<b>I</b>	Ámbito de aplicación del convenio	<b>1</b>	Personas comprendidas
		<b>2</b>	Impuestos comprendidos
<b>II</b>	Definiciones	<b>3</b>	Definiciones generales
		<b>4</b>	Residente
		<b>5</b>	Establecimiento permanente
<b>III</b>	Imposición de las rentas	<b>6</b>	Rentas inmobiliarias
		<b>7</b>	Beneficios empresariales
		<b>8</b>	Navegación marítima, por aguas interiores y aérea
		<b>9</b>	Empresas asociadas
		<b>10</b>	Dividendos
		<b>11</b>	Intereses
		<b>12</b>	Regalías
		<b>13</b>	Ganancias de capital
		<b>14</b>	[Suprimido]
		<b>15</b>	Renta del trabajo dependiente
		<b>16</b>	Remuneraciones en calidad de consejero
		<b>17</b>	Artistas y deportistas
		<b>18</b>	Pensiones
<b>IV</b>	Imposición del patrimonio	<b>19</b>	Funciones públicas
		<b>20</b>	Estudiantes
		<b>21</b>	Otras rentas
<b>V</b>	Métodos para eliminar la doble imposición	<b>22</b>	Patrimonio
		<b>23</b>	A) Método de exención
<b>VI</b>	Disposiciones especiales	<b>23</b>	B) Método de imputación o de crédito
		<b>24</b>	No discriminación
		<b>25</b>	Procedimiento amistoso
		<b>26</b>	Intercambio de información
		<b>27</b>	Asistencia en la recaudación de impuestos
		<b>28</b>	Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
<b>VII</b>	Disposiciones finales	<b>29</b>	Extensión territorial
		<b>30</b>	Entrada en vigor
		<b>31</b>	Denuncia

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en modelo OCDE.

Dada la importancia que tiene dentro de la tributación internacional el concepto de establecimiento permanente, es importante identificar dentro de la estructura de los convenios para evitar la doble tributación, como se puede observar en la tabla anterior donde se encuentra incorporado.

### 2.2.8.1 Convenio ONU

En la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011, en el literal B de su introducción se menciona las características especiales de este modelo, de la cual se resalta que el mismo está dado como una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el de residencia, con el fin de contribuir a la aplicación e interpretación en la ejecución de los convenios para evitar la doble imposición, dando más prevalencia y reconocimiento al país de la fuente, en contraste al modelo OCDE donde prima el concepto de residencia.

Por su parte, el concepto de establecimiento permanente en este modelo se encuentra en la siguiente forma:

Tabla 14. Estructura Modelo ONU.

ÍNDICE DE LA CONVENCIÓN			
TÍTULO Y PREÁMBULO			
CAPITULOS	NOMBRE DEL CAPÍTULO	ARTÍCULOS	DESCRIPCIÓN
<b>I</b>	Ámbito de la convención	<b>1</b>	Personas comprendidas
		<b>2</b>	Impuestos comprendidos
<b>II</b>	Definiciones	<b>3</b>	Definiciones generales
		<b>4</b>	Residente
		<b>5</b>	Establecimiento permanente
		<b>6</b>	Ingresos procedentes de bienes inmuebles
<b>III</b>	Tributación de los ingresos	<b>7</b>	Beneficios de las empresas
		<b>8</b>	Navegación marítima, interior y aérea (variantes A y B)
		<b>9</b>	Empresas asociadas
		<b>10</b>	Dividendos
		<b>11</b>	Intereses
		<b>12</b>	Cánones o regalías
		<b>13</b>	Ganancias de capital
		<b>14</b>	Servicios personales por cuenta propia
		<b>15</b>	Servicios personales por cuenta ajena
		<b>16</b>	Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel
		<b>17</b>	Profesionales del espectáculo y deportistas
		<b>18</b>	Pensiones y pagos por seguros sociales (variantes A y B)
		<b>19</b>	Servicios oficiales
		<b>20</b>	Estudiantes
<b>21</b>	Otros ingresos		
<b>IV</b>	Tributación del capital	<b>22</b>	Capital
<b>V</b>	Métodos para eliminar la doble imposición	<b>23</b>	<b>A)</b> Método de exención
		<b>23</b>	<b>B)</b> Método de imputación o de crédito
<b>VI</b>	Disposiciones especiales	<b>24</b>	No discriminación
		<b>25</b>	Procedimiento de acuerdo mutuo (variantes A y B)
		<b>26</b>	Intercambio de información
		<b>27</b>	La asistencia para la recaudación de impuestos
		<b>28</b>	Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares
<b>VII</b>	Cláusulas Finales	<b>29</b>	Entrada en vigor
		<b>30</b>	Terminación

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en convenio ONU 2011.

### **2.2.8.2 Plena competencia**

Para efectos tributarios es un concepto que se utiliza para atribuir beneficios obtenidos por empresas vinculadas y partes de la misma empresa con operaciones en diferentes países, y cuando se establezcan condiciones entre partes relacionadas en transacciones lucrativas o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición, regula el 70% del comercio transfronterizo en el mundo.

En el informe de 1979 de OCDE, simplemente se señalaba que el principio de plena competencia existía y que el informe se encaminaba a promocionar su aplicación común por parte de los Países Miembros a fin de evitar la doble imposición y elusión fiscal.

Una justificación práctica hecha por OCDE es que el principio de plena competencia funciona bien en numerosas ocasiones, finalmente se señala que el principio de plena competencia es teóricamente correcto por que otorga la aproximación más cercana a la operación del mercado abierto.

## **2.3 Bases Legales**

### **2.3.1 Estatuto tributario**

Las normas colombianas que se encuentran incorporadas en el Estatuto Tributario, que tratan sobre el concepto de establecimiento permanente se relacionan en el siguiente cuadro:

Tabla 9. Ley 1607 de 2012.

NORMATIVIDAD	CONCEPTO
<b>LEY 1607 DE 2012.</b> <b>Artículo 86.</b> <b>Adiciónese el artículo 20-1 al Estatuto Tributario</b>	<b>Artículo 20-1.</b> Establecimiento permanente. Sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación suscritas por Colombia, se entiende por establecimiento permanente un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad.
	Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.
	También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo segundo de este artículo.
	<b>Parágrafo 1o.</b> No se entiende que una empresa tiene un establecimiento permanente en Colombia por el simple hecho de que realice sus actividades en el país a través de un corredor o de cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del giro ordinario de su actividad. No obstante, cuando el agente independiente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de tal empresa, y entre esa empresa y el agente se establezcan, pacten o impongan condiciones respecto de sus relaciones comerciales y financieras que difieran de las que se habrían establecido o pactado entre empresas independientes, dicho agente no será considerado como agente independiente para efectos de este párrafo.
	<b>Parágrafo 2o.</b> No se entiende que una empresa extranjera tiene un establecimiento en el país cuando la actividad realizada por dicha empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.
	<b>Artículo 87.</b> Adiciónese el artículo 20-2 al Estatuto Tributario: <b>Artículo 20-2.</b> Tributación de los establecimientos permanentes y sucursales. Las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o una sucursal en el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles al establecimiento permanente o a la sucursal, según el caso, de acuerdo con lo consagrado en este artículo y con las disposiciones que lo reglamenten. La determinación de dichas rentas y ganancias ocasionales se realizará con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales.
	<b>Parágrafo.</b> Para propósitos de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a que se refiere este artículo, los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades extranjeras deberán llevar contabilidad separada en la que se discriminen claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles. Sin perjuicio del cumplimiento por parte de los obligados al régimen de precios de transferencia de los deberes formales relativos a la declaración informativa y a la documentación comprobatoria, para efectos de lo establecido en este artículo, la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras deberá estar soportada en un estudio sobre las funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidas a ellos.

Fuente. Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en la Ley 1607 de 2012.

Es de recordar que hasta antes de la Ley 1607, el término de establecimiento permanente no se encontraba definido en la legislación nacional, las referencias al mismo se encontraban



expresamente definidas en los convenios para evitar la doble imposición que había celebrado Colombia a partir del año 2005 con el Reino de España.

Tabla 10. Decreto reglamentario 3026 de 2013

<b>DECRETO REGLAMENTARIO 3026 DE 2013</b>	<p><b>Artículo 4º.</b> Tributación de las personas naturales sin residencia en Colombia y de las sociedades y entidades extranjeras - art. 4º. Tributación de las personas naturales sin residencia en Colombia y de las sociedades y entidades extranjeras</p> <p><b>Artículo 5º.</b> Domicilio fiscal de los establecimientos permanentes - art. 5º. Domicilio fiscal de los establecimientos permanentes</p> <p><b>Artículo 11.</b> Rentas y ganancias ocasionales atribuibles a establecimientos permanentes y sucursales.</p> <p><b>Artículo 15.</b> Aplicación de las normas tributarias en la atribución de rentas y ganancias ocasionales a establecimientos permanentes y sucursales.</p>
---	--

Fuente. Elaboración propia con base en el decreto reglamentario 3026 de 2013.

Tabla 11. Decreto reglamentario 3028 de 2013

<b>DECRETO REGLAMENTARIO 3028 DE 2013</b>	<p><b>Artículo 4.</b> Valor patrimonial de los bienes y activos. El valor patrimonial de los bienes o activos de una persona natural, al que hace referencia el presente Decreto, será el valor determinado de conformidad con lo establecido en el Capítulo I del Título 11 del Libro Primero del Estatuto Tributario, o las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan. Si al aplicar dichas, normas no es posible determinar el valor patrimonial de un bien o activo, se tendrá como tal el valor de adquisición del mismo. En ambos casos, los valores deberán ser ajustados anualmente, en el porcentaje señalado en el artículo 868 del Estatuto Tributario, o la norma que lo modifique, adicione o sustituya.</p>
---	--

Fuente. Elaboración propia con base en el decreto reglamentario 3028 de 2013.

### **2.3.2 Convenios doble imposición celebrados por Colombia con países de habla hispana.**

Como se puede observar en la tabla 1 sobre convenios celebrados por Colombia hasta el año 2017, pág. 8 de este texto, Colombia ha celebrado a la fecha 11 tratados en aras de evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta y el patrimonio, sin tener en cuenta lo acordado por la CAN con la Decisión 578 de 2004, dentro de los cuales los celebrados con países de habla hispana son tres, los cuales comienzan con el realizado en el año 2005 con España (el primero de todos los convenios de esta naturaleza que hasta a la fecha se han firmado), continúa con el de Chile en el año 2007 y termina con el celebrado con México en el año 2009.

Para lograr la incorporación de los tratados internacionales al ordenamiento jurídico del país, el trámite legal establecido en Colombia, incluidos los CDI, comienza con la celebración del mismo por parte del gobierno nacional en representación del Estado Colombiano, continua con la aprobación del congreso de la republica con la expedición de una Ley y termina con la declaratoria de exequibilidad por parte de la Corte Constitucional. Finalmente, para dar aplicación al mismo, el gobierno promulga mediante decreto su entrada en vigencia.

Con el objeto de identificar el proceso legal que han surtido los convenios que son objeto de análisis en el presente trabajo, con las diferentes disposiciones normativas que se expidieron para su implementación, así como se detalla de cada uno de ellos la definición que del concepto de establecimiento permanente se establece, lo que es importante y servirá más adelante para realizar las comparaciones respectivas, se presentan las siguientes tablas:

Tabla 12. Ley aprobatoria 1082 de fecha 31/07/2006

PAÍS	FECHA SUSCRIPCIÓN	LEY APROBATORIA		SENTENCIA CONSTITUCIONALIDAD		DECRETO PROMULGACIÓN	
		NÚMERO	FECHA	NÚMERO	FECHA	NÚMERO	FECHA
ESPAÑA	31/03/2005	1082	31/07/2006	C-383/08	23/04/2008	4299	13/11/2008
<b>DEFINICIONES CONTENIDAS EN EL CONVENIO</b>							
<p><b>Artículo 5o. Establecimiento permanente.</b>  <b>1.</b> A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>		<p><b>2.</b> La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros:  a) Las sedes de dirección;  b) Las sucursales;  c) Las oficinas;  d) Las fábricas;  e) Los talleres; y  f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.</p>		<p><b>3.</b> Una obra o un proyecto de construcción o instalación, sólo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de seis meses.</p>		<p><b>4.</b> No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:  a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;  b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;  c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;  d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;  e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;  f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.</p>	
<p><b>5.</b> No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.</p>		<p><b>6.</b> 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 y que las transacciones entre el agente y la empresa hayan sido efectuadas bajo condiciones independientes en operaciones comparables.</p>		<p><b>7.</b> El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.</p>			

Fuente. Elaboración

propia (Colorado y Barbosa, 2018) con base en la normatividad expedida.

Tabla 13. Ley aprobatoria 1261 de fecha 23/12/2008

PAÍS	FECHA SUSCRIPCIÓN	LEY APROBATORIA		SENTENCIA CONSTITUCIONALIDAD		DECRETO PROMULGACIÓN	
		NÚMERO	FECHA	NÚMERO	FECHA	NÚMERO	FECHA
CHILE	19/04/2007	1261	23/12/2008	C-577/09	26/08/2009	586	24/02/2010
<b>DEFINICIONES CONTENIDAS EN EL CONVENIO</b>							
<p><b>Artículo 5o. Establecimiento Permanente.</b>  <b>1.</b> A los efectos de este Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>		<p><b>2.</b> La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros:  a) Las sedes de dirección;  b) Las sucursales;  c) Las oficinas;  d) Las fábricas;  e) Los talleres; y  f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales.</p>		<p><b>3.</b> La expresión "establecimiento permanente" también incluye:  a) Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses, y  b) La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.  A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9o, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.</p>		<p><b>4.</b> No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:  a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;  b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;  c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;  d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;  e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa, si esa actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar.</p>	
<p><b>5.</b> No obstante lo dispuesto en los párrafos 1o y 2o, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7o, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos por cuenta de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4o y 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 párrafo.</p>		<p><b>6.</b> No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que una empresa aseguradora residente 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 este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7o.</p>		<p><b>7.</b> 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, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.</p>		<p><b>8.</b> 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.</p>	

Fuente. Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en la normatividad expedida.

Tabla 14. Ley aprobatoria 1568 de fecha 02/08/2012

PAÍS	FECHA SUSCRIPCIÓN	LEY APROBATORIA		SENTENCIA CONSTITUCIONALIDAD		DECRETO PROMULGACIÓN	
		NÚMERO	FECHA	NÚMERO	FECHA	NÚMERO	FECHA
MÉXICO	13/08/2009	1508	2/08/2012	C-221/13	17/04/2013	1668	1/08/2013
<b>DEFINICIONES CONTENIDAS EN EL CONVENIO</b>							
<p><b>Artículo 5o.</b> Establecimiento Permanente. 1. A los efectos de este Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p>		<p>2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, entre otros: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales.</p>		<p>3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye: a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses; b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales o físicas encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que tales actividades prosigan en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y c) la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizados por una persona natural o física pero sólo en el caso de que dichos servicios o actividades prosigan en un Estado Contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses. A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere el párrafo 3, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9o, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o similares.</p>		<p>4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa, si esa actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados 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.</p>	
<p>5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos por cuenta de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y 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 párrafo.</p>		<p>6. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que una empresa aseguradora residente 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 este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.</p>		<p>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, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.</p>		<p>8. 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.</p>	

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con bas en la normatividad expedida.

### 2.3.3 Comentarios a los Modelos OCDE y ONU

Con respecto al modelo OCDE, en la introducción del Convenio, en el aparte que se denomina *Observaciones generales al Convenio Modelo*, se hace una referencia general de los comentarios, donde se señala su importancia en la aplicación de los CDI.

Estos comentarios, como los definen los mismos modelos de los convenios, son de forma literal “... *los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional...*”, los cuales están dados principalmente para la resolución de conflictos como resultado de las posibles diferencias de criterio e interpretación entre las partes, cuando la disposición que se desea aplicar no es lo suficientemente clara o no se ajusta a situaciones específicas que se encuentran en los tratados contempladas<sup>4</sup>.

Los artículos 29 y 30 del modelo OCDE de los Convenios para evitar la Doble Tributación en el impuesto de renta y patrimonio, contemplan la importancia o utilidad que pueden dar los diferentes usuarios (Estado, contribuyentes, jueces, académicos, entre otros) al acudir a estos comentarios.

Para cada uno de los artículos del Convenio se formulan comentarios con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones, donde a partir de la página 95 del convenio de la ONU se encuentran los comentarios generales y detallados de lo relacionado con establecimiento permanente (denominado “*B. Comentario a los párrafos del artículo 5*”).

Por su parte, en el literal D de la introducción de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, contempla de manera general la importancia de los comentarios que se establecen en el modelo ONU e

---

<sup>4</sup> Modelo OCDE 2010, comentarios artículo 5 relativo a la definición del establecimiento permanente, pág. 95

identifica las diferencias con los comentarios que presenta el modelo OCDE, así como las posibles consecuencias de la utilización de uno u otro modelo con respecto a estos comentarios.

Al igual como se presenta el convenio de la OCDE, en la segunda parte del convenio de las Naciones Unidas se formulan comentarios para cada uno de los artículos con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones, donde a partir de la página 97 del convenio de la ONU se encuentran los comentarios generales y detallados de lo relacionado con establecimiento permanente (denominado “*B. Comentario a los párrafos del artículo 5*”).

### **3. Capítulo tres**

#### **Aspectos metodológicos**

##### **3.1 Diseño de la investigación**

El estudio y análisis de la normatividad aplicable al concepto de establecimiento permanente contenido en los Convenios para evitar la Doble Imposición se realizará con base en los aspectos más consultados por los contribuyentes a la Administración de Impuestos Tributaria de Colombia que son objeto de estudio, así como de la revisión de la jurisprudencia y del análisis de la opinión e interpretación que sobre esta figura han realizado algunos autores expertos en la materia.

##### **3.1.1 Tipo de Investigación**

La investigación que se lleva a cabo es documental, con estudios y análisis de tipo descriptivo, exploratorio y analítico, mediante un método inductivo que se revisa en razón a los problemas de interpretación entre los contribuyentes y la administraciones tributaria en Colombia con respecto a las categorías más relevantes que se encuentran bajo la figura de establecimiento permanente, con base principalmente en la doctrina y jurisprudencia emitida por otros países alrededor del mundo, así como también en los diferentes textos, investigaciones, artículos y comentarios, a través de los cuales se puede llegar a formular una hipótesis general de solución a dichos conflictos jurídicos.



### **3.2 Técnicas e instrumentos de recolección de la información**

La recolección de la información se hace a través de fuentes secundarias, donde el principal suministro es obtenido de la doctrina proferida por la administración de impuestos de Colombia, de acuerdo con los conceptos que han sido emitidos a partir del año 2012 donde se incorporan a la normatividad nacional el término de establecimiento permanente, así como de personas expertas sobre los temas que son objeto de estudio a nivel internacional. De igual forma, las interpretaciones que serán tenidas en cuenta pueden proceder de los datos y análisis previos realizados por persona u organizaciones públicas y privadas de investigación, contenidos en los textos de diferentes bibliotecas, repositorios de instituciones universitarias, base de datos de entidades del gobierno o de las publicaciones que se encuentran en internet.

#### **3.2.1 Tratamiento y análisis de la información**

Como técnicas de registro de información se iniciará con la recopilación de datos e identificación de los documentos que sirven de base para el estudio y análisis, es decir, la elaboración de las fichas bibliográficas y luego la redacción de las fichas de trabajo.

## **4. Capítulo cuatro**

### **Descripción, análisis y discusión de los resultados**

#### **4.1 Descripción**

Los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia con las naciones de España, Chile y México, así como los suscritos con otros países, se realizaron con base en el modelo de convenio implementado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE (MC OCDE 2005), en los cuales se incluyeron algunas modificaciones con respecto al modelo original, en especial los que fueron celebrados con los dos últimos países (Chile en 2008 y México en 2012).

A pesar de que estos convenios son tomados de un mismo modelo (MC OCDE 2005), no todos son iguales, por lo tanto, se hace importante en primera medida reconocer en estos tratados cuales son las diferencias que existen entre ellos con relación al modelo original recomendado por el organismo multilateral con respecto al concepto de establecimiento permanente, situados solo en este aspecto debido a que es el tema principal a desarrollar con el presente trabajo de investigación.

Las versiones oficiales abreviadas de marzo de 2005 y julio de 2010 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio preparado por la OCDE, sobre los cuales se basó el Estado colombiano para celebrar los tratados bilaterales en materia impositiva, presentan con relación a las definiciones generales contenidas en el capítulo II del modelo referido, con respecto a la figura de establecimiento permanente que se establece en el artículo 5, la siguiente estructura:

Tabla 15. Artículo 5 EP modelo del convenio OCDE 2010

Numeral	Contenido
1	A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2	<p>La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) las sedes de dirección;</li> <li>b) las sucursales</li> <li>c) las oficinas</li> <li>d) las fábricas</li> <li>e) los talleres</li> <li>f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.</li> </ul>
3	Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4	<p>No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa</li> <li>b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;</li> <li>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;</li> <li>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</li> <li>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</li> <li>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.</li> </ul>
5	No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
6	No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
7	El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), Modelo de convenio OCDE 2010

La tabla anterior muestra la descripción literal del contenido del MC OCDE con relación al concepto de establecimiento permanente, la cual es relevante presentar por cuanto es con base

en ella que se definen los términos, condiciones y limitaciones que con relación a esta figura se presentan en los CDI que son objeto de análisis.

Así mismo, es importante mencionar que la alusión al concepto de establecimiento permanente no solamente se encuentra en el artículo 5 del MC OCDE, como se registra de igual forma en los CDI que son referentes en el presente trabajo, sino que también esta figura es mencionada y hace parte fundamental de algunos de los diferentes tipos de rentas que se discriminan en el capítulo III del modelo y de los convenios que están sujetos a estos acuerdos bilaterales con respecto al impuesto de renta, así como en la determinación del patrimonio. Por su parte, los CDI celebrados por Colombia con los países que se toman como referencia para llevar a cabo el presente trabajo (España, Chile y México), fueron aprobados por Colombia en las siguientes fechas:

Tabla 16. CDI celebrados por Colombia con países de habla hispana

<b>Estado</b>	<b>Fecha de Suscripción</b>	<b>Ley de Aprobación</b>	<b>Fecha Ley</b>
España	31/03/2005	1082	31/07/2006
Chile	19/04/2007	1261	23/12/2008
Mexico	13/08/2009	1568	2/08/2012

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en fuente legal.

Del cuadro anterior es importante mencionar que los convenios allí referidos fueron celebrados bajo los modelos OCDE de las versiones del año 2005 y 2008, modelos que no presentaron mayores cambios en sus definiciones y comentarios con respecto a la figura de establecimiento permanente que se presenta en la versión del año 2010, la cual se toma como

referencia dado que la versión anterior a esta (2008) no fue editada, siendo la del último año comentado la que puede ser consultada en español.

No sobra mencionar que la versión del MC OCDE más reciente corresponde a la de diciembre 18 de 2017, en la cual se presentan algunas modificaciones que fueron originadas en desarrollo del Plan de Acción para evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Utilidades, conocida por la sigla en inglés como BEPS, cambios que se encuentran relacionados con nuevos conceptos que puede abarcar la definición de Establecimiento Permanente, ajustes a algunas de las excepciones contempladas en el numeral 4 del artículo 5 del modelo en cuanto a los casos en que no se constituye un EP y por supuesto las correspondientes aclaraciones en la sección de comentarios, entre otros, aspectos importantes que serán considerados en el desarrollo de los objetivos 2 y 3 que han sido planteados para desarrollar la investigación.

Ahora bien, como resultado de comparar el modelo de convenio OCDE que se toma de referencia con los convenios celebrados por Colombia con los tres países hispanos señalados, específicamente en lo que tiene que ver con la figura de establecimiento permanente, contenido en el artículo 5 de ambos documentos, se tiene que existe una gran similitud entre ellos, con algunas diferencias mínimas en la descripción de algunas definiciones, las cuales se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 17. Comparativo art.5 del MC OCDE con los CDI celebrados por Colombia

Numeral	Mocde	España	Chile	Mexico
1	Significado	Igual	Igual	Igual
2	Comprende	Igual	El literal f) agrega la expresión "... en relación..."	
3	Duración en obras o proyectos de construcción	La reduce a seis (6) meses	Incluye otras areas sobre lo que comprende el numeral 2	
4	Qué no comprende	Igual	En el literal e) hace referencia expresamente a publicidad, suministro de información e investigaciones científicas	En el literal e) hace referencia expresamente a publicidad, suministro de información e investigaciones científicas
			Elimina el literal f) relacionado con la combinación de actividades	
5	Agente dependiente	Igual	Modifica la expresión " a nombre de la empresa" por el de "por cuenta de la empresa"	
6	Agente independiente	Agrega al texto la frase "...y que las transacciones entre el agente y la empresa hayan sido efectuadas bajo condiciones independientes en operaciones comparables."	Este artículo hace referencia a empresas aseguradoras	
7	Sociedad Controlante	Igual	Hace referencia al agente independiente agregando la expresión "..., y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.	
8	No existe en el Mocde	Igual	Redactado de igual manera al artículo 7 del Mocde con relación a sociedad controlante	

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base art.5 del MC OCDE y CDI.

Las diferencias observadas en la tabla anterior con base en las definiciones que presenta el artículo 5, muestran que los asuntos relevantes entre uno y otro CDI pueden tener aplicaciones e implicaciones diferentes, por cuanto la terminología en alguno de ellos puede abarcar situaciones disimiles en los otros, a pesar de ser tomados del mismo modelo.

Ahora, con relación a las similitudes o diferencias que se encuentran en los capítulos III y IV, relacionados con la imposición de las rentas (artículos 6 a 20) e imposición del patrimonio (artículo 21) respectivamente, los cuales hacen referencia a la figura de establecimiento

permanente, se tienen los siguientes resultados al comparar el MC OCDE con cada uno de los convenios celebrados por Colombia con los países referidos:

Tabla 18. Comparativa imposición a las rentas MC OCDE vs CDI

N° Artículo	Descripción	Comentarios
7	Beneficios Empresariales	En el numeral 2 el MOCDE hace referencia a funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos por al empresa a través del EP. Los convenios no las discriminan.
		En el numeral 3 el MOCDE hace referencia a los ajustes por beneficios imputables al EP, mientras que los convenios establecen la forma de determinar esos beneficios.
		En los convenios se adiciona un numeral donde se aclara que la simple compra de bienes o mercancías no da lugar a generar beneficios atribuidos al EP
		En los convenios se adiciona un numeral donde se establece que los beneficios atribuibles al EP se deben calcular todo el año por el mismo método.
10	Dividendos	El numeral 4 para los convenios con España y México son iguales al MOCDE, mientras que el de Chile adiciona la expresión "... o presta en ese otro Estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí... "
11	Intereses	El numeral 4 para los convenios con España y México son iguales al MOCDE, mientras que el de Chile adiciona la expresión "... o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí... "
		El numeral 5 del MOCDE, que trata sobre la procedencia de los intereses, es igual para Chile y México, pero este numeral no se registra en el de España
12	Regalías	El numeral 4 para los convenios con España y México son iguales al MOCDE, mientras que el de Chile adiciona la expresión "... o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí... "
		En los convenios con España, Chile y México se adiciona el numeral 5, relacionado con la procedencia de las regalías o cánones cuando el deudor tenga un EP en el otro Estado
13	Ganancias de Capital	El numeral 2 para los convenios con España y México son iguales al MOCDE, mientras que el de Chile adiciona la expresión "... o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes... "
15	Renta de Trabajo Dependiente	Corresponde al artículo 14 en los convenios con España y México
		En el literal c) del numeral 2, el convenio con Chile agrega la expresión "o una base fija "
21	Otras Rentas	Corresponde al artículo 20 en los convenios con España y México
		En los convenios con Chile y México no se hace referencia al EP, mientras que en el de España sí.
22	Patrimonio	Corresponde al artículo 21 en los convenios con España y México
		El numeral 2 para los convenios con España y México son iguales al MOCDE, mientras que el de Chile adiciona la expresión "... o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes... "

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en MC OCDE y los CDI.

Del cuadro anterior se puede observar que el tratado celebrado con España conserva mayores similitudes con el modelo de la OCDE que los otros dos, tal vez esto puede obedecer a que se trató del primer convenio de esta naturaleza que celebró Colombia, por lo cual se intentó mantener ajustado al modelo original. Caso diferente sucede con el celebrado con la República de Chile, donde se evidencia que existe la mayor parte de modificaciones comparado con el MOCDE.

Los artículos 6, 8, 14, 16, 17, 18, 19 y 20 contenidos en los convenios y en el modelo de convenio de la OCDE no se encuentran en el cuadro comparativo anterior porque en ellos no se menciona la figura de establecimiento permanente.

#### **4.2 Comentarios del artículo 5 EP contenidos en el MC OCDE**

El modelo de convenio tributario para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y al patrimonio que presenta la OCDE en su versión abreviada, traducida de manera oficial al idioma español, la cual ha acogido Colombia como base para celebrar los tratados de esta naturaleza con los países de España, Chile y México, presenta con respecto a cada uno de los artículos que lo conforman una sección de comentarios, mediante los cuales se pretende establecer el alcance de las disposiciones allí contenidas, presentar las aclaraciones que se consideran necesarias o en algunos casos se exponen ejemplos para una mejor ilustración de lo pretendido en los artículos que trae el modelo, con el fin de brindar una mejor explicación de toda la normatividad allí contenida, para efectos de garantizar una mejor aplicación de los tratados por parte de las personas que forman parte de los países contratantes.

Estos comentarios, como bien lo menciona el modelo en su parte introductoria, sirven de soporte cuando las administraciones tributarias de cada uno de los Estados que en él intervienen



lo utilicen e interpreten bajo las disposiciones de los tratados tributarios bilaterales basados en el Modelo, para lo cual se sugiere seguir lo planteado en los referidos comentarios.

Con respecto al artículo 5 de los convenios, que trata exclusivamente sobre establecimiento permanente, donde se detalla en cada uno de los numerales que lo conforman las características esenciales que se consideran dentro de esta categoría, como lo que se considera un lugar fijo de negocios, lo que comprende, su duración, sus excepciones, es decir, lo que no comprende un E.P., lo relacionado con la figura de un agente dependiente o independiente, el MC OCDE presenta los comentarios al artículo 5 en 158 párrafos, comprendidos en 68 numerales, que corresponden a los 7 apartados del artículo 5. Así mismo aborda otros temas de manera particular con respecto al comercio electrónico, imposición a los servicios, observaciones a los comentarios y reservas al artículo de EP, estas dos últimas realizadas por algunos de los países miembros que han adoptado este modelo de tratado para evitar la doble tributación.

Con relación a estas dos últimas secciones de los comentarios (observaciones y reservas), es importante destacar que México presenta observaciones a los comentarios del párrafo 38 con respecto de la aplicación del principio de plena concurrencia, mientras que Chile manifiesta no acogerse a todas las interpretaciones que se presentan en los párrafos 42.1 y 42.10. Por otra parte, Chile y México presentan varias reservas al artículo sobre E.P. que trae el MC OCDE. Es curioso que siendo España el país con más experiencia de los cuatro que se estudian en el presente trabajo en este tipo de tratados, no se encuentra en estas dos secciones observaciones o reservas a lo contenido en los comentarios que se realizan al artículo 5.

Los comentarios del MOCDE tratan el concepto de lugar fijo de negocios en el Apartado 1 con 25 numerales, dentro de los cuales podemos encontrar lineamientos, aclaraciones y ejemplos relacionadas con las condiciones que se deben presentar para ello en cuanto a la

existencia de un lugar físico o instalaciones, el grado de fijeza o temporalidad para desarrollar la actividad y el tipo de actividades que se pueden desarrollar para que pueda ser catalogado como un EP.

Ahora bien, una vez conocidos los contenidos de los convenios para evitar la doble tributación entre la República de Colombia con los países hispanoamericanos y España, así como del modelo de la OCDE que se toma como referencia, presentamos con base en la doctrina que ha expedido en Colombia la Administración Tributaria los temas que han generado, desde la fecha de la suscripción del primer CDI en el año 2005, más inquietudes entre los contribuyentes, aspectos que se ven planteados en los pronunciamientos de la oficina jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, los cuales se pueden agrupar principalmente en las siguientes siete (7) categorías:

Tabla 19. Categorías de la doctrina sobre EP

1	LUGAR FIJO DE NEGOCIOS
2	ACTIVIDADES AUXILIARES O COMPLEMENTARIAS
3	ATRIBUCION DE INGRESOS, COSTOS Y DEDUCCIONES
4	OPERACIONES CON VINCULADOS
5	AGENTES INDEPENDIENTES
6	COMERCIO ELECTRONICO
7	OTROS CONCEPTOS

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018).

De acuerdo con la doctrina nacional y con la jurisprudencia que se ha expedido a nivel internacional, podría decirse que alrededor de estas categorías se encuentran la mayor cantidad de inquietudes en la aplicación del concepto de establecimiento permanente, sobre las cuales se entrará a revisar lo expuesto frente a cada una de ellas.

### **4.3 Análisis doctrinal y jurisprudencial sobre EP**

#### **4.3.1 Interpretación de los tratados internacionales**

Los Convenios para evitar la Doble Imposición CDI, son tratados internacionales que están sujetos a las condiciones que en ellos mismos es establezca, sin existir a nivel mundial una autoridad para su interpretación oficial, por lo que cuando existen controversias en su interpretación o aplicación, son las altas cortes de cada país quienes definen en última instancia estos asuntos, bajo los principios jurídicos de interpretación que cada autoridad judicial utiliza para ello.

No obstante, lo anterior, es regla general de las autoridades judiciales de los Estados de interpretar estos convenios tributarios bajo las condiciones establecidas por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados – CVDT, la cual entró en plena vigencia a partir del año 1980, convención dentro de la cual se encuentra Colombia y los de habla hispana con los que hasta el momento ha firmado los CDI (España, Chile y México).

En este sentido, el propio tratado de la CVDT establece en los artículos 31 a 33 unas reglas básicas como herramientas para la interpretación de los acuerdos internacionales, entre los que se incluyen los convenios tributarios, en los que se destacan tres aspectos fundamentales como son: el significado ordinario de las palabras con base en el texto mismo, las intenciones expresas de las partes y el objeto y propósito del tratado (Rohatgi; 2012, pág. 49)

Con base en las interpretaciones que ha emitido en Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de su oficina jurídica, así como de la proferida por las administraciones tributarias de los países con los cuales Colombia ha celebrado convenios para evitar la doble tributación, la cual corresponde a la doctrina oficial, aunado a la jurisprudencia de las altas cortes que a nivel internacional se ha encontrado en los diferentes casos que hacen

referencia a las categorías que son identificadas como aspectos importantes donde se pueden encontrar los temas que han generado mayor problemática entorno al concepto de EP, se presentan a continuación algunos casos que se consideran relevantes para su estudio.

#### **4.3.2 Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**

Las consultas realizadas por los contribuyentes en Colombia frente a inquietudes relacionadas con el concepto de establecimiento permanente, ya sea para la interpretación de las cláusulas contenidas en los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia a partir del año 2005 con España como punto de partida, o bien con respecto a la reciente incorporación de esta figura en el ordenamiento nacional a través de la adición al Estatuto Tributario de los artículos 20-1 y 20-2 por medio de Ley 1607 de 2012, están basadas en diferentes temas, desde aspectos muy técnicos hasta asuntos que se pueden considerar meramente formales.

Realizada la búsqueda en la base de datos doctrinal de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, se encontraron un total de 43 documentos entre oficios y conceptos relacionados con el tema de establecimiento permanente, los cuales clasificados en las categorías señaladas representan las siguientes proporciones:

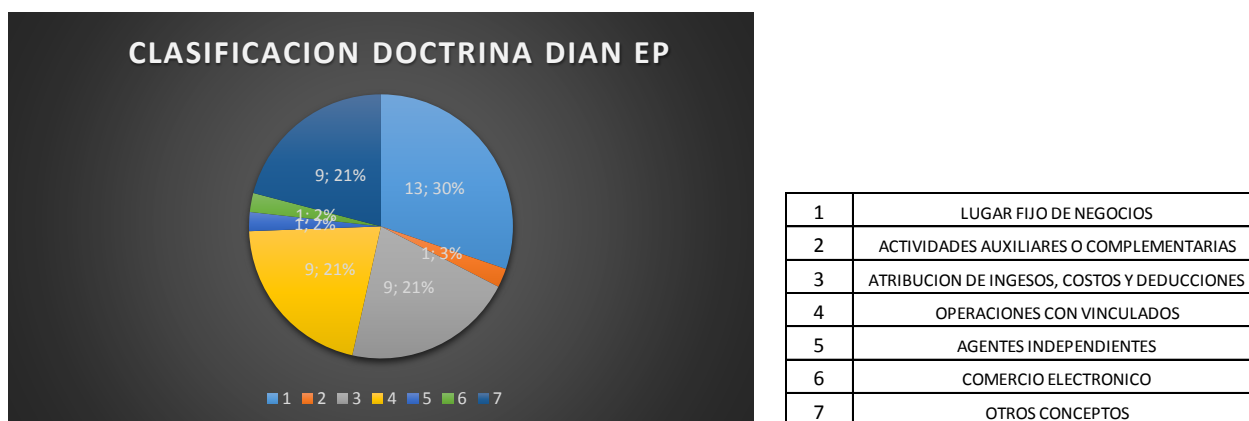


Figura 2. Clasificación doctrina DIAN EP.

Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018), con base en la doctrina publicada por la DIAN.

Esta grafica identifica que las categorías más consultadas por los contribuyentes en Colombia están relacionadas con lo que se considera un lugar fijo de negocios, con la atribución de ingresos, costos y deducciones, así como las operaciones con vinculados. En la categoría de otros se tiene principalmente consultas relaciones con las obligaciones formales de los EP en cuanto a declaración de activos, retenciones en la fuente, presentación de estudios y la obligación de liquidar renta presuntiva, entre otros diversos aspectos.

Con base en la anterior clasificación se procede entonces a presentar cada uno de los pronunciamientos de la Oficina Jurídica de la DIAN frente a los planteamientos presentados por los contribuyentes de acuerdo con la categoría en que se clasifican para efectos de la presente investigación, así como de manera resumida la posición oficial de la administración tributaria y el análisis sucinto de cada una de ellas que al respecto se realiza con este trabajo.

### 4.3.3 Lugar fijo de negocios

Este aspecto corresponde a la esencia de la definición contenida en el primer numeral del artículo 5 del MOCDE y de los CDI que son objeto de estudio, donde de acuerdo con la doctrina proferida por la DIAN, de la cual se encontraron 13 casos, siendo el de mayor consulta entre las categorías referidas, se observa que las principales inquietudes manifestadas por los contribuyentes y resueltas por la División de Gestión Jurídica de la DIAN, se plantean en los oficios y conceptos que se analizan a continuación:

- **Concepto N° 031856 del 26 de mayo de 2014.**

**Tema de consulta:** Constitución de EP cuando una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal designa a un apoderado para que la represente con relación a las acciones que posee en una sociedad colombiana.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Inicia su respuesta con la transcripción del artículo 20-1 del Estatuto Tributario, el cual comprende la definición de lo que se entiende como un establecimiento permanente, para finalmente concluir sin mayores explicaciones o análisis más profundos que en el caso planteado no se constituye un EP por cuanto la sociedad del exterior no desarrolla en el país toda o parte de su actividad comercial.

**Análisis del caso:** Lo que considera la administración tributaria es el fundamento relevante, por cuanto en la definición del EP se tiene que este corresponde a un lugar fijo de negocios, pero con la condición de realizar en él toda o parte de su actividad, situación que no aplica en el caso planteado por cuanto la empresa del exterior solo tiene en el país la inversión de un capital que le genera dividendos sin llevar a cabo actividades relacionadas con su objeto social, dejando en el país solo a una persona para su representación legal. En este sentido, los

comentarios del MOCDE consideran en los numerales 2, 7 y 10 de este apartado que una de las condiciones para que pueda configurarse un EP está dada en la realización de actividades por parte de la empresa o de las personas que dependen de la misma en el Estado en que este situado el lugar fijo de negocios.

- **Oficio 36046 de fecha 06 de junio de 2012.**

**Tema de Consulta:** Sociedad con residencia en España que percibe utilidades como socio oculto de un contrato de cuentas en participación.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Se inicia haciendo referencia a los artículos 7 y 5 del Convenio suscrito entre la Republica de Colombia y el Reino de España que tratan sobre beneficios empresariales y EP respectivamente. De igual manera hace referencia a los comentarios del modelo de convenio de la OCDE con respecto a las condiciones para que se pueda considerar la existencia de un EP.

Para el caso planteado considera la oficina jurídica que los aportes realizados por la sociedad con residencia en España, el cual corresponde a propiedad intelectual (software de los juegos), para ser explotado en locales o casinos en Colombia constituye un lugar fijo de negocios en los términos del artículo 5 referido.

Con respecto al tema de la permanencia, considera el despacho jurídico que la actividad desarrollada en Colombia tiene un grado de permanencia en el tiempo, pues se trata de la realización de una actividad empresarial de manera indeterminada, condición requerida en el artículo 5 del CDI.

**Análisis del caso:** De acuerdo con las condiciones del problema que se consulta a la administración de impuestos, el meollo del asunto se basa en establecer si se configura un EP por

la participación de una empresa extranjera a través de una figura comercial creada por un contrato de cuentas en participación, para lo cual es apropiado lo que señala la División de Gestión Jurídica cuando considera y se remite a los comentarios de la OCDE en su modelo de convenio en cuanto a las condiciones que se consideran llevan a configurar la presencia de un EP, para lo cual tiene presente las tres características relevantes que se encuentran contenidas en el numeral primero del artículo 5 que trata sobre la definición de este concepto, las cuales corresponden en su orden a: i) lugar de negocios, ii) que ese lugar sea fijo, y iii) para desarrollar toda o parte de su actividad.

Pues bien, con solo observar las condiciones generales para que se constituya un establecimiento permanente, se puede concluir que estas están dadas en el caso que presenta el contribuyente en su consulta, además que, como lo expone la oficina jurídica de la administración tributaria, estos tres aspectos concuerdan con las interpretaciones propuestas por la OCDE en los comentarios que al respecto realiza con referencia al EP y que son aplicables al CDI celebrado entre Colombia y el Reino de España, de los cuales se concluye hacen parte de la actividad económica que desarrolla la empresa extranjera en Colombia a través de un contrato de colaboración empresarial, bajo la modalidad de cuentas en participación, sin importar que el aporte al negocio este dado en un activo intangible (software de juegos).

- **Oficio 05468 de fecha 12 de marzo de 2016.**

**Tema de Consulta:** Realización de actividades económicas en Colombia de un extranjero a través de inversiones en un patrimonio autónomo.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Para iniciar su respuesta, la Subdirección de Gestión Jurídica expone el contenido del artículo 20-1 del E.T. que define el



concepto de establecimiento permanente cuando una persona o empresa extranjera desarrolla actividades en el país. De igual manera, con relación a las inversiones de capital extranjero, ya sea directa o de portafolio, hace referencia y cita el contenido del artículo primero del Decreto 4800 de 2010, que trata sobre las definiciones sobre inversiones de capital del exterior, del cual resalta lo señalado en el literal b) del mismo con respecto a las inversiones de portafolio.

Con base en las normas señaladas, en especial a la segunda que define lo que se considera una inversión de portafolio, hace referencia a un oficio anterior proferido por la misma oficina jurídica (038112 de junio de 2014), en el cual se determinan los elementos esenciales del tributo y retención en la fuente con respecto a las utilidades obtenidas por las inversiones de capital, en donde se concluye que en dichos casos para efectos del impuesto de renta se aplica lo establecido en el artículo 18-1 del E.T. y que por ende no se configura un EP por cuanto este está comprendido en el artículo 20-1 del mismo ordenamiento.

**Análisis del Caso:** En primera medida hay que tener en cuenta que la situación planteada por el consultante se puede considerar desde dos puntos de vista diferentes, el primero, como lo efectúa la administración tributaria, desde las normas que le son aplicables a las inversiones de capital del exterior consideradas como de portafolio. La segunda posición puede considerarse desde las condiciones que se establecen en el ordenamiento tributario nacional o desde los convenios para evitar la doble imposición, según el caso, para considerar la existencia de un EP.

Tomada la segunda alternativa para efectuar el análisis respectivo, se tiene que dentro de las actividades de qué trata el artículo 5 del MC OCDE que se pueden considerar dan lugar a la existencia de un EP, así como los comentarios referidos a este artículo, no se hace referencia alguna a las que se realizan a través de un patrimonio autónomo o negocio fiduciario, por lo que

se debe acudir al contenido del artículo 10 que trata sobre las rentas por concepto de dividendos para revisar sí allí o en los comentarios al mismo se trata sobre esta figura.

Resultado de revisar todo el articulado relacionado con los dividendos y su respectivos comentarios, no se hace referencia alguna al negocio de fiducia, por lo que puede considerarse que las rentas de este tipo de inversiones que se analizan a la luz del MC OCDE para evitar la doble imposición deben ser tratadas como otras rentas, las que se encuentran establecidas en el artículo 21 del modelo OCDE y donde tampoco se hace referencia a este tipo de negocios fiduciarios, conocidos en el ámbito internacional como “*trusts*”.

Por lo anterior, al no existir una referencia particular a las inversiones extranjeras a través de los negocios fiduciarios con los cuales se constituyen patrimonios autónomos en los CDI realizados por Colombia, como si existe por ejemplo en los tratados que ha celebrado el Reino de España con países como USA, Canadá, Australia, Filipinas y Nueva Zelanda, se llega desde otra óptica a la misma conclusión que presentó la oficina jurídica, en el sentido de no considerar la existencia de un EP por este tipo de inversión de capital. Además, debe considerarse con mucho cuidado si a través de un negocio fiduciario se realiza toda o parte de la actividad económica de una empresa, como primer requisito para que se cumpla con la definición que configura un EP de acuerdo con los tratados de doble imposición que ha celebrado Colombia y con el modelo de convenio que ha tomado como referencia para suscribirlos.

#### **4.3.4 Actividades auxiliares o complementarias**

El numeral 4 del artículo 5 del MOCDE y de los Convenios para evitar la doble imposición que ha celebrado Colombia establece una lista enunciativa de las actividades que no se encuentran dentro de la definición de Establecimiento Permanente, dentro de las cuales

expresamente en el literal e) del mencionado numeral se hace referencia al mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio. Con respecto a este criterio, se encontró un total de nueve casos, de los cuales resaltamos la siguiente doctrina:

- **Oficio 029266 de fecha 14 de mayo de 2014.**

**Tema de Consulta:** Obligaciones fiscales que deben cumplir las oficinas de representación de entidades financieras del exterior.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Con relación al tema de establecimiento permanente, se señala por parte de la oficina jurídica que una oficina de representación dedicada exclusivamente a promover o publicitar servicios no se puede enmarcar dentro de este concepto, para lo cual hace referencia al artículo 20-1 del E.T. y cita textualmente el contenido del literal e) del artículo 3 del Decreto reglamentario 3026 de 2013, el cual trata sobre las actividades meramente promocionales o publicitarias desarrolladas por oficinas de representación, actividades que este artículo considera no dan lugar a la existencia de un EP.

**Análisis del caso:** El caso planteado por el consultante no presenta detalle de las actividades que desarrolla la oficina de representación de una empresa del exterior, es decir, que frente al tema la administración tributaria desconoce el tipo de actividades que allí se llevan a cabo, por lo que enuncia que, si estas están enmarcadas dentro de las que puedan ser consideradas como auxiliares o preparatorias, dentro de las que se incluyen las actividades promocionales o publicitarias, no puede pensarse en la constitución de un EP, con base en la normatividad interna que existe sobre el tema y que allí se cita y se transcribe. Esta apreciación de la oficina jurídica concuerda con los comentarios del MOCDE al apartado 4, donde se interpreta en ese mismo

sentido que las actividades empresariales que correspondan a preparatorias o auxiliares, a pesar de que se realicen en un lugar fijo de negocios, no constituyen un establecimiento permanente.

#### **4.3.5 Atribución de ingresos, costos y gastos**

En este aspecto es importante determinar las rentas y erogaciones que de conformidad con la normatividad fiscal aplicable al caso puede ser imputada al establecimiento permanente, por cuanto es sobre dichas actividades que la empresa del exterior desarrolla en el país debe tributar en el Estado de la fuente. Los pronunciamientos de la DIAN, de los cuales se pudo identificar nueve casos que tienen relación con esta categoría, se destacan los siguientes:

- **Oficio 048131 de fecha 02 de agosto de 2013.**

**Tema de consulta:** Servicios considerados de fuente nacional y rentas atribuibles a un EP con relación al impuesto de renta, para dar alcance al oficio N° 038348 del 24 de junio de 2013.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Para principiar se presenta el contenido del artículo 20-2 del E.T., el cual regula la tributación de los EP y las sucursales, del cual se manifiesta que los EP son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles de acuerdo con sus funciones, activos, riesgos y personal involucrado en la actividad económica que desarrolla.

Más adelante considera que con respecto a las rentas de fuente nacional por concepto de rentas de capital y de trabajo que no sean atribuidas al EP, se deberá dar aplicación al artículo 408 del E.T., el cual determina una tarifa del 35 % para el caso de pagos o abonos en cuenta relacionados con intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por

servicios personales o explotación de la propiedad industrial, y del 10 % para el caso de consultorías, servicios técnicos y asistencia técnica.

Con base en lo expuesto se concluye que los ingresos de fuente nacional obtenidos por la prestación de servicios de consultoría que sean atribuidos de manera directa a la parte de la empresa desarrollada por la sociedad del exterior están sometidos a retención en la fuente a una tarifa del 10%. Así mismo termina manifestando que en caso de no practicarse la retención en la fuente, la empresa extranjera está obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por las rentas de fuente nacional.

**Análisis del caso:** En primera medida es importante recordar que la doctrina emitida por la oficina jurídica de la DIAN mediante el concepto 038348 del 24 de junio de 2013, considera en resumen que si se cumplen los supuestos previstos en la norma para que se considere la existencia de un establecimiento permanente, se deberá dar cumplimiento a las disposiciones previstas en el artículo 20-2 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario.

En este sentido y con respecto al tema particular de aplicar o no retención en la fuente por pagos a una persona extranjera por concepto de servicios o consultoría, es clara la interpretación de la Administración Tributaria al considerar la posible existencia o no de la figura de un establecimiento permanente, en cuyo caso se aplicaría la legislación que rige para las personas residentes o empresas nacionales. En caso contrario, la legislación aplicable en estos casos está dada los artículos 406 a 408 del E.T. a las diferentes tarifas que allí se establecen.

- **Concepto 00479 de fecha 31 de mayo de 2016.**

**Tema de Consulta:** Enajenación en bloque de una sucursal de sociedad de extranjera con saldos a favor en declaraciones tributarias

**Consideraciones de la administración tributaria:** El mismo consultante hace referencia a los conceptos N° 124481 de 2000 y 022606 de 2001, con respecto a la naturaleza jurídica en materia fiscal de las sucursales de sociedad extranjera, de lo cual se llega a la conclusión que los saldos a favor que presentan las sucursales son de propiedad de la sociedad del exterior y que por lo tanto no hacen parte de la enajenación en bloque que se haga del establecimiento de comercio.

Mas adelante se manifiesta que debe ser considerada la normatividad más reciente con lo introducido por la Ley 1607 de 2012, para lo cual hace referencia al concepto de establecimiento permanente que contiene el artículo 20-1 del E.T., resaltando de manera categórica que no toda sucursal se puede considerar un EP, puesto que puede darse el caso que dicha sucursal adelante actividades de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio.

**Análisis del caso:** Dado el planteamiento presentado por el consultante, es apropiado, como bien lo hizo la oficina jurídica, tener en cuenta la distinción entre una sucursal y un EP, dado que una corresponde a una figura jurídica con carácter legal y comercial, mientras que la segunda es una ficción para efectos estrictamente tributarios. De esta misma forma, es relevante hacer la diferenciación entre el EP y un establecimiento de comercio, por cuanto como lo dice el concepto, solo este último puede ser objeto de enajenación, en cambio la figura de EP solo conlleva a una clasificación de una figura que como ya se mencionó es ficticia para efectos fiscales.

- **Oficio 098916 de fecha 19 de diciembre de 2011.**

**Tema de Consulta:** Interpretación del artículo 11 de la Ley 1082 de 2006 con relación al pago de intereses a favor de una entidad financiera residente en España

**Consideraciones de la administración tributaria:** Inicia la Administración Tributaria haciendo referencia al artículo 11 del convenio entre el Reino de España y la Republica de Colombia (Ley 1082 de 2006), el cual citan textualmente y resaltan el numeral 5 del referido artículo donde se establecen que en caso de que los intereses se vinculen a un establecimiento permanente cuyo beneficiario efectivo este situado como residente en el otro estado no se aplican las condiciones aquí mencionadas sino que se remiten al artículo 7 de Beneficios empresariales.

**Análisis del caso:** Si bien la consulta no está orientada expresamente al tema del establecimiento permanente, en las consideraciones al artículo 11 que trata sobre los intereses tanto en el MOCDE como en los CDI que ha celebrado Colombia en este caso particular con España es precisa la interpretación de la Administración de Impuestos al numeral 5 del artículo cuando se trata de un Establecimiento Permanente, la cual lo remite, bajo las condiciones allí dadas, a la aplicación de los beneficios empresariales contenidos en el artículo 5 del mismo convenio.

#### **4.3.6 Otros temas**

Dentro de los temas que aquí se presentan se tienen situaciones que en la mayoría de los casos están relacionadas con el cumplimiento de obligaciones o requisitos formales tales como la obligación de declarar, presentación de reportes y estudios de que trata el decreto 3016 de 2013, entre otros, para los cuales se realiza el mismo análisis al final de esta clasificación de consultas. De esta categoría se encontraron en total nueve casos, de los cuales se presentan los siguientes:

- **Oficio 036855 de fecha 29 de diciembre de 2015.**

**Tema de Consulta:** Reporte de documentación comprobatoria y declaración informativa por parte de un EP.

**Consideraciones de la administración tributaria:** En este caso se hace referencia a los artículos 260-1, 260-2, 260-5 y 260-9 del E.T, en los cuales establece los obligados a presentar la documentación comprobatoria y la declaración informativa dentro de los cuales se encuentran los EP, siempre que se cumplan las condiciones en cuanto a patrimonio bruto ó ingresos brutos que establecen las normas referidas.

- **Oficio 032709 de fecha 01 de diciembre de 2015.**

**Tema de Consulta:** Obligación de EP para presentar la declaración anual de activos en el exterior.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Para el caso la oficina jurídica toma en cuenta los antecedentes del artículo 574 del E.T., con respecto a la exposición de motivos que se presentó al artículo 42 de la Ley 1739 de 2014, con la cual se establece la obligación de presentar una declaración tributaria por parte de los residentes colombianos sobre los activos que posee en el exterior. Asimismo, se hace referencia al artículo 607 del E.T., en el que se establece el contenido de la declaración anual de activos en el exterior, para quienes presentan patrimonio dentro y fuera del país.

Por otra parte, se hace referencia al artículo 20-1 del E.T., donde se establece que los E.P., son contribuyentes del impuesto de renta con relación a las rentas ó ganancias ocasionales de fuente nacional, por lo tanto, en concordancia con el artículo 607 del E.T., no están obligados a



presentar declaración anual de activos en el exterior en razón a que el artículo 12 del Decreto 3026 de 2013 le atribuye activos poseídos en el territorio nacional.

- **Oficio 02035 de fecha 10 de febrero de 2016.**

**Tema de Consulta:** Obligados al régimen de precios de transferencia, compradores ubicados en el territorio aduanero nacional que realiza operaciones con vinculados en el exterior.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Sobre el particular la oficina jurídica transcribe el artículo 260-2 con relación a las operaciones con vinculados, dentro de los cuales se encuentra los EP, de quienes se resalta también aplica el principio de plena competencia, por lo tanto de cumplirse los requisitos señalados en el artículo 260-9, los contribuyentes con esta figura también estarán obligados a presentar las declaraciones informativas de las operaciones realizadas con dichos vinculados.

Finalmente, hace referencia al tema de régimen de precios de transferencia a través de los aspectos que fueron considerados por la Corte Constitucional en la sentencia 815 del 18 de noviembre de 2009 de la cual resalta los aspectos relevantes para los efectos de la consulta.

- **Oficio 033444 de fecha 20 de noviembre de 2015.**

**Tema de Consulta:** Procedimiento y formalidades para la presentación del estudio para la atribución de rentas y ganancias ocasionales de los EP.

**Consideraciones de la administración tributaria:** En este caso la Administración Tributaria remite al oficio N° 024710 del 03 de septiembre de 2015 en donde se hace referencia al artículo 16 del Decreto 3016 de 2013 el cual indica la oportunidad y las condiciones de

presentar y conservar el estudio referido para el caso de las personas naturales con residencia en Colombia y las sociedades o entidades extranjeras con EP o sucursal en Colombia.

- **Oficio 020296 de fecha 10 de julio de 2015.**

**Tema de Consulta:** Retención en la fuente a partícipes del exterior como integrante de una unión temporal

**Consideraciones de la administración tributaria:** En primera medida se menciona lo contenido en el artículo 18 del E.T, con relación a que los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto de renta, si no que dicha responsabilidad esta en cabeza de cada uno de los miembros que lo componen. Por otra parte, transcribe los artículos 20, 20-1 y 20-2 del E.T., los que indican que las sociedades y entidades extranjeras, así como los EP son contribuyentes del impuesto de renta y en esta última figura con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Luego continúa haciendo mención del artículo 6 del Decreto 3026 de 2013 en el cual, se establecen las retenciones en la fuente que se deben practicar por pagos o abonos en cuenta a favor de personas naturales sin residencia en Colombia ó sociedades y entidades extranjeras con EP.

Finalmente, resalta el artículo 28 de la Ley 1739 de 2014 con el cual se adiciona un párrafo transitorio al artículo 240 del E.T., en el cual se establecen las nuevas tarifas en el impuesto de renta para las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras que no sean atribuibles a una sucursal o EP.

- **Oficio 057322 de fecha 06 de octubre de 2014.**

**Tema de Consulta:** Trámite de inscripción en el RUT y obtención del NIT por parte de un EP.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Inicia su consideración con la transcripción del artículo 20-1 del E.T., que trata sobre EP. Indica que esta figura solo tiene efectos en materia tributaria, incorporada al ordenamiento nacional como una necesidad de dar alcance a las disposiciones establecidas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia, por lo tanto, en materia comercial y en otras áreas del derecho no se encuentra establecido el concepto EP.

Concluye finalmente que el EP al tener solo efectos en materia tributaria la inscripción en el RUT deberá hacerse en la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales que le corresponda y su inscripción en la cámara de comercio obedecerá a la condición de desarrollar actividades que sean consideradas mercantiles de conformidad con el código de comercio.

- **Oficio 011767 de fecha 24 de abril de 2015.**

**Tema de Consulta:** Obligaciones tributarias de las sucursales de una sociedad extranjera

**Consideraciones de la administración tributaria:** Después de hacer referencia a los diferentes conceptos que tratan sobre las actividades llevadas a cabo en Colombia por sociedades extranjeras se presenta el contenido de los artículos 12 y 13 del Decreto 3026 de 2013 en los cuales se definen el estudio para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a los EP y sucursales, así como la contabilidad separada para los mismos casos.

- **Oficio 01088 de fecha 16 de enero de 2015.**

**Tema de Consulta:** Obligación de presentar declaración del impuesto sobre la renta por cada enajenación de bienes e inmuebles.

**Consideraciones de la administración tributaria:** En respuesta a la pregunta 3 que se relaciona con este tema, se indica de manera sucinta que se ciñe al artículo 574 del E.T., el cual establece que la declaración del impuesto de renta y complementarios corresponde al periodo o ejercicio gravable que dispone la autoridad tributaria, siempre y cuando estas operaciones se realicen bajo la figura de un agente dependiente que constituya un EP.

- **Oficio 024710 de fecha 03 de septiembre de 2015.**

**Tema de Consulta:** Obligación de presentar el estudio de que trata el artículo 12 del Decreto 3026 de 2013 cuando en un año o periodo gravable el EP no realiza ninguna operación con su vinculado económico.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Como es obvio comienza el análisis con el contenido del artículo 12 del referido Decreto y lo concuerda con los artículos 11 y 13 del mismo en los cuales se señala las rentas y ganancias ocasionales atribuibles a un EP. Visto lo anterior establece que además del estudio a que se hace referencia se permite también establecer la determinación de la atribución de rentas y ganancias ocasionales de los EP y sucursales a través de la contabilidad con la cual se genera la transferencia al exterior de utilidades.

**Análisis del caso para todos los temas de consulta sobre obligaciones formales:** En el tema de las obligaciones formales como sucede en los casos antes referidos, los comentarios del MOCDE y de los Convenios de Doble Imposición no tratan estos aspectos por cuanto son condiciones de control que establece internamente cada país, por lo tanto en el estudio que se hace de la situación planteada se remite exclusivamente al Estatuto Tributario y sus normas

reglamentarias, siendo procedente la conclusión a la que se llega por parte de la Oficina Jurídica, razón por la cual, al no encontrarse estas situaciones dentro del marco de los CDI que son objeto de análisis en la presente investigación, no se hace necesario realizar un análisis de mayor profundidad.

#### **4.3.7 Operaciones con vinculados.**

El concepto como tal de las transacciones entre empresas vinculadas no se encuentra contenida en el artículo 5 del MC OCDE, por cuanto este tema se desarrolla en el capítulo III del modelo, a partir del artículo 6 del mismo, en donde se presentan los artículos relacionados con la imposición a las rentas, para lo cual se hace una clasificación por diferentes tipos, en la que se debe tener en cuenta para la imposición de las rentas las operaciones del EP con vinculados o con parte de la misma empresa a la que pertenece. En este sentido, la doctrina de la DIAN se ha manifestado en nueve casos, de los cuales señalamos los siguientes:

- **Oficios 04488 de fecha 25 de enero de 2013 y 079443 de fecha 21 de diciembre de 2012.**

**Tema de Consulta:** Atribución del pasivo fiscal e intereses a una sociedad extranjera por un crédito otorgado a un EP en Colombia.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Este despacho considera en principio lo establecido en el artículo 7 del CDI relacionado con beneficios empresariales. Así mismo, hace referencia a las Sentencias de la Corte Constitucional donde se revisó la constitucionalidad de estos CDI y se admitió la utilización de los comentarios de la MOCDE como criterio de interpretación no vinculante a los convenios. Por lo anterior trae a referencia y transcribe el comentario al numeral 3 del artículo 7 del MOCDE, del cual resalta lo concerniente a que se debe

tomar en cuenta los gastos contraídos para los fines del EP, cualquiera que sea el lugar donde se haya realizado, así como también que los gastos de la empresa imputables al mismo no están condicionada al reembolso efectivo de estos.

Con base en lo expuesto frente al tema de los intereses la atribución de este gasto es meramente fiscal para efectos de la liquidación del impuesto de renta del EP y por lo tanto la sucursal en Colombia no tiene un pasivo con el exterior.

**Análisis del caso:** En primera instancia es importante aclarar que el contenido del artículo 7 del convenio celebrado con Suiza objeto de consulta, que trata sobre beneficios empresariales, es el mismo que se registra en los CDI que se suscribieron con los Estados de España, Chile y México, los cuales fueron realizados bajo el MC OCDE de julio de 2005. En la versión del año 2010 el numeral 3 del artículo 7 fue modificado con el fin de actualizar los criterios que de alguna manera limitaban estas deducciones e incorporar el concepto de plena competencia, como se puede observar en el párrafo 38 del apartado 2 del artículo 7 de los comentarios que fueron descritos en el modelo de la OCDE de este último año.

Ahora bien, con respecto al asunto que se resuelve en el oficio señalado, son los comentarios al artículo 7, en ambas versiones (2005 y 2010) los que sirven de base para establecer que se permite tomar como deducción los gastos en que incurra un establecimiento permanente en el caso de realizar operaciones internas con parte de la empresa, así las mismas se lleven a cabo fuera del Estado donde se encuentra ubicado, pero siempre y cuando puedan ser adjudicadas a este en la proporción que le corresponda y bajo el principio de plena competencia.

Por esto, como en otros casos que son objeto de análisis, se observa que la Administración de Impuestos acogen las recomendaciones de la Corte Constitucional cuando expone que los

comentarios al MC OCDE pueden ser tomados como una fuente de interpretación no vinculante de los convenios que de esta naturaleza ha celebrado Colombia.

Ahora, con relación a la normatividad interna que se menciona en el oficio como fuente legal para definir el asunto consultado, es propio recordar que el artículo 122 del E.T. trae una limitación a los costos y deducciones del exterior, los cuales no pueden exceder del 15 % de la renta líquida del contribuyente, que en el presente caso corresponde a la del EP, con las excepciones que el mismo artículo contempla.

- **Concepto 062587 de fecha 12 de noviembre de 2014.**

**Tema de Consulta:** Crédito obtenido en el exterior por una sociedad extranjera y asignado a una sucursal ubicada en el territorio nacional para el desarrollo de sus actividades.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Se transcribe el contenido del artículo 20-2 del E.T., que trata sobre la tributación de los EP y sucursales, así como el artículo 8 del Decreto 3026 de 2013 que define el patrimonio de las personas naturales sin residencia en Colombia y sociedades y entidades extranjeras y el artículo 12 del mismo Decreto que trata sobre el estudio para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a EP y sucursales del cual resalta el literal a). Concluye así que los criterios de determinación de la base gravable del impuesto de renta para el EP que conforma su patrimonio está dado en los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos atribuibles, por lo que el crédito obtenido en el exterior por una sociedad extranjera y asignado mediante inversión a una sucursal ubicada en el Colombia puede ser reconocido fiscalmente como un pasivo, siempre que se encuentre soportado en el estudio previo de que trata el artículo 12 del Decreto 3026 de 2013.

**Análisis del caso:** La situación planteada por el contribuyente y las consideraciones presentadas como sustento por la oficina jurídica de la DIAN, no hacen referencia alguna a los convenios para evitar la doble imposición, pero el contenido del asunto que se pretende resolver tiene perfecta aplicación en este tipo de tratados por considerar la existencia de un EP.

En ese sentido es de observar que el artículo 5 del MC OCDE y los respectivos comentarios que hacen referencia a este artículo no se tratan situaciones relacionadas con operaciones internas, con la casa matriz o con vinculados económicos, las cuales sí se puede encontrar en el contenido del artículo 7 del MC OCDE que trata sobre los beneficios empresariales, específicamente en el numeral 2 donde se aborda el tema de los beneficios empresariales al establecimiento permanente, y en el que se dispone que para determinar la renta se deben tener en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos por el EP que sean propios o con otras partes de la empresa a la cual pertenece.

Lo anterior nos lleva entonces a los comentarios del apartado segundo del artículo 7 del modelo OCDE, en los cuales se describe que parte del contenido de este numeral hace referencia al principio de plena competencia, lo que concuerda con lo presentado por la administración de impuestos en el concepto que se analiza cuando hace referencia al artículo 12 del Decreto 3026 de 2013 en donde se habla de este mismo principio.

- **Oficio 103123 de fecha 20 de octubre de 2008.**

**Tema de Consulta:** Adquisición de activos fijos reales productivos de la casa matriz o compañías vinculadas en el exterior

**Consideraciones de la administración tributaria:** inicia mencionando el oficio N° 220-58283 de 09 de diciembre de 1996 en el que se indica que de acuerdo con el código de comercio



la sucursal de sociedad extranjera no es un ente autónomo distinto de la casa matriz por cuanto no goza de personería jurídica independiente.

En seguida hace referencia a los comentarios del artículo 7 del MOCDE en el que se manifiesta que las transferencias internas de activos fijos de la casa central al EP no tienen trascendencia fiscal, con fundamento en que el derecho de propiedad corresponde a la entidad en general y no en una de ellas.

Expone que de conformidad con los artículos 12, 20 y 21 del E.T., las sucursales de sociedades extranjeras son sujetos pasivos de los tributos en forma independiente de la sociedad extranjera, por lo cual deben responder por las obligaciones fiscales que le corresponden de acuerdo con las actividades que realicen en el país.

En vista a lo anterior, concluye que en el caso de las sucursales de las sociedades extranjeras la importación de maquinaria y equipo constitutivo de activo fijo real productivo comporta una inversión en el país, acreedora del beneficio que trata el artículo 158-3 del E.T., sin importar que tales activos provengan directamente de su oficina principal o de compañías vinculadas en el exterior.

**Análisis del caso:** La problemática aquí presentada por el contribuyente, así como los aspectos tenidos en cuenta por la administración fiscal para dar su respuesta se enmarcan antes del año 2012, fecha que resulta importante para el análisis por cuanto el concepto de establecimiento permanente fue incorporado al ordenamiento nacional a partir del primero de enero del año 2013 con la expedición de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, con la cual se adicionan al E.T. los artículos 20-1 y 20-2 que tratan sobre esta figura, por lo tanto es acertada la fuente que utiliza la oficina jurídica de la DIAN cuando en su tesis interpretativa hace referencia a los comentarios del artículo 7 del modelo de convenio de la OCDE, en los cuales, si bien no se

menciona de manera expresa en el oficio que se analiza, se aborda el principio de plena competencia como ya se ha mencionado en otros casos ya vistos. Por lo anterior, se debe considerar que los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones, así como los riesgos que le sean imputables al EP, aun cuando obedezcan o se generen por operaciones celebradas con partes de la misma empresa a la que pertenece, deben ser tratados de la misma manera como si se realizaran con una empresa independiente, por lo que el beneficio que se solicita en la consulta puede ser aceptado en el caso en que este pueda ser imputado a un EP.

- **Oficio 032332 de fecha 10 de noviembre de 2015.**

**Tema de Consulta:** Operaciones internas efectuadas entre los extranjeros no residentes en Colombia con su EP.

**Consideraciones de la administración tributaria:** Con base en los artículos 20, 20-1, 20-2, y 406 del E.T., y 6 del Decreto 3026 de 2013, manifiesta que si hay lugar a realizar retención en la fuente cuando existen operaciones internas efectuadas entre no residentes en Colombia con su EP, la cual debe practicarse sobre el monto registrado bajo lo dispuesto por el Decreto 2649 de 1993 en concordancia con el artículo 13 del Decreto 3026 de 2013 en aplicación del principio de plena competencia que fundamenta el régimen de precios de transferencia.

Con respecto al límite de deducibilidad que dispone el artículo 122 del E.T. y 15 del Decreto 3026 de 2013, este aplica una vez efectuada la atribución de rentas y ganancias ocasionales de acuerdo con el mismo Decreto.

**Análisis del caso:** Como sucede en casos anteriores, si bien en el oficio no se presenta el caso en el marco de un CDI, la posición adoptada por la administración tributaria puede aplicarse en desarrollo de los convenios de esta naturaleza, por cuanto la misma se encuentra sustentada en

el principio de plena competencia que debe atribuirse a los establecimiento permanentes, el cual se encuentra contemplado en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, en especial en los párrafos 15 a 26 del apartado 2, donde se interpreta que las relaciones comerciales o actividades desarrolladas por un EP con partes de la misma empresa, para efectos impositivos en la determinación de beneficios o de rentas gravables, deben ser tratadas como si se realizaran con empresas distintas.

Por lo tanto, en el caso planteado las obligaciones formales, entre las que se encuentra la de retención en la fuente, y las limitaciones a las deducciones, como la que se establece en el artículo 122 del E.T., aplicables a los EP deben ser las mismas que se aplican a los demás contribuyentes que sean sujetos pasivos en el impuesto de renta, aun cuando las operaciones que dan lugar a ello se efectúen con partes de la misma empresa o vinculadas a ella.

#### **4.3.8 Comercio electrónico**

- **Oficio 082781 de fecha 26 de diciembre de 2013.**

**Tema de Consulta:** Control a la tributación de servicios que se prestan por internet desde el exterior sin presencia local en Colombia

**Consideraciones de la administración tributaria:** inicia las consideraciones haciendo referencia al artículo 10 del E.T. sobre residente fiscal. Luego transcribe los artículos 20-1 EP, 12-1 concepto de sociedades y entidades para efectos tributarios y presenta la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 con relación a las nuevas figuras y sus nociones, como es el caso de un EP.

Indica que cuando se trate de actividades relacionadas con la explotación en el país de intangibles por parte de personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia o por compañías sin domicilio en el país la tarifa del impuesto respecto de rentas de fuente nacional que no sean atribuibles a una sucursal o de un EP es del 33% de conformidad con los artículos 240, 247, 406 y 408 del E.T. Finaliza manifestando que el contribuyente debe conservar el comprobante de consignación de lo retenido a título de renta si lo pagado o abonado en cuenta constituye para su beneficiario ingreso gravado en Colombia, además de cumplir las obligaciones previstas en el régimen cambiario.

**Análisis del caso:** La consulta si bien no es muy concreta, por cuanto tipifica una generalidad en el sentido de consultar el control que se debe realizar por la prestación del servicio de películas y series por internet de una empresa ubicada en el exterior, la oficina jurídica solo hace referencia a la exposición de motivos con el cual se introdujo al Estatuto tributario la figura de establecimiento permanente, en la cual se justifica la necesidad de introducir en la norma local la definición y alcance de la figura del EP con base en el modelo de convenio tributario para evitar la doble imposición de la OCDE.

No se observa entonces que la oficina jurídica haga una disertación o por lo menos alguna apreciación u orientación que permita dilucidar el tema planteado por el consultante, dejando finalmente a él mismo determinar bajo su criterio lo que considere con base en lo expuesto, lo cual consideramos no le da mayores herramientas para solucionar el tema objeto de consulta.

Así como se refirió en el oficio analizado la administración tributaria a la OCDE para efectos de justificar la figura de un EP, asimismo pudo haber hecho referencia a los comentarios que sobre el EP presenta la OCDE con respecto al artículo 5 del modelo de convenio del año 2010, los cuales en los párrafos comprendidos entre el 42.1 y 42.10, trata las posibles situaciones

que comprende esta figura fiscal en desarrollo del comercio electrónico, con lo que probablemente le daba mayor alcance con su respuesta a lo requerido en la consulta.

#### **4.3.9 Jurisprudencia Internacional**

En Colombia la figura de establecimiento permanente fue introducida al ámbito tributario local con la celebración del primer convenio para evitar la doble imposición en el impuesto de renta y al patrimonio, realizado en el año 2005 con el Reino de España, figura que 6 años más tarde fue incorporada al ordenamiento nacional (artículos 20-1- y 20-2 del E.T.) con la expedición de la Ley 1607 de 2012, razón por la cual, al tratarse de una figura jurídica nueva, a la fecha no se han conocido fallos del Consejo de Estado de este país frente a dicho tema.

Expuesto lo anterior, se tiene entonces que para conocer las posiciones interpretativas de las altas cortes es imperativo acudir a los tribunales de otros países que tienen una tradición bastante larga o por lo menos han tenido algún precedente jurisprudencial en este tema. Sin embargo, aunque esos conflictos hayan sido resueltos en otros países, hoy día persisten esas diferencias en los países que como Colombia son relativamente nuevos en la realización de estos tratados bilaterales, así como también han surgido otras dificultades a nivel mundial en la interpretación del concepto de establecimiento permanente en la medida que ha evolucionado el mercado internacional y las nuevas condiciones en que se desarrolla, como sucede desde hace algún tiempo con el tema de comercio electrónico y la prestación de servicios.

Es así entonces que en los párrafos siguientes se exponen algunas de las jurisprudencias más reconocidas a nivel internacional por el impacto económico y comercial que han tenido los casos planteados, debido al reconocimiento de las empresas a nivel mundial y de las

consecuencias financieras que representan los conflictos entre las empresas multinacionales y las administraciones tributarias que se consideran afectadas.

- **Caso Roche Vitaminas – Sentencia 201/2012 Tribunal Supremo Español.**

**Tema de discusión:** Configuración de un EP bajo contrato de comisión.

Resultado de un proceso de auditoria considera la Administración tributaria española la existencia de un establecimiento permanente en ese Estado con ocasión de dos contratos celebrados entre Roche Vitaminas S.A. y su casa matriz DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD con residencia en Suiza, para producir y envasar los productos que esta última le indique, así como la designación de la primera como agente de la casa matriz en España, de acuerdo con los precios que correspondan al costo total más el margen de utilidad que se determine para reconocer a la empresa fabricante el empleo de los recursos necesarios para la producción y entrega.

**Consideraciones del tribunal:** La sala tercera de esta alta corte inicia con un análisis detallado del contenido de los contratos celebrados por las empresas que se encuentran vinculadas, de los cuales concluye que por las actividades que se describen en los mismos estas corresponden a un agente dependiente, por cuanto aunque se encontró que la filial en España no tenía el poder para concluir contratos, realizaba otras actividades que no pueden ser catalogadas como auxiliares o preparatorias, realizadas estas bajo la dirección e indicaciones de su casa matriz en Suiza, quien corre con los riesgos del negocio, además de que toda su producción está a disposición de esta última. Así mismo el tribunal estudia el concepto de EP que se estableció entre España y Suiza y lo analiza a la luz del Modelo de Convenio, del cual considera que la actividad desarrollada por la filial cumple con la definición principal para que se configure un EP

por poseer en España un lugar fijo de negocios. Por último, una vez establecido por el Tribunal Superior de España la existencia de un EP en este caso procede a determinar que el monto de las operaciones entre la filial y la casa matriz no debe hacerse sobre el cálculo de los costos de producción, como fueron estipulados en el contrato celebrado por las vinculadas, sino a precios de plena competencia, ratificando de esta manera el fallo expuesto por la instancia anterior (Sala de lo Contencioso -Administrativo de la Audiencia Nacional).

**Análisis del caso:** Revisado el texto de la sentencia, se observa que el Tribunal Superior de España hace una revisión de lo estipulado en el convenio con relación al EP, contenido en el artículo 5 del mismo, para luego retomar las condiciones particulares que se presentan en el caso a resolver y lo compara con los comentarios que sobre el establecimiento permanente contiene el modelo de convenio OCDE sobre el cual celebró el tratado con Suiza en 1996. Es claro encontrar en los comentarios al apartado 6 del artículo 5 del MC OCDE que la inexistencia de un EP por tratarse de las actividades que desarrolla una empresa extranjera a través de un agente independiente, no solo están condicionadas a la posibilidad que se tenga por parte de esta persona de concluir los contratos, sino por otra serie de circunstancias como el grado de dependencia económico, jurídico y comercial, así como el grado de riesgo que se asume en la operación económica que se desarrolla por cuenta de un tercero, como lo exponen los comentarios en el párrafo 38 del modelo de convenio. Así mismo, los comentarios hacen referencia a que es poco probable que se trate de un agente independiente cuando este presta sus servicios de forma exclusiva o en mayor parte a una sola empresa.

Por otra parte es importante tener en cuenta que la operación que realizaba inicialmente la empresa Roche en España con el primero de los contratos establecidos con su filial, cuyo objeto era producir y envasar los productos que la casa matriz ordenaba, cambio sustancialmente desde

el punto de vista impositivo con la celebración del segundo contrato donde se designa a la filial en España como agente de representación a cambio de una comisión o porcentaje sobre las ventas efectuadas en dicho país, lo que evidencia el uso artificioso de una figura comercial para desprenderse de la existencia de un establecimiento permanente.

- **Caso Pirotecnia Igual Chile S.A. – Fallo 24.611/2014 Corte Suprema Chile.**

**Tema de discusión:** Lugar fijo de negocios

El presente caso se basa en unas liquidaciones oficiales proferidas por el Servicio Interno de Impuestos de Chile, al considerar que las rentas provenientes de actividades desarrolladas en el país a través de un representante de la empresa extranjera residente en España, por el servicio de espectáculos con juegos pirotécnicos en la ciudad de Valparaíso, se realizaron bajo la figura de EP. La parte demandante manifiesta que estas rentas no son de fuente nacional por cuanto la empresa extranjera no tiene en Chile un establecimiento permanente, con base en el artículo 5 del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la República de Chile y el Reino de España el 07 de julio de 2003.

**Consideraciones de la Corte:** Entre otros asuntos la Corte resuelve la aplicación del derecho con referencia a la determinación del hecho gravado con el impuesto que liquida la administración tributaria, con motivo de la prestación de servicios de una empresa extranjera en Chile. Inicia su análisis con respecto a establecer si las rentas obtenidas por la empresa española corresponden a un beneficio empresarial obtenido a través de lo que considera el convenio referido como un EP, para lo cual tiene en cuenta aspectos como la naturaleza del negocio, habitualidad y la permanencia. Del resultado de lo anterior se toma en cuenta de forma particular que la ejecución del servicio como tal de pirotecnia es una actividad que no lleva más de treinta



minutos de duración, que se realiza una sola vez al año y que en lo que se refiere a su preparación, esta se realiza con pocos días de anticipación al evento, por lo que se considera que con esta actividad no se está en presencia de un EP de acuerdo con los comentarios que contiene el modelo de convenio de la OCDE, los cuales pueden ser utilizados como una fuente auxiliar del derecho.

**Análisis del caso:** El numeral primero del artículo 5 del convenio celebrado entre España y Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión en materia del impuesto de renta y sobre el patrimonio, mantiene la definición original de EP que trata el MC OCDE, donde se establece que debe tratarse de un lugar fijo de negocios. En este mismo sentido, el artículo 7 del citado convenio determina que las rentas por beneficios empresariales se pueden gravar en el país de la fuente si se atribuyen a un EP.

Ahora, para considerar la existencia del EP bajo la definición general de un lugar fijo de negocios, es fundamental acudir a los comentarios que presenta el MC OCDE, los cuales en el párrafo 6 del apartado 1 hacen referencia a que el lugar de la actividad del negocio debe tener un cierto grado de permanencia, aunque de igual manera hace la salvedad que según el tipo de negocio que se realiza, este periodo de tiempo puede ser corto. Pero este tiempo limitado que se mencionan en los comentarios de la OCDE hacen alusión a que la mayoría de los países considera un término mayor a seis meses para que se pueda constituir un EP. Así mismo, al mirar el grado de conexión entre la actividad económica realizada y el país donde se desarrolla, no se considera que una actividad de la naturaleza del caso en revisión se fuerte desde el punto de vista legal y económico.

- **Caso Philip Morris – Decisión 3368 de 2002 Corte Suprema de Italia.**

**Tema de discusión:** Subsidiaria que actúa como agente independiente.

**Consideraciones de la Corte Suprema:** Tomando en cuenta que la casa matriz de la firma Philip Morris ubicada en Alemania celebró un contrato para el suministro de cigarrillos al monopolio del gobierno italiano, para lo cual decidió designar a una subsidiaria del grupo en Italia para supervisar bodegas y puntos de venta con licenciados italianos, proceso en el cual utilizaba personal con el fin de realizar contratos y la administración de algunas negociaciones, razón por la cual consideró que esta subsidiaria podía ser considerada como un agente independiente bajo la figura de un establecimiento permanente de su matriz.

**Análisis del caso:** Esta situación se presentó y resolvió bajo las condiciones anteriores a la actualización del MOCDE en el año 2005, con el cual se realizaron modificaciones a través de los numerales 6 y 7 del artículo 5, vigentes hoy en día y los cuales hacen referencia a una limitación para considerar la existencia de un establecimiento permanente cuando se realiza bajo la figura de un agente independiente.

La limitación actual del numeral 6 del artículo en referencia se tiene en cuenta siempre y cuando el agente independiente actué dentro del marco ordinario de su actividad y en el caso planteado, este realizaba actividades propias y relacionadas con las de la casa matriz, por lo que la consideración de la alta corte italiana no se ajusta a la definición que hoy se tiene sobre el EP.

De allí que a partir de las modificaciones al MOCDE en el año 2005, se establece expresamente en el numeral 7 del artículo 5 que el simple hecho de una sociedad extranjera tener una controlada en el otro Estado, no convierte a esta última en un EP.

- **Caso DELL – Sentencia 1475 del 20 de junio de 2016 Tribunal Supremo de España.**

**Tema de discusión:** La compañía filial en España se creó en el año 1991, con una participación del 99 % de una filial del grupo DELL Internacional y el restante 1 % a una filial con residencia en Irlanda. En 1995 la empresa filial en España modificó la forma legal de realizar el negocio con el que había iniciado, pasando de una sucursal de sociedad extranjera a la figura de comisionista, mediante la cual almacenaba los productos en una bodega de su propiedad, enajenaba a nombre propio los equipos que producía su filial desde Irlanda, los cuales comercializaba tanto de manera física como por su página web y sobre los cuales daba directamente garantía.

**Consideraciones del Tribunal Supremo:** En el apartado cuarto de la sentencia, frente a la determinación de un lugar fijo de negocios, con base en las actividades que pudo determinar la administración tributaria que realiza la filial de DELL en España, tales como: 1) promoción, venta y captación de cliente, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DIP en España, 4) servicio de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos, manifiesta el alto tribunal que la empresa filial española realiza actividades que corresponden al objeto social de la matriz que se encuentra en el exterior. Todas estas actividades, que no pueden ser consideradas como meramente auxiliares, conllevan la existencia de un lugar fijo de negocios en España por parte de la filial de la compañía tecnológica.

Así mismo, en los apartes de conclusión se tuvo en cuenta por parte del tribunal que a pesar de la existencia de un contrato de comisión, en este negocio se presentaba la figura de un agente dependiente, debido a la dependencia entre la filial y su matriz, por carecer la primera de

autonomía jurídica y financiera como comisionista en la toma de las decisiones más relevantes para la realización de las ventas de su casa matriz. Enumera las situaciones que dan lugar a esta conclusión, así (DESA es la filial de DELL en España y DPI es la matriz DELL Internacional):

- a) DESA sigue las instrucciones de DPI.
- b) DPI debe autorizar precios y comisiones.
- c) DPI acepta o rechaza las solicitudes de entrega.
- d) DESA debe rendir informes periódicos a DPI.
- e) DPI tiene derecho a inspeccionar los registros y locales de DESA.
- f) DESA necesita autorización de DPI para compra de productos, y
- g) DPI ostenta el control sobre los derechos de propiedad intelectual.

El alto Tribunal español determinó que en el caso mencionado se cumplían las condiciones establecidas en el artículo 5 del convenio para evitar la doble imposición celebrado con Irlanda frente a la noción de un lugar fijo de negocios, además que se presentaba la figura de un agente dependiente, razón por la cual se configuraba por ambas circunstancias la existencia de un establecimiento permanente, dándole así la razón a la administración tributaria española.

Otro aspecto importante que tuvo en cuenta el Tribunal Supremo para proferir su sentencia en este caso fue considerar que las normas contenidas en los CDI deben ser interpretadas bajo un contexto de realidad económica sustancial, con el fin de evitar que las empresas multinacionales, a través de una interpretación literal y exegética de los acuerdos tributarios, trasladen las ganancias obtenidas en un determinado país a otro de menor tasa impositiva.

**Análisis del caso:** Para efectos de su decisión, el máximo Tribunal español toma en cuenta los hechos que fueron presentados y probados por la Administración tributaria de dicho país, con base en los cuales procede a revisar si con las actividades realizadas por la filial en el país ibérico se configuraba un establecimiento permanente, para lo cual tuvo en cuenta dos aspectos relevantes que así lo definen y que se establecen en el Convenio de doble imposición celebrado con Irlanda.

En el primero de ellos, se tiene que las actividades que fueron acusadas por la Administración Tributaria, contienen un aspecto sustancial para el desarrollo del negocio y objeto principal de la multinacional a través de su filial, por cuanto estas comprenden distintas actividades que escapan al ámbito de ser consideradas meramente auxiliar o preparatorias, como bien lo expone cuando hace referencia al contenido del apartado primero del artículo 5 del convenio referido y de los comentarios al mismo que realiza el modelo OCDE del cual se basa para su celebración y aplicación.

Con relación al tema del agente comisionista, el tribunal expone de la misma forma el análisis que efectuó frente al concepto de un lugar fijo de negocios, es decir, presenta de manera literal la definición del numeral 7 del artículo 5 que se contempla en el convenio de doble imposición, que trata sobre las actividades que se realizan a través de un corredor, comisionista general o agente independiente, y de las excepciones que sobre el mismo trata el apartado 5 del mismo articulado, pero sin tener la necesidad de llegar a referirse a las interpretaciones que se presentan en los comentarios del MOCDE, puesto que la evidencia presentada es suficiente para la aplicación del artículo 5 sin mayores elucubraciones.

Es importante resaltar un aparte de la sentencia 1475/2016 relacionado con la naturaleza de los negocios, en el marco de los tratados bilaterales en una época comercial moderna, con el objeto de no perder de vista el fin para el cual fueron concebidos estos convenios.

Sin que pueda perderse de vista, en atención a la función y finalidad que prestan estos Convenios, que trata de regular aspectos de la fiscalidad internacional, la nueva realidad y globalización mercantil que necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial. (Montero, 2016; pág. 15).

Con respecto a este caso vale la pena mencionar que igual situación se presentó con la misma compañía pero con un país diferente, resultado del CDI celebrado entre Noruega e Irlanda, donde a pesar que las altas corte del país nórdico consideraron la existencia de un agente comisionista dependiente por las características de los contratos, los cuales se realizaban a nombre de la casa matriz ubicada en Irlanda, pero por cuenta de la subsidiaria en Noruega, el fallo fue contrario debido a que no se determinó la presencia de un EP bajo el argumento que las leyes del Estado Noruega no consideran que exista un vínculo legal para el mandante por un contrato celebrado mediante un comisionista, así se den ciertas condiciones de dependencia como sucedió en el caso español.

- **Caso ZIMMER – Sentencia 304715 del 31 de marzo de 2010 Consejo de Estado Francés.**

**Tema de discusión:** El caso planteado corresponde a una compañía matriz con domicilio fiscal en Inglaterra, quien posee el 100 % de una empresa filial en Francia, la cual se dedica a la distribución de artículos ortopédicos en este último Estado. La relación entre las compañías se

modifica cuando se celebra entre ellas un contrato de comisión, donde la mandante es la matriz del exterior y el comisionista es la filial ubicada Francia. Es así entonces como la administración tributaria gala, en el marco del convenio para evitar la doble imposición, celebrado en 1968 entre Francia y el Reino Unido, considera la existencia de un EP por encontrar las condiciones de un lugar fijo de negocios en el país y a través de la filial la figura de un agente dependiente.

**Consideraciones del Consejo de Estado:** Si bien las primeras instancias judiciales francesas estuvieron de acuerdo con la administración tributaria en considerar que las actividades desarrolladas en su país, consistentes por parte de la filial en realizar la entrega de pedidos, oferta de productos, gestión de cobranza, negociar precios y finiquitar los contratos en su propio nombre, además de la dependencia con su casa matriz en el Reino Unido por recibir instrucciones en la forma de desarrollar el negocio y estar sometida a su control por la celebración de los contratos, la corte de última instancia revocó los fallos anteriores por considerar que no existe un EP en el caso presentado.

Esta decisión del Consejo de Estado se sustenta bajo una interpretación legalista y literal de la ley interna de Francia, por cuanto ella establece que los negocios o actividades comerciales realizados bajo un contrato de comisión no pueden implicar la existencia de un establecimiento permanente, puesto que la norma legal no contempla si esta figura se realiza dependencia o no del mandante.

De igual manera, argumenta la alta corte que para decidir sobre la existencia de un EP en Francia, debe de ser considerado que el convenio celebrado con el Reino Unido, bajo el cual se presenta el asunto en conflicto, fue celebrado mucho antes (1968) que fueran presentados los comentarios de la OCDE al artículo 5 del modelo de convenio (2003), razón por la cual las consideraciones expuestas en dichos comentarios, relacionadas con el numeral 5 de dicho

artículo, que versa sobre la figura del agente independiente, no pueden ser tenidas en cuenta para resolver el caso, dejando solamente como criterio de consulta en derecho para resolver el asunto lo reglamentado por la ley francesa frente al tema del contrato de comisión ( artículo 94 del Código de Comercio francés), donde se determina que el agente comisionista no tiene la autoridad para concluir contratos en nombre del mandatario, por cuanto se debe entender que lo hace en nombre propio, sin poden vincular al primero con los clientes.

**Análisis del caso:** Si bien los argumentos que fueron utilizados por el Consejo de Estado francés para resolver el caso se encuentran sustentados en una norma expresa de la ley gala, parece muy limitado y restrictivo su análisis por cuanto se ajusta a una interpretación literal que no contempla el sentido general que se busca con los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, pero que también están orientados a prevenir la elusión fiscal.

Se queda corta entonces el Consejo de Estado, cuando decide no consultar los comentarios proferidos por la OCDE al artículo 5 del EP contenido en el modelo de convenio para evitar la doble tributación, con la justificación de la vigencia de las normas, pero no atiende un principio fundamental en el derecho tributario internacional que se basa en la realidad sustancial de los negocios o actividades que generan renta.

Precisamente por la continua evolución de la forma en que se realizan los negocios y de las figuras jurídicas que desarrollan las empresas para ello, especialmente las multinacionales, es que se debe considerar la doctrina oficial de la OCDE, la cual pone en evidencia este tipo de situaciones para desvirtuar figuras evasivas de las obligaciones fiscales y proteger los intereses de los Estados donde se genera una renta que debe ser considerada gravable.

Por último, es procedente señalar que un caso muy similar se presentó en España con la empresa DELL, y fue el Tribunal Supremo que bajo circunstancias parecidas al caso francés,



resolvió el asunto de manera contraria, debido a que tuvo presente, de acuerdo con la realidad de las operaciones y la esencia del negocio, los comentarios de la OCDE al apartado 5 del artículo 5 de modelo de convenio (párrafo 32.1), para concluir que se estaba frente a un establecimiento permanente, como fue expuesto anteriormente.

- **Caso BORAX – Sentencia N° 2680 del 18 de junio 2014 Tribunal Supremo de España.**

**Tema de discusión:** Se plantea si la compañía Bórax Europe Limited con domicilio fiscal en el Reino Unido, matriz de un grupo de empresas europeas, dedicada a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización bajo la marca BORAX, con una empresa filial en España denominada Borax España S.A., quien dispone de un establecimiento industrial conformado por una planta de molturación, planta de envasado, almacén, laboratorio y oficinas, en desarrollo de dos contratos celebrados entre las vinculadas para la provisión de almacén y prestación de servicios, y otro de agencia bajo la figura de agente independiente, está obligada a tributar en España por las operaciones que realiza la filial, por considerar que se está frente al a figura de un establecimiento permanente.

**Consideraciones del Tribunal Supremo:** El capítulo sexto de la sentencia, trata expresamente sobre la existencia de establecimiento permanente, en el que inicia sus consideraciones el alto tribunal con la reseña histórica de las relaciones comerciales entre la filial ubicada en España y su casa matriz con domicilio fiscal en el extranjero, de donde resalta que las operaciones celebradas a partir del 01 de enero de 1996 fueron asumidas por la casa matriz, utilizando las filiales como centros de distribución, en razón a los nuevos modelos de contratación entre las partes.

Ilustra el tribunal que con base en las pruebas que fueron presentadas en el proceso, se observa que esta nueva modalidad obliga a la empresa filial en España a proporcionar a su casa matriz el uso exclusivo de sus almacenes, los servicios accesorios al mismo (servicios públicos), los servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado e incluso los servicios administrativos que pudiera necesitar. Con relación al contrato de agente independiente, la filial española se compromete a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determine la casa matriz, así como suministrarle los pedidos sin que exista obligación de ser aceptarlos por ella. La empresa filial en España no está facultada para aceptar pedidos ni recibir el precio de venta, salvo autorización expresa de la casa matriz, así como tampoco está autorizada para para contratar en su nombre.

Con base en lo expuesto, considera el tribunal que por estos hechos, como se concluyó en el mismo sentido por la Audiencia Nacional que fue la instancia anterior, se presentan los tres elementos necesarios para establecer que la empresa extranjera a través de una filial realiza su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España. Sustenta lo anterior con base en las consideraciones contenidas en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, modelo del cual fue tomado el convenio celebrado entre España y el Reino Unido en 1975, donde se presentan algunas situaciones que dan lugar a la existencia de un lugar de negocios y cuando se cumpla la condición de que dicho lugar tenga la característica de ser fijo, por considerar que tiene cierto grado de permanencia.

Por otra parte, con relación al argumento expuesto por la parte afectada en el sentido de considerar que la actividad se lleva a cabo por medio de un agente independiente, considera el tribunal que con base en el contrato de arrendamiento de servicios celebrado entre la casa matriz y su filial en España, queda por fuera cualquier posibilidad de que esta última opere de modo

independiente, debido a que en el contrato se estableció que en el desarrollo del negocio debe acatarse lo ordenado y exigido por la compañía matriz ubicada en Gran Bretaña.

Finalmente, resulta claro para la sala del tribunal que las actividades que se desarrollan a partir de 1 de enero de 1996 son las mismas que se realizaban anteriormente, por cuanto no existe duda que se conservaron de igual manera, así como la localización de la actividad y las características del negocio en cuanto al cierre de ciclo mercantil, modificando solamente el titular de las operaciones, que antes estaban a nombre de la empresa española y a partir de dicha fecha quedaron a nombre de la casa matriz, quien en última es la propietaria de los productos y única titular de las relaciones jurídicas con los clientes y proveedores, sin perjuicio de que ésta lo haga contratando para sí los servicios de aquélla.

**Análisis del caso:** Las posiciones tomadas tanto por el Tribunal Superior como última instancia y por la Audiencia Nacional en la etapa anterior, denotan que para el análisis del caso se tuvieron en cuenta las operaciones comerciales reales por encima de las formalidades que se pudieran justificar por la empresa en los contratos que celebraron la casa matriz y su filial en España, es decir, se tuvo en cuenta el aspecto sustancial de las transacciones jurídicas y económicas sobre las que se considera deben ser gravadas las rentas obtenidas en el país ibérico.

En este caso, contrario a lo visto en la jurisprudencia francesa con el caso ZIMMER, a pesar que los comentarios de la OCDE fueron expuestos a partir del año 2003, mientras que el CDI entre España y el Reino Unido fue celebrado en el año 1975, el alto tribunal considera ajustado a derecho la consulta de la doctrina de la OCDE en dichos pronunciamientos, en virtud de establecer las condiciones reales del negocio sobre el cual debe resolver la potestad del Estado español sobre las rentas obtenidas en las transacciones que son objeto de discusión.

De lo anterior es importante rescatar, como bien lo tuvo en cuenta el Tribunal Superior de España, que los comentarios de la OCDE con referencia a la figura de agente independiente contenidos en el apartado 5 del artículo 5 del modelo de convenio, los cuales van desde el párrafo 31 al 35, presentan algunas condiciones que permiten considerar que se está en presencia de un EP aunque las actividades económicas se desarrollen a través de un agente que inicialmente pueda llegar a considerarse independiente o que la empresa del exterior no cuente con un lugar fijo de negocios. En este mismo sentido, es viable acudir a los comentarios del apartado 6 del mismo artículo 5 del modelo OCDE, donde se describe en el párrafo 37 cuales son las condiciones para que un corredor, comisionista o cualquier otro agente independiente no se constituya como un EP de la empresa por cuya cuenta actúa, para eso requiere cumplir dos aspectos esenciales que son: a) Que sea independiente de la empresa jurídica y económicamente y b) que actúe en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa, condiciones que no se cumplen en el caso analizado de acuerdo con los hechos expuestos.

#### **4.4 Identificación de los vacíos normativos en los CDI sobre concepto de establecimiento permanente**

De manera general existe una problemática en la interpretación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, por cuanto si bien el modelo de la OCDE contiene los comentarios a cada uno de los artículos, los cuales sirven de guía interpretativa para su correcta aplicación, en el caso colombiano la Corte Constitucional ha manifestado que estos comentarios son un criterio auxiliar de la ley para su interpretación y por lo tanto no son de obligatorio acatamiento (Sentencia C-460 de 2010), pues los mismos no cumplen con el principio

de legalidad y por lo tanto adolecen de una figura jurídica que obligue su consulta, como si sucede en otros tratados celebrados por miembros de la OCDE.

Para el caso de los CDI que son referentes en la presente investigación, celebrados entre Colombia con España, Chile y México, no se identifica en el preámbulo, en el texto mismo del tratado o en el protocolo de cada uno de ellos mención alguna a los comentarios como fuente de interpretación jurídica, como si sucede con los CDI que han sido suscritos de manera más reciente entre Colombia con la República de Francia y el Reino Unido.

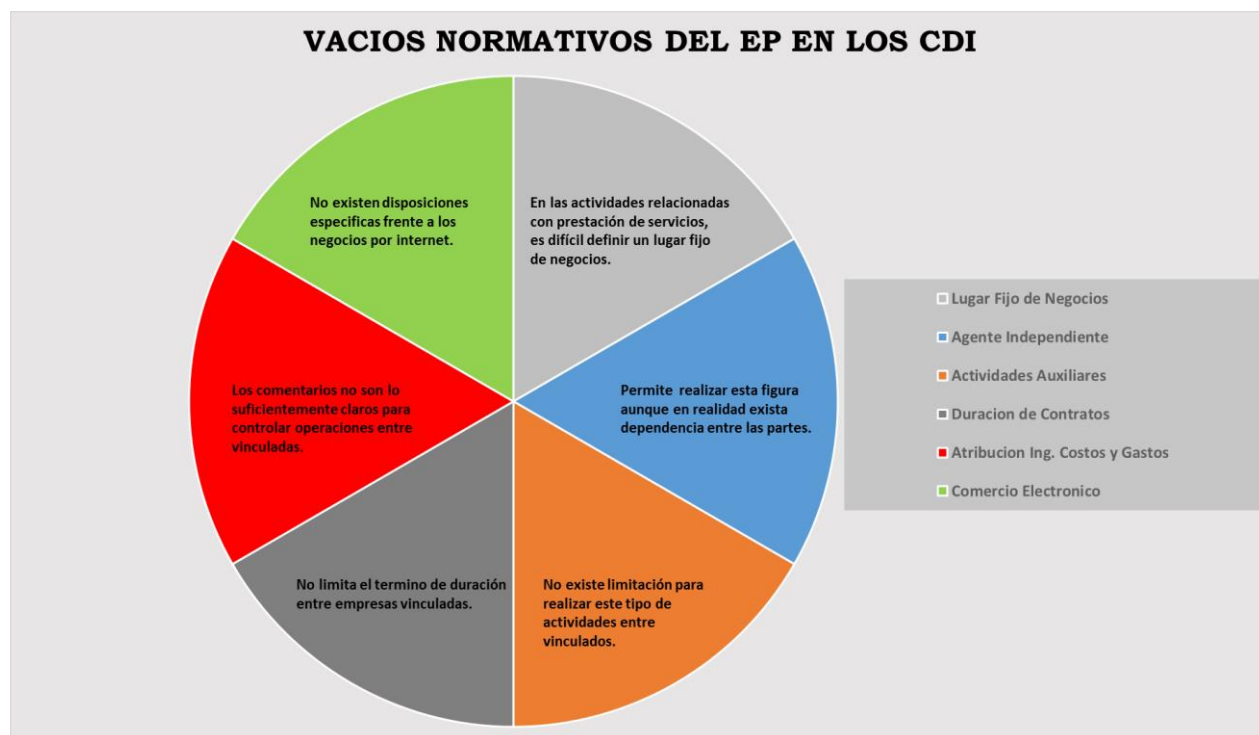
Revisada la doctrina que ha proferido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en Colombia, con relación a la figura de establecimiento permanente, en razón a la aplicación de los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario, así como de la expedida alrededor de lo contenido en los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia con otros Estados, se observa que las consultas más frecuentes están relacionadas con la consideración de las actividades auxiliares o preparatorias, la temporalidad o permanencia para realizar la actividad económica y las actividades económicas que se pueden desarrollar para considerar un lugar fijo de negocios.

Por otra parte, con relación a la jurisprudencia que se encuentra a nivel internacional sobre el concepto de EP, se tiene que los principales factores que dan lugar a diferentes criterios de interpretación están dados en la identificación de actividades con carácter auxiliar o preparatorio, en la utilización de agentes independientes, con el fraccionamiento de contratos, el traslado de utilidades a través del pago de dividendos y lo que se puede considerar o no un lugar fijo de negocios.

Así las cosas, tenemos que con base en la doctrina oficial en Colombia y en la jurisprudencia a nivel internacional, proferida por países con una larga trayectoria en la

celebración de tratados en materia fiscal, los vacíos normativos más significativos que se presentan en los convenios para evitar la doble imposición, con referencia al concepto de establecimiento permanente, se exponen de manera resumida en la siguiente gráfica:

Figura 3.



Fuente: Elaboración propia (Colorado y Barbosa, 2018)

Las zonas grises que se identifican en la gráfica que antecede, pueden originar que se presente diferencias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria en la interpretación de las normas que contienen los convenios y que no hacen efectiva su aplicación.

Teniendo en cuenta las diferentes posiciones vistas para la interpretación normativa de los tratados bilaterales en materia impositiva que son objeto de análisis con relación a la figura de

establecimiento permanente, se adentra de manera detallada en cada una de ellas en los apartes que a continuación se presentan.

#### **4.4.1 Dificultad para establecer un lugar fijo de negocios en la prestación de servicios**

Cuando se trata de actividades económicas que conlleva la realización de negocios o transacciones con bienes tangibles, es relativamente fácil identificar un espacio físico y una duración determinada que permita establecer para efectos tributarios la existencia o no de un EP, tal como lo establece el numeral 1 del artículo 5 de los CDI que se analizan y que de igual manera se encuentra contenido en el MC OCDE.

Caso diferente cuando estamos frente a la prestación de servicios por parte de una empresa o persona extranjera que se realizan dentro o fuera del territorio nacional, pero que son consumidos en este, por cuanto los términos de lugar y fijeza contienen para este tipo de actividades unas situaciones que pueden considerarse más subjetivas y que no encuadran de manera precisa dentro de las definiciones y condiciones que contiene el artículo 5 sobre establecimiento permanente y que no alcanzan a ser expuestos y considerados con mayor profundidad en los respectivos comentarios que trae el modelo de convenio de la OCDE.

Esta situación se presenta debido a que, en los CDI, en la parte relacionada con el establecimiento permanente (artículo 5), no se establece un término de duración para aquella actividad que se desarrolla a través de la prestación de servicios, como si lo establece por ejemplo para la realización de obras y proyectos de construcción o instalación (numeral 3 del artículo 5). Por su parte, los comentarios contenidos en el modelo de convenio de la OCDE presentan esta problemática y sugieren la incorporación en estos convenios de una cláusula alternativa que permita ampliar la definición del concepto de EP frente al tema en particular.

Es por ello que si bien Colombia, siguiendo los lineamientos establecidos por la OCDE en sus comentarios en los CDI celebrados con la República de Chile y los Estados Unidos de México, amplía el contenido del artículo 5 en el numeral 3 frente a la prestación de servicios e igualmente establecen en el artículo 14 unas condiciones particulares para las renta obtenidas por concepto de servicios personales independientes, en los que se determina como condición una base fija para realizar actividades y un término de permanencia de 183 días para que sea gravado por el país de la fuente donde inicialmente no es residente, mientras que en el CDI celebrado con el Reino de España no se tienen ninguna de estas dos consideraciones, por lo que es allí donde se presenta este vacío normativo de manera evidente, permitiendo con esto que en algunos casos las rentas obtenidas en uno de los países a través de la prestación de servicios, o inclusive en ambos, pueda llegar a no estar sometida a gravamen.

#### **4.4.2 Abuso de la figura de agente independiente**

En los pronunciamientos proferidos por la administración tributaria y las consideraciones jurídicas emitidas por algunas altas cortes de países europeos, en especial por el Reino de España, se observa que uno de los aspectos que generan mayor controversia con relación a la figura de EP está dado en las estructuras económicas de las organizaciones multinacionales cuando utilizan para la venta y distribución de sus productos personas que actúan bajo la modalidad de comisionistas (Restrepo, 2017, p. 5).

La celebración de contratos bajo la denominación de comisionista como una figura para eludir la conformación de un establecimiento permanente, cuando realmente se está frente a la utilización de un agente dependiente o inclusive de un independiente que desarrolla actividades para una empresa extranjera de tal manera que lo convierte en un EP, ha sido una manera



recurrente a nivel internacional de eludir por ciertas empresas que se catalogan como no residentes el régimen impositivo de los países donde desarrollan sus negocios.

El convenio celebrado entre Colombia y España, contiene en el numeral 5 del artículo 5, con respecto a la facultad para concluir contratos la frase “*en nombre de*”, igual como aparece en el MOCDE, mientras que en los convenios celebrados con Chile y México se emplea el término “*por cuenta de*”, diferencia sutil pero que suele ser muy importante al momento de su interpretación porque de las mismas se establece el grado de responsabilidad que le puede corresponder, lo que a su vez se utiliza como criterio para definir la existencia o no de un EP.

En este aspecto se debe indicar que la diferencia entre las expresiones antes referidas consiste básicamente en que en el caso de llevarse bajo el término “*por cuenta de*”, significa que la responsabilidad y riesgos se encuentran en cabeza de la empresa extranjera, por lo que en estos casos se está bajo una figura de agente dependiente y por lo tanto cumple con la condición del numeral 5 del artículo 5 del MOCDE para que se establezca la existencia de un establecimiento permanente. Caso contrario sucede cuando se utiliza la expresión “*en nombre de*”, debido a que en estos casos se entiende que la facultad para realizar contratos se realiza frecuentemente bajo la modalidad de un agente independiente y por lo tanto en este caso no se configura un EP. (Restrepo, 2017, p. 6).

El conflicto entonces está dado en que si bien las actividades que desarrolla una persona a nombre de una empresa del exterior, puede ser tratado de manera diferente de acuerdo con el convenio que se haya realizado, por cuanto en unos no permite la existencia de EP con agente independiente y en otros puede considerarse que sí, es decir, la regla general que se contempla en el convenio modelo, no aplica así en cada uno de ellos, generando dificultad para la Administración tributaria en su interpretación y aplicación.

Por otra parte, y más importante aún, está dado en el hecho que en algunos casos aunque se esté frente a la existencia real de un agente independiente, por la naturaleza del contrato que se celebra entre las partes y por las relaciones que se tienen entre ellas, las operaciones son realizadas de tal manera que de acuerdo con la naturaleza de las actividades desarrolladas se considera la existencia de un establecimiento permanente, tal es el caso cuando un agente comisionista realiza sus funciones exclusivamente para una misma empresa o para varias que se encuentran vinculadas entre si y que tienen una estrecha relación con el negocio que se desarrolla.

La situación antes referida no se encuentra advertida en los CDI que fueron celebrados por Colombia con el Reino de España, la Republica de Chile y los Estados Unidos Mexicanos, ni en ninguno de los que hasta la fecha han entrado en vigencia, por lo que en vista del vacío normativo que presenta la figura de agente independiente que se identifica, es muy probable que se aproveche la situación para eludir en algunos casos la existencia de un EP.

#### **4.4.3 Fraccionamiento de actividades para considerarlas auxiliares o preparatorias.**

La utilización indebida de las exclusiones que contempla el numeral 4 del artículo 5 del MOCDE, frente a determinadas actividades que no cumplen con las condiciones allí establecidas para no ser consideradas como un EP, como sucede con diferentes negocios que se realizan a través de internet o de la división de actividades entre empresas que pertenecen a una misma casa matriz, con el fin de pretender simular que se realizan operaciones con carácter auxiliar o preparatorio.

De igual manera se identifican actividades entre vinculados relacionadas con el servicio de maquila o manufactura, en donde a través de estos contratos, en los cuales se distribuyen

riesgos y las responsabilidades, se pretende eludir la figura de establecimiento permanente, pretendiendo demostrar que este tipo de operaciones corresponden actividades auxiliares o preparatorias (Restrepo, 2017, p. 5).

El contenido de las excepciones establecidas en el numeral 4 del artículo 5 en los CDI celebrados con España, Chile y México son prácticamente las mismas que se presenta en el MC OCDE, donde se hace una lista enunciativa de aquellas actividades que al desarrollarlas no se consideran que configuren la existencia de un EP, con excepción del convenio suscrito con la Republica de Chile en el año 2008, en donde se eliminó el ultimo literal (f) que contiene el modelo original de la OCDE y en el cual se hace referencia a la combinación de las actividades descritas en los anteriores literales, siempre y cuando se conserve la naturaleza de ser considerada una actividad auxiliar o preparatoria.

En principio, la zona gris que se identifica en este sentido en los CDI que se revisan con los países de habla hispana, está dada en que las actividades que se enumeran en el numeral 4 del artículo 5 como no constitutivas de un EP, las cuales si se realizan de manera independiente pueden ser consideradas como una actividad auxiliar, pero entonces el asunto problemático se suscita si una gran empresa desarrolla estas actividades de manera independiente en un mismo país a través de empresas que se encuentran vinculadas entre sí. Esta situación puede ser más grave aún en el caso del CDI celebrado con Chile, en donde como se mencionó anteriormente, no se tuvo en cuenta la combinación de estas actividades que presenta el literal f) del MC OCDE y que si se registra con los otros dos países (España y México).

Por su parte, los convenios no definen que puede considerarse una actividad auxiliar o preparatoria para efectos de desarrollar una actividad económica, lo cual tampoco se encuentra de manera precisa en las definiciones y ejemplos que se exponen en los comentarios del Modelo de

Convenio de la OCDE, razón por la cual puede conllevar a que las administraciones tributarias de los países suscriptores de los CDI no tengan los argumentos suficientes para controvertir una actividad que las empresas invoquen con una característica diferente a una actividad principal

Es relevante mencionar que no todas las actividades citadas en el numeral 4 del artículo 5 de los CDI que se estudian, llevadas a cabo de manera independiente, pueden ser consideradas como auxiliares o preparatorias, pues como bien lo establece el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas – MC ONU, para esta organización la entrega de bienes o mercancías puede constituirse como una actividad principal o fundamental en el desarrollo de un negocio y por lo tanto dicho termino (“entregar, entregarlas”) no se encuentra dentro de las exclusiones que trae este modelo de convenio.

#### **4.4.4 Fraccionamiento de contratos para disminuir duración de una obra**

El Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión abreviada de los años 2005 y 2010, establecen en el numeral 3 del artículo 5 que una obra o proyecto de construcción o instalación se constituye en un establecimiento permanente cuando su duración supera un término de 12 meses.

Si bien en los CDI que ha celebrado Colombia con España, Chile y México, el término que se establece para que la construcción de una obra o proyecto de construcción o instalación se considere dentro del concepto de EP es menor a seis (6) meses, es decir, la mitad del tiempo propuesto en el MC OCDE donde se indica un periodo de 12 meses, este término reducido puede seguir siendo utilizado como un parámetro para evadir la constitución de esta figura y de esta manera evitar ser sujeto pasivo del impuesto en el Estado de la fuente donde se desarrolla o ejecuta la obra.

Visto de manera general y sin mayor detenimiento se puede pensar inicialmente que el termino previsto en los convenios que se analizan es suficiente para establecer la configuración de un EP en este tipo de actividades (construcción, instalación o montaje de una obra), pero es importante considerar que alrededor de una misma obra se desarrollan diferentes tareas, que de alguna manera se pueden fraccionar para evitar concurrir en el plazo establecido con el que se configura un EP. Un ejemplo de lo anterior puede darse en la construcción de una obra de infraestructura en la cual se estima un tiempo de ejecución de 1 año, desde la planeación del proyecto hasta la entrega para su uso, pero que si la misma se divide en tres contratos diferentes, enmarcados como si fueran etapas independientes de la obra, como puede ser la preparación de terrenos, montaje de estructura y una de terminado y acabados, puede conllevar a que si se mira de manera independiente, cada uno de ellos no excedería el termino de seis meses que se contempla en los CDI, con lo cual, desde el punto de vista formal en materia impositiva, no se estaría frente a un establecimiento permanente y de esta manera el o los contratistas eludirían ser sujetos pasivos de un gravamen en el lugar de la fuente.

El uso inadecuado de la subcontratación a partir de una fragmentación del contrato principal, cuando las actividades a desarrollar corresponden a una misma obra final y es llevada a cabo por diferentes empresas contratistas que se encuentran vinculadas o relacionadas entre sí, con el fin de limitar en el tiempo el desarrollo de cada una de ellas a través de los diferentes contratos realizados, ha sido el mecanismo utilizado a nivel internacional, como se ha podido detectar en el campo de la actividad económica dedicada a la explotación de hidrocarburos, que se utiliza para eludir la conformación de un EP.

Por su parte, si se consultan las consideraciones y análisis que se presentan en el MC OCDE los comentarios que aluden a este numeral del artículo 5, en ellos se describe con relación

al término de 12 meses que una obra debe considerarse como una unidad incluso si se realiza con varios contratos, además que advierte de un posible abuso al utilizar un umbral de tiempo para establecer la existencia de un EP, pero en ello no se establecen limitaciones taxativas que permitan contrarrestarlas, haciendo solo referencia a que son los países en los acuerdos bilaterales quienes pueden implementar medidas para enfrentar la elusión del impuesto a través de la fragmentación de los contratos, situación que no sucede en los CDI que se analizan.

#### **4.4.5 Reglamentación insuficiente frente a la atribución de ingresos, costos y gastos**

De acuerdo con las diferentes consideraciones proferidas por la oficina jurídica de la Administración Tributaria en Colombia desde el año 2008, es decir, a partir de la celebración del primer Convenio para evitar la Doble Imposición efectuado con el Reino de España, se observa que existen frecuentes y reiteradas consultas de los contribuyentes relacionadas con la atribución de ingresos, así como con la procedencia en materia fiscal de costos y deducciones cuando se desarrolla una actividad a través de un establecimiento permanente.

Al revisar el contenido del artículo 5 en el MC OCDE, el cual contiene lo referido al establecimiento permanente y los comentarios que hacen referencia al artículo, así como el mismo articulado comprendido en los CDI que ha celebrado Colombia, en especial los que son razón de esta investigación, no se encuentra en ellos referencia alguna al tratamiento que debe dársele a la atribución de los ingresos, costos y deducciones cuando se trata de este tipo de figura tributaria. Visto lo anterior y después de revisar los comentarios que establece el MC OCDE a cada una de los diferentes tipos de rentas que se establecen en las fuentes antes referidas, a partir del artículo 6, se llega a concluir que este tratamiento está determinado en cada uno de las rentas que allí se describen, en especial las que corresponden a las establecidas en el artículo 7 que trata

sobre los beneficios empresariales, pero no abarca de manera detallada o precisa situaciones relacionadas con el aspecto formal para el cumplimiento de requisitos.

A nivel local, mediante el Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013, el gobierno nacional reglamentó, entre otros aspectos tributarios, lo relacionado con los cambios introducidos en la Ley 1607 de 2012 con los artículos 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario, que tratan sobre el concepto e imposición de las rentas que se obtienen a través de un establecimiento permanente. Esta reglamentación establece algunas definiciones básicas de esta figura, la cuales por cierto coinciden con las del MC OCDE y no aportan nada nuevo o diferente a lo que describe el modelo de convenio o a lo que se encuentra en los textos de los CDI que ha celebrado Colombia. De igual manera, el decreto establece algunas obligaciones formales relacionadas con la práctica de retención en la fuente, presentación de la declaración de renta, inscripción en el RUT, presentación de estudio para asignación de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, contabilidad e información relacionada con el análisis funcional del EP.

Es entonces evidente que las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario, en las leyes que aprueban los CDI, en los comentarios al MC OCDE y en la normatividad interna que ha proferido el gobierno nacional, que no existe una adecuada reglamentación y procedimientos claros que permitan, a los contribuyentes que utilizan o realizan sus negocios bajo la figura de EP, acatar y cumplir de manera efectiva con sus obligaciones formales sin tener que acudir a mayores o complejas interpretaciones.

Con respecto al tema en particular de las rentas por dividendos, en la obra “El concepto de los dividendos en los convenios de doble imposición” (Castro, 2016; p. 337), hace referencia a la problemática que se encuentra en el tratamiento de este concepto en la aplicación de los CDI, por cuanto encuentra un trato discriminatorio cuando no se aplican los límites contenidos en el

numeral 2 del artículo 10 del MOCDE, al considerar que el traslado de utilidades gravadas como dividendos, no se consideran como tal sino como beneficios empresariales por parte de un EP, contraviniendo de esta manera el principio de no discriminación contenido en los mismos acuerdos (artículo 24).

#### **4.4.6 Falta de disposiciones específicas frente al Comercio electrónico**

De acuerdo con los temas de discusión que se encuentran presentes en los diferentes países, el desarrollo de la economía digital se ha vuelto un foco bastante importante para la realización de los negocios y por ende la distribución de la renta que puede ser sujeta de impuestos en el país donde se considera corresponde la fuente del ingreso.

El asunto en cuestión está dado en la identificación del Estado que tiene la titularidad del impuesto, es decir, la potestad tributaria cuando se realizan transacciones económicas de bienes intangibles sujetas a gravamen entre personas no residentes de un Estado con residentes en él, a través de empresas vinculadas con el no residente mediante la figura de un establecimiento permanente. Lo expuesto puede generar discusión entre el Estado de la persona residente que vende el bien intangible o presta el servicio con el Estado donde efectivamente se produce la renta por la venta de ese bien o servicio que se presta.

Al revisar el contenido del artículo 5 en el MC OCDE y los CDI celebrados con España, Chile y México, no se observa alusión alguna de manera expresa al tema de comercio electrónico o de las actividades realizadas a través de páginas web en internet, por lo que entonces se hace necesario acudir a cada uno de los artículos comprendidos en el capítulo III del Modelo de Convenio para conocer de la existencia de alguna regulación en este campo con la figura de establecimiento permanente.



Así las cosas, con relación al tema de comercio electrónico, en el MC OCDE se puede ubicar de manera general en el artículo 12 del mismo, que trata sobre el manejo de las rentas por concepto de regalías, las cuales según el numeral 2 del artículo señalado corresponden al valor pagado por el uso o derechos al uso por los derechos de autor. El numeral 3 de este articulado es donde se hace referencia específica al concepto de EP. Es procedente reseñar que el artículo 12 en los CDI celebrados con España, Chile y México difieren del MC OCDE, por cuanto estos primeros contienen unas cláusulas adicionales, además que, como diferencia principal, las regalías en estos tratados bilaterales pueden estar sometida a gravamen en ambos Estados, mientras que en el modelo de la OCDE solo se gravan en el país de residencia.

No obstante lo anterior, si bien no se hace alusión específica al comercio electrónico en el MC OCDE, los comentarios al artículo 5 contienen una sección específica sobre este tema a partir del párrafo 42.1, en los cuales se atienden un conjunto de situaciones básicas sobre la existencia de un EP en este sector, tales como la existencia de un lugar fijo de negocios cuando se presta el servicio a través de software o cuando se utilizan los equipos (hardware), si las actividades realizadas a través de este medio se consideran principales o complementarias y cuando se está frente a un agente independientes que presta sus servicios a través de espacios en la red denominados cibersitios. En estos comentarios respecto de comercio electrónico no se hacen descripciones más concretas o extensas como sucede con otros temas contenidos en el mismo artículo 5, por lo que las disposiciones que a ello hace referencia son muy escasas y escuetas.

Visto lo anterior, tenemos entonces que el principal problema que se tiene alrededor de lo que se considera economía digital con respecto al concepto de establecimiento permanente está basado en la escasa descripción que se ha expedido frente al tema por parte de los organismos

multilaterales como la OCDE y la ONU, así como de la falta de normatividad que tienen los países que suscribieron los CDI que se revisan.

En palabras del experto italiano en derecho tributario Giammarco Cottani (Revista Impuestos N° 200; 2017, pág. 14) el principal inconveniente que deben resolver los países a nivel internacional es llevar a cabo la implementación de las disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición con relación al concepto de establecimiento permanente en el área de la economía digital, con base en la nueva definición que sobre esta figura se actualizó como resultado de la Acción 7 del BEPS.

#### **4.5 Alternativas para solucionar los vacíos normativos de los CDI frente a la figura de EP**

Resultado de los aspectos observados, analizados y comparados en la problemática que se plantea en la doctrina a nivel local emitida por la administración tributaria en Colombia y de la jurisprudencia de las altas cortes a nivel mundial, principalmente europea, que se presenta en los CDI frente al concepto de establecimiento permanente, se propone como aporte del trabajo realizado con la presente investigación, algunos comentarios propios en aspectos generales y otros más específicos que, debido al nivel de complejidad que conllevan, se presentan con base en el pronunciamiento de entidades que son autoridades en el tema de tributación internacional.

##### **4.5.1 Recomendaciones generales**

En primera medida, se considera que la génesis para solucionar algunas de las situaciones problemáticas aquí planteadas está basada en incorporar por parte del Estado colombiano una cláusula en la ley que adopta los CDI o en los mismos convenios bilaterales, que permita de manera expresa acudir a los comentarios del modelo o modelos que se adopten, o con

modificaciones a los ya suscritos, como herramienta de interpretación jurídica para la aplicación de los mismos, lo que permitiría que las decisiones que se tomen con base en estos criterios, como fuente auxiliar de la ley, sean tomados con fuerza vinculante y de obligatorio acatamiento para los contribuyentes y la administración tributaria.

Como segunda recomendación, parece relevante incorporar en los nuevos CDI que celebre Colombia, al igual que actualizar los ya firmados y que se encuentran vigentes, con las nuevas disposiciones especiales que fueron presentadas por la OCDE en el año 2015 en desarrollo del programa BEPS, con el fin de contrarrestar y evitar el abuso en materia tributaria, mediante figuras artificiosas que no alcanzan a ser expuestas en los comentarios de los modelos de los convenios, frente al concepto de establecimiento permanente. Este asunto se torna ahora más relevante aún con la reciente firma del acuerdo de entrada de Colombia a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos – OCDE, mediante acto protocolario celebrado el 25 de mayo de 2018 en París – Francia, como miembro número 37 de esta organización, por lo que se propone una modificación en la suscripción de los CDI que ha celebrado Colombia con los diferentes países, entre ellos los suscritos con España, Chile y México, con el fin de actualizar el alcance de los comentarios que contiene el MOCDE como un criterio de interpretación válido y de obligatorio cumplimiento para la aplicación de los mismos por parte de los Estados que lo celebran.

Un tercer aspecto a tener en cuenta, dirigido tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria, es realizar una lectura juiciosa y un análisis detallado del contenido de los comentarios más actualizados que han presentado las organizaciones multilaterales como la OCDE y la ONU que se presentan en los diferentes modelos de convenios para evitar la doble imposición, por cuanto en ellos se compilan una gran cantidad de aclaraciones, ilustraciones y

ejemplos, que permitirían resolver algunas de las dudas e incertidumbres que se presentan al momento de la interpretación del contenido del articulado allí establecido, en especial al artículo 5 de los CDI que trata sobre el establecimiento permanente.

En este mismo sentido, con respecto a los informes finales del Comité de Asuntos fiscales de la OCDE con relación al Plan de Acción BEPS, se recomienda hacer una lectura analítica con relación a los aspectos contenidos en las demás acciones allí contenidas, en especial a las que tienen que ver con los desafíos fiscales de la economía digital (Acción 1) y la utilización abusiva de los convenios fiscales (Acción 6), temas que se encuentran relacionados con la problemática planteada alrededor de la figura de establecimiento permanente.

Una cuarta recomendación está orientada para que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, de aplicación de manera más extensiva y rigurosa de la aun novedosa figura de abuso en materia tributaria, incorporada al Estatuto tributario en el artículo 869 con la Ley 1607 de 2012 y que fue recientemente actualizada con la reforma tributaria estructural (Ley 1819 de 2016), con el fin de enfrentar los diferentes mecanismos que abusan del derecho en materia impositiva por parte de organizaciones que no tienen residencia en el país, las que cuentan con un alto nivel económico y con los medios suficientes para una planeación tributaria agresiva a través de un entramado de operaciones entre empresas que son de la misma organización (vinculadas), con el fin de evadir la posible constitución de establecimiento permanente en Colombia, para evitar el pago de impuestos por concepto de rentas de fuente nacional.

#### 4.5.2 Recomendaciones específicas

Teniendo en cuenta que los aspectos que han sido considerados por la doctrina nacional y en especial por la jurisprudencia internacional como aspectos básicos que dan lugar a discusión en la aplicación del concepto de establecimiento permanente en el marco de la tributación internacional, diferentes países y organizaciones resaltan frente a esta situación los tres aspectos más relevantes que dan lugar a esta problemática a nivel mundial:

- Limitación de las actividades que se consideran auxiliares o preparatorias.
- Definición más rigurosa de la figura del agente independiente.
- Reconfigurar las operaciones económicas que evadan la conformación de un EP a través de la fragmentación de los contratos.

Con relación a estos tres temas que son cruciales para la determinación de un establecimiento permanente, identificados por los países a nivel mundial como lo más utilizados para evadir las obligaciones tributarias por organizaciones que tienen operaciones a nivel internacional, se presentan a continuación las alternativas de solución específicas que se proponen como resultado del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios BEPS, presentado por la OCDE en el informe Final de octubre del año 2015, con relación específica a la acción 7 denominada “*Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*”, para ser incorporadas en los comentarios de los diferentes modelos de convenios para evitar la doble imposición y por ende ser trasladadas a los convenios que de esta naturales se celebren entre los Estados que decidan adoptarlos (OCDE, 2016).

En los siguientes apartes se presentará de manera sucinta los aspectos que específicamente se consideran por parte del organismo multilateral deben sufrir modificaciones para evitar el abuso de la figura en perjuicio de la tributación de los países.

#### **4.5.2.1 Plan de acción BEPS N° 7**

Se recomienda por parte del comité de estudios fiscales de la OCDE modificar específicamente el literal f) del numeral 4 del artículo 5 del MC OCDE, para incluir en él la condición de que todas las actividades relacionadas en este apartado, sea que se realicen de manera individual o combinadas entre sí, deben ser consideradas auxiliares o preparatorias para que puedan quedar excluidas de ser tratadas como un EP. Con base en estos cambios, se considera necesario modificar los comentarios con respecto al numeral 4 del artículo 5 en los párrafos 21 a 30 del MC OCDE.

Se propone adicionar un nuevo apartado complementario al numeral 4 del artículo 5 del MC OCDE, en el cual se establece una limitante a las actividades referidas en este numeral, cuando se considere que con ellas se busca la fragmentación de actividades entre empresas vinculadas con el fin de eludir su tratamiento como EP. Como complemento a esta adición, se considera apropiado sustituir el párrafo 27.1 de la sección de comentarios y agregar los que correspondan sobre el nuevo texto incorporado.

Para los casos de fraccionamiento de contratos que puede encontrarse en la aplicación del numeral 3 del artículo 5 del MC OCDE, que trata sobre la duración de un contrato de obra o proyecto de construcción como limitante para que se constituya un EP, se propone la incorporación al modelo de convenio del test de propósitos principales PPT, herramienta que se deriva del informe final de la Acción 6 del proyecto BEPS, con el fin de establecer si los contratos efectuados lo que buscan en realidad es apartarse de manera indebida de la conformación de un EP. Así mismo, se presentan las modificaciones propias que deben realizarse a los comentarios sobre este numeral del artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE.

Con relación a los numerales o apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE, se realizan unas adiciones al texto, así como unas supresiones que conllevan a delimitar más la figura del agente independiente para evitar con esto la elusión artificiosa del EP, además que se establecen unas condiciones específicas que configuran la existencia del establecimiento permanente cuando una persona actúa por cuenta de una empresa del exterior. Con respecto a estos apartados, en ese mismo sentido se modifican los comentarios 31 al 39 del artículo 5 del MC OCDE.

El Plan de Acción BEPS N° 7, relacionado con los cambios del artículo 5 del MOCDE para prevenir la elusión artificiosa del umbral del EP, pretende modificar y ajustar el contenido de los numerales 5 y 6 del artículo referido frente a la figura comercial que se puede dar bajo contratos de comisión, en especial con el tema de la representación en cuanto a la connotación del término “*en nombre de*”, con el fin de aproximar mas esta terminología a las diferentes situaciones que se presentan a nivel mundial y por lo tanto hacer más sencillo su alcance para considerar la existencia de un EP.

Para contrarrestar el uso indebido de actividades que de manera separada puedan llegar a ser consideradas auxiliares o preparatorias, realizadas por empresas que se encuentran vinculadas entre sí, se debe analizar de manera profunda si lo que se busca es a fin de cuentas la elusión de conformar un EP en Colombia, caso en el cual se puede hacer uso del artículo 869-1 que trata sobre el abuso en materia tributaria, aplicando de esta manera a la empresa del exterior un trato no discriminatorio con relación a los sujetos pasivos de los impuestos residentes en Colombia, como lo establece el artículo 24 de los CDI.

En cuanto a la fragmentación de los contratos para desarrollar actividades que hacen parte de una misma obra, los convenios celebrados entre Colombia con los países de España, Chile y México reducen el termino establecido en el MOCDE a la mitad del tiempo, es decir, se acordó

entre estos Estado que la duración de las obras o proyectos por más de seis (6) meses constituye un EP, lo que de alguna manera permite disminuir el este riesgo. Sin embargo, no sobra proponer que la utilización de la cláusula antiabuso contenida en el ordenamiento interno o la inclusión de la misma en los CDI orientada de acuerdo con las recomendaciones del Plan BEPS a una limitación de beneficios o de la aplicación del concepto de Propósito Principal de la Transacción – PPT.

#### **4.5.2.2 Reglas anti-abuso**

Se debe procurar seguir las recomendaciones emitidas por el comité de la OCDE, como resultado de las conclusiones del Proyecto BEPS, en el sentido de establecer por parte de las Administraciones Tributarias sí las operaciones realizadas por las empresas extranjeras a través de una persona o entidad que no configura un establecimiento permanente se encuentran acordes con la razón natural y principal del negocio, es decir, aplicando el principio internacional de plena competencia, para que no están encaminadas a buscar de manera artificiosa un beneficio fiscal sobre la definiciones que es este sentido contemplan los CDI, sobre todo en aquellos casos donde se adelantan actividades en diferentes partes que puedan llegar a considerarse auxiliares por parte de una misma empresa; utilizando la figura de un presunto agente independiente; o donde se presenta la segmentación de contratos para disminuir el termino establecido que puede conllevar la existencia de un EP (Camacho, 2017, p. 8).

Para evitar estas y otros tipos de conductas irregulares, el gobierno nacional cuenta con una nueva herramienta incorporada en los artículos 869 y 869-1 del E.T., a través de la Ley 1607 de 2012, recién modificada y actualizada con la Ley 1819 de 2016, para combatir la conducta abusiva en materia impositiva, con la cual se le suministran las facultades necesarias a la administración tributaria para reconfigurar o recharacterizar las operaciones que buscan de manera



ilegal eludir el impuesto de renta, con lo que se busca la preservación del principio fundamental que establece la misma Carta política de sustancia sobre la forma.

## 5. Capítulo cinco

### Conclusiones

Los Convenios para evitar la Doble Imposición se constituyeron como una herramienta elaborada por las diferentes organizaciones que reúnen países de todo el mundo, principalmente la ONU y la OCDE, para solucionar los problemas de doble tributación que afectan a las personas y entidades que tienen actividades económicas y transacciones en más de una jurisdicción fiscal, así como también ayudan a prevenir la evasión y controlar la elusión de impuestos, especialmente con el objetivo de distribuir de la manera más justa la potestad tributaria entre los Estados que lo celebran las rentas por ellos obtenidas.

No obstante lo pretendido por los países al realizar estos convenios, se ha encontrado que como practica en la aplicación de los mismos existen una cantidad considerable de situaciones que no se encuentran claramente definidos en ella, lo que conlleva a que algunas empresas multinacionales se valgan de algunas figuras artificiosas para sacar provecho indebido de lo contemplado en ellos, lo que conlleva a una nueva figura que está muy latente en estos casos y que se denomina en el ordenamiento nacional como internacional abuso en materia tributaria, espectro del cual no escapa la figura del establecimiento permanente.

Existen a nivel mundial diferentes modelos de tratados, dependiendo principalmente lo que con ellos se busca defender, es decir, algunos están orientados a proteger la renta de sus residentes a nivel mundial, como sucede con el modelo OCDE y USA, quienes están conformados por países exportadores en gran medida de bienes de capital y servicios, y otros buscan retener la renta que se genera en su jurisdicción o en la fuente, como acontece con el modelo ONU principalmente y

utilizado por los países en vía de desarrollo. Con base en estos modelos los países celebran convenios con los cambios que entre las partes consideran más adecuados para sus intereses, pero manteniendo la estructura y definiciones básicas de los modelos, que entre uno y otro son muy similares.

Estos tratados internacionales definen los elementos que lo conforman tales como los sujetos pasivos, impuestos comprendidos, definiciones generales, la imposición a los diferentes tipos de rentas y particularmente los conceptos de residencia y establecimiento permanente, entre otros aspectos básicos. De igual manera estos modelos contienen una sección descriptiva denominada comentarios, los cuales hace referencia de manera detallada a cada uno de los artículos que hacen parte de la estructura del convenio y con los que se pretende sirvan de consulta para interpretar el contenido de los modelos.

El artículo 5 de los CDI que ha suscrito Colombia con los diferentes países, dentro de los que destacamos los celebrados con el Reino de España, la Republica de Chile y los Estados Unidos Mexicanos, así como el contenido en los diferentes modelos (MC ONU y MC OCDE), contienen la definición y características de un establecimiento permanente, dentro del cual se determina lo que significa, lo que comprende ese significado y lo que no comprende.

No obstante los CDI celebrados por Colombia ser tomados principalmente del modelo de la OCDE, con algunas modificaciones con base en el modelo ONU, presentan algunas deficiencias en materia conceptual sobre el EP, aspectos que llevan a configurar una interpretación equivocada de los mismos o generan diferencias de criterio entre las empresas con las administraciones tributarias de los Estados comprendidos, situación que se presta por algunas multinacionales para generar abusos de la figura del EP, obteniendo así beneficios tributarios que en condiciones reales,

legales y bajo el principio de plena competencia no le proceden o por el contrario, vacíos normativos que pueden afectar con doble imposición la situación económica de las personas.

De acuerdo con los diferentes estudios, artículos, textos, comentarios de especialistas en el tema, pero en especial con las consideraciones que se han proferido por doctrina oficial en el ámbito nacional y con la jurisprudencia a nivel internacional, se observa que los principales vacíos normativos que se identifican en el marco de los CDI para la figura de establecimiento permanente, están dados en la falta de definición expresa en estos convenios sobre lo que se consideran actividades auxiliares o complementarias, la correcta asignación de rentas, costos y gastos cuando se tienen operaciones con vinculados, una reglamentación más detallada de las limitaciones de la figura del agente independiente cuando realiza actividades en representación de una persona natural sin residencia en el país o de una entidad extranjera, una posible manipulación en la segmentación de los contratos, así como dificultades en lo que tiene que ver con la reglamentación para actividades generadoras de renta que se realizan a través del comercio electrónico y de la prestación de servicios o con bienes intangibles.

Si bien los comentarios a los artículos de los modelos son extensos y comprenden una gran cantidad de situaciones, estos no comprenden todas las situaciones que pueden darse en el desarrollo de los negocios, además que estos comentarios son utilizados por los países que celebran los convenios como un apoyo para su interpretación, pero no tienen una relación legal con el mismo, lo que ocasiona que la interpretación basada en ellos no tenga fuerza vinculante y no ofrezca la garantía suficiente para resolver de la manera más apropiada los conflictos entre las personas y los Estados, como se puede evidenciar principalmente en las diferentes posiciones que las altas cortes a nivel mundial han tomado frente a casos similares.

Debido a la continua preocupación que tienen los países agrupados en diferentes organizaciones a nivel mundial por las diferentes estrategias que elaboran y utilizan las empresas multinacionales para eludir la figura de establecimiento permanente y aprovechar de manera abusiva los beneficios de los tratados internacionales, se han realizado estudios que han arrojado como resultado la necesidad de actualizar el contenido de los modelos de los convenios y sus respectivos comentarios, como se puede evidenciar en los informe finales presentados por el Comité de Estudios Fiscales de la OCDE en el año 2015 en relación con el Plan de Acción BEPS y sus más recientes actualizaciones publicadas en marzo de 2018, orientadas a corregir los textos y definiciones que de alguna manera presentan un vacío normativo en los acuerdos bilaterales que se utilizan para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, lo que permite una interpretación sesgada y aplicación indebida con el fin de obtener un beneficio propio de las empresas en perjuicio de la potestad tributaria de los Estados que tienen el derecho a percibirla.

### Referencias bibliográficas

Análisis comparativo de los modelos de CDI en materia de comercio de servicios internacionales”. (2012). Uruguay: ALADI.

Cabrera Cabrera, Omar. (2016). *El establecimiento permanente: especial énfasis en la cláusula de agencia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

\_\_\_\_\_. (2016). *El concepto de los dividendos en los convenios de doble imposición*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Castro, José Manuel. (2017). *La consolidación de la obligación tributaria*. Bogotá: Legis Impuestos.

Castro Arango, Jose Manuel. (2010). *El Establecimiento Permanente. Primicias y Problemáticas en Colombia*. Bogotá: Revista de Derecho Fiscal.

Camacho Montoya, Alvaro. (2017). *Impuestos*. Bogotá: Legis.

Corredor Velásquez, David Orlando. (2013). *El Establecimiento Permanente - Bases para su aplicación en Colombia*”. Bogotá: Universidad Javeriana.

Cottani, Giammarco. (2017). *Publicaciones actualizables*. Bogotá: Revista Legis.

Gadea, Daniel & Segalerba, Pablo. (2013). *Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Uruguay: Revista del Instituto Uruguayo.

García-Olías Jiménez, Carlos, Abogado (2011). *El concepto tributario de «establecimiento permanente»*. Europa: Uría Menéndez.

ICDT. (2006). *Derecho Tributario Internacional en Impuestos Doble Imposición*. Bogotá: Legis.

Insignares Gómez, Roberto. (2013). *Derechos de los negocios*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Instituto de Estudios Fiscales, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010) “*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*”, Paris.

Instituto de Estudios Fiscales. (2002). “*Los CDI: Análisis de Ventajas e Inconvenientes*”. Bogotá: Revista Legis.

Instituto de Estudios Fiscales. (2016). “*Manual de Fiscalidad Internacional, 2.ª edición, revisada y ampliada*”. Bogotá: Escuela de la Hacienda Pública.

Jaque López, Javier. (2010). “*Principios e Introducción a la doble tributación Internacional*”. Chile: Centro de Estudios Tributarios, Revista Impuestos.

Maldonado, Galo A. (2016). *Tendencias en los CDI suscritos por países latinoamericanos*”. México: CIAT.

Montero Fernández, José Antonio. (2016). *Sentencia 1475 del 20 de junio de 2016*. España: Tribunal Supremo de España.

Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. (2013). New York: DAES.

OCDE. (2016). *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7. Informe final (2015)*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la base Imponible y el traslado de beneficios. París: Edición OCDE. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>

Piza, Rodríguez. (2013). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Plazas Vega, Mauricio, “*Hacienda Pública y derecho Tributario*”. México: Temis.

Repositorio UASB. (2013). *“Reconocimiento del Establecimiento permanente para efecto de la atribución de los beneficios empresariales en CDI.* Ecuador: Universidad Simón Bolívar.

Restrepo, Diego. (2017). *El dilema del inversionista extranjero en EE.UU: ¿ser o no ser entidad transparente?* Colombia: Revista Impuestos.

Rojas, Javier Nelson. (2017). *Fiscalización Tributaria al contribuyente en Colombia.* Bogotá: Revista Legis Impuestos.

Roy, Rohatgi. (2012). *“Principios Básicos de Tributación Internacional”.* Bogotá: Legis.

Serrano Antón, Fernando. (2010). *“Fiscalidad Internacional”.* Bogotá: Centro de Estudios Financieros.

Vallejo Chamorro, José María & Gutiérrez Lousa, Manuel. (2002). *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.* Santiago: Instituto de Estudios Fiscales. México: Revista Legis.

Zornoza Pérez, Juan José. (2013). Hacienda y Cultura. Madrid: Escuela de la Hacienda Pública.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Estatuto Tributario, artículos 20-1 Establecimiento Permanente y 20- 2 Tributación de los EP.

Decreto 3026 del 27 de diciembre de 2013, por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario



Ley 1082 del 31 de julio de 2006, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre el Reino de España y la Republica de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo.

Ley 1261 del 23 de diciembre de 2008, por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Chile y la Republica 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 y su Protocolo.

Ley 1568 del 02 de agosto 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 su Protocolo.

Sentencia 201 de 2012, Tribunal Supremo Español.

Fallo 24.611 del 07 de enero de 2016, Corte Suprema Chile.

Decisión 3368 de 2002, Corte Suprema de Italia.

Sentencia 1475 del 20 de junio de 2016 Tribunal Supremo de España.

Sentencia 304715 del 31 de marzo de 2010 Consejo de Estado Francés.

Sentencia N° 2680 del 18 de junio 2014, Tribunal Supremo de España.

Sentencia N° del 0 2 de diciembre de 2011, Tribunal Supremo Noruego

Oficio 011214 del 09 de diciembre de 2008, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 103123 del 20 de octubre de 2008, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 098916 del 19 de diciembre de 2011, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 095950 del 09 de diciembre de 2011, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 036046 del 06 de junio de 2012, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 079443 del 21 de diciembre de 2012, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 004488 del 25 de enero de 2013, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 082781 del 26 de diciembre de 2013, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 052276 del 21 de agosto de 2013, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 048131 del 02 de agosto de 2013, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 079818 del 12 de diciembre de 2013, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 031856 del 26 de mayo de 2014, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 057300 del 06 de octubre de 2014, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 032161 del 28 de mayo de 2014, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 057322 del 06 de octubre de 2014, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 029266 del 14 de mayo de 2014, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 062587 del 12 de noviembre de 2014, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 000482 del 07 de enero de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 005838 del 25 de febrero de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 028430 del 30 de septiembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 034550 del 02 de diciembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 027283 del 21 de septiembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 001088 del 16 de enero de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 036855 del 29 de diciembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 018719 del 25 de junio de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 032709 del 01 de diciembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 011676 del 23 de abril de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 033444 del 20 de noviembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 020296 del 10 de julio de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 011767 del 24 de abril de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 023761 del 18 de agosto de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 032332 del 10 de noviembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 024710 del 03 de septiembre de 2015, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 005468 del 12 de marzo de 2016, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 013754 del 02 de junio de 2016, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 001147 del 02 de febrero de 2016, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Concepto 000479 del 31 de mayo de 2016, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 002035 del 10 de febrero de 2016, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 002035 del 10 de febrero de 2016, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 033241 del 12 de diciembre de 2017, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 005310 del 14 de marzo de 2017, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 034105 del 21 de diciembre de 2017, División de Gestión Jurídica, DIAN.

Oficio 000415 del 05 de enero de 2018, División de Gestión Jurídica, DIAN.