

CONCEPTO N° 100202208-0191

17-02-2020

DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

Señores

CONTRIBUYENTES

UAE – DIAN

Bogotá, D. C.

CONCEPTO GENERAL SOBRE LA ACTIVACIÓN DE LAS CLÁUSULAS DE NACIÓN MAS FAVORECIDA INCORPORADAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN SUSCRITOS POR COLOMBIA, CON OCASIÓN DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN CON EL REINO UNIDO DE LA GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE.

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008 y en concordancia con el artículo 7° de la Resolución número 204 de 2014, se avoca para conocimiento de los contribuyentes el presente concepto general.

TÍTULO 1

GENERALIDADES

1.1 Descriptor: Generalidades

Introducción

Calificación de la categoría otorgada a los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría y la relación de estos con la Cláusula de Nación Más Favorecida.

Los convenios o acuerdos internacionales adquieren la forma de un contrato vinculante entre dos Estados partes que negocian, aceptan y acuerdan determinados términos sobre una respectiva materia. A través de estos se busca la materialización del consentimiento de los Estados a obligarse a cumplir con los deberes plasmados en el acuerdo, soportados en el principio internacional del *pacta sunt servanda* previsto en la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.

Entre algunos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante, "**CDI**" o "**Convenio**") suscritos por Colombia, se pactó que la contraprestación recibida por los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría se entendería calificada dentro del artículo 12 de Regalías.

En cuanto a la limitación de la facultad impositiva del Estado de la fuente sobre las contraprestaciones pagadas por dichos servicios, en alguno de estos Convenios se estipuló una cláusula de Nación Más Favorecida, entendida para estos efectos como un instrumento que busca adoptar, para un Convenio suscrito previamente, cualquier ventaja o privilegio concedido a un tercer Estado, en relación con la calificación de los servicios ya pactados.

Que, mediante la Ley 1939 de 2018, el Congreso de la República aprobó el "*Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la Evasión y Elusión Tributaria*" y la Corte Constitucional declaró exequible por revisión de control automático a través de Sentencia C-491 del 22 de octubre del 2019. Por último, el intercambio de notas se concretó el 13 de diciembre de 2019, cumpliendo así los requisitos establecidos para la entrada en vigencia del mencionado Convenio.

De acuerdo con este Convenio, las contraprestaciones recibidas por concepto de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría ya no se encuentran calificadas expresamente dentro del artículo 12 de Regalías y, por ende, podrían tener un tratamiento más beneficioso que aquellos convenios en los cuales dichos pagos califican como regalías. Lo anterior significa, que este tratamiento disímil podría activar alguna de las cláusulas de Nación Más Favorecida vigentes. Sin embargo, lo anterior dependerá de un análisis realizado caso a caso.

Así las cosas, se hace necesario realizar una interpretación oficial sobre la activación o no de la cláusula de Nación Más Favorecida en cada uno de los tratados vigentes, según su contenido y redacción, para efectos de su debida aplicación.

1.2. Descriptor: Generalidades

¿Cuál es la entrada en vigor y la vigencia de las disposiciones del CDI de la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte?

El CDI suscrito entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cumplió los requisitos exigidos en el ordenamiento jurídico interno, mediante Nota Diplomática del Gobierno de la República de Colombia del 13 de diciembre del 2019, fecha a partir de la cual entró en vigor el Convenio.

Ahora, si bien el CDI de la referencia entró en vigor el 13 de diciembre del 2019, es importante mencionar que a la luz del literal a) del numeral 2 del artículo 28 del Convenio, se acordó expresamente para Colombia que: *"con respecto a impuestos percibidos por vía de retención en la fuente sobre cantidades pagadas o abonadas en cuenta, en, o después del, primer día de enero del año calendario siguiente a aquel en el cual este Convenio entre en vigor"*; motivo por el cual, los efectos aplicables a las retenciones en la fuente iniciaron a partir del 1º de enero del 2020.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta los presupuestos mencionados y la entrada en vigencia del Convenio de la referencia, la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en los Convenios suscritos por Colombia dependerá de cada una de las cláusulas, siempre teniendo en cuenta que la vigencia de las disposiciones, con respecto a retenciones en la fuente, inició a partir del 1º de enero del 2020.

TÍTULO 2

ACTIVACIÓN DE LA CLÁUSULA DE NACIÓN MÁS FAVORECIDA EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR COLOMBIA

2.1. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y España

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y España (Ley 1082 de 2006), se estableció que se considerarían calificadas bajo el concepto de "regalías" las contraprestaciones pagadas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.

En cuanto a esto, el protocolo, que hace parte integral del Convenio, señaló en el numeral 3 de la enmienda octava "VIII" como adición al artículo 12, la siguiente redacción de la cláusula:

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

Sobre el particular, puede observarse que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida está supeditada a un único evento y es que Colombia pacte con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado en el Convenio con España. Con lo anterior, resulta necesario definir la acepción "tipo impositivo" prevista en el contenido de la cláusula para lo cual, la Real Academia Española (RAE) señala que, en economía, el contexto es un "tipo porcentual que se aplica a la base imponible para calcular el gravamen".

De lo anterior es dable inferir que, la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, solo se daría en aquellos eventos en que se **fije** o acuerde, directa y expresamente, un porcentaje inferior al previsto en la cláusula de regalías del CDI con España.

De tal suerte que, con la entrada en vigencia del CDI entre Colombia y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el tratamiento previsto en el artículo 12 del CDI con España no tiene ningún tipo de alteración o modificación por cuanto el CDI suscrito con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte no fija expresamente un tipo

impositivo inferior. Por ende, bajo el Convenio con España, la contraprestación que se pague por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría seguirá siendo calificada como una regalía.

2.2. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y los Estados Unidos Mexicanos.

Mediante el numeral 3 del Artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y los Estados Unidos Mexicanos (Ley 1568 de 2012), se estableció que se considerarían como "regalías" las contraprestaciones pagadas por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo señaló en el literal a) del numeral 4, la siguiente redacción de la cláusula:

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

De la redacción expuesta, para que se presente la activación de la cláusula, debe existir uno de los siguientes eventos: i) que se acuerde un menor tipo impositivo con un tercer Estado de forma expresa en el contenido del artículo de regalías o ii) que se considere que los conceptos de servicio técnico y asistencia técnica tendrán una naturaleza distinta a la de regalías.

Con base en lo anterior, es dable interpretar que el CDI suscrito entre Colombia y Reino Gran Bretaña e Irlanda del Norte, al eliminar del concepto de regalías los pagos realizados por los mencionados tipos de servicios, conlleva a que exista una modificación en la calificación de los mismos y por consiguiente, que la cláusula de Nación Más Favorecida suscrita en el CDI con México se active y que los pagos

cubiertos por asistencia técnica y servicio técnico se interpreten a la luz de las reglas previstas para Beneficios Empresariales u Otras rentas. Lo anterior, sin perjuicio de que los pagos realizados puedan ser catalogados bajo otro artículo del Convenio. De igual manera, vale la pena mencionar que la contraprestación por servicios de consultoría no se encuentra cubierta por esta cláusula y, por ende, dicha contraprestación seguirá tratándose como una regalía bajo este CDI.

Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica y servicios técnicos serán aplicables en el CDI con México a partir del 1º de enero de 2020.

2.3. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Chile.

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del CDI entre Colombia y Chile (Ley 1261 de 2008), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de "Regalías" los servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo de este Convenio señaló, en adición al artículo 12, la siguiente redacción de la cláusula:

"Si Colombia concluye un Convenio con un tercer Estado en el que se modifique la imposición en el país de la fuente de los pagos por asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que se contemplan en el artículo 12 de este convenio, tales modificaciones se aplicarán al presente Convenio como se indica a continuación:

*En el caso que se **acuerde** una exención o una alícuota menor en dicho convenio, tal exención o alícuota menor se aplicará automáticamente a este convenio. La exención o la reducción de la alícuota se aplicará a este Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio con el otro Estado, bajo las mismas condiciones como si esa exención o alícuota menor hubiera sido especificada en este Convenio. (...)" (Subrayado y negrita fuera del texto).*

En aplicación del método de interpretación sistemática previsto en el ordenamiento jurídico, resulta claro que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida en el Convenio con Chile se presenta a partir de una voluntad bilateral de Colombia y un tercer Estado contratante, en acordar expresamente la modificación en la imposición en el país de la fuente a través de: i) una exención o ii) una disminución de la tarifa aplicable a los pagos por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica o de consultoría.

Para este Despacho lo anterior significa que, al no existir un acuerdo expreso que cumpla con las características de una exención, es decir, la concreción de un tratamiento preferencial a un asunto en particular de forma taxativa, la simple exclusión de los conceptos -de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría- de la definición del artículo 12 de "Regalías" del CDI entre Colombia y Reino Unido Gran Bretaña e Irlanda del Norte no es *per se* una exención y, mucho menos, la estipulación de una tarifa o alícuota menor, con lo cual, la cláusula de Nación Más Favorecida como adición al artículo 12 "Regalías" para el CDI entre Colombia y Chile no se activaría.

2.4. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y República Checa.

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del CDI entre Colombia y República Checa (Ley 1690 de 2013), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de "Regalías" los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

Por otro lado, el numeral 7 del mismo artículo, señaló la siguiente redacción de la cláusula:

"Si, después de la firma del presente Acuerdo, Colombia firma con un tercer Estado un Acuerdo, Convenio o un Protocolo que contenga disposiciones relacionadas con la imposición de rentas por la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el presente Acuerdo, con respecto a la tarifa o tratamiento tributario o ambos, dicho régimen será automáticamente aplicable para efectos del presente acuerdo, a partir de la fecha en la cual el Acuerdo, Convenio o Protocolo al mismo entre Colombia y ese tercer Estado produzca efectos".
(Subrayado fuera del texto).

Sobre el asunto, se vislumbran dos eventos para efectos de la activación de la cláusula, i) que se pacte una tarifa más favorable a la señalada en el artículo 12 del CDI o ii) que el CDI que suscriba Colombia con un tercer Estado contenga disposiciones que otorguen un tratamiento tributario más favorable.

De acuerdo con lo anterior, para este Despacho es dable interpretar que al otorgar un tratamiento tributario que deriva en la posible no imposición en el Estado de la fuente ("Colombia"), por remisión a las reglas de beneficios empresariales u otras rentas, la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida es inminente.

Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serán aplicables en el CDI con República Checa a partir del 1° de enero de 2020.

2.5. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Canadá.

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Canadá (Ley 1459 de 2011), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de "regalías" los pagos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo del Convenio señaló en el literal g) del numeral 1, la siguiente redacción de la cláusula:

*"Si después de firmado el Convenio, Colombia suscribe con un Estado tercero un Convenio **que estipule disposiciones** respecto de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que aquellas dispuestas en el artículo 12 del Convenio, dichas disposiciones aplicarán automáticamente al Convenio, bajo las mismas condiciones, como si dichas disposiciones se hubieran establecido en el Convenio. Dichas disposiciones aplicarán a este Convenio a partir de la entrada en vigor del Convenio con el Estado tercero. La autoridad colombiana competente le deberá informar a la autoridad canadiense*

competente, sin demora, que se han cumplido las condiciones de aplicación de este subpárrafo.”

Al respecto, no se puede perder de vista que el verbo rector principal para la activación de la cláusula es “estipular” con un tercer estado disposiciones que sean más favorables; este término es definido por la Real Academia Española (RAE) como “Convenir, concertar, acordar.” Bajo ese presupuesto, convenir, concertar o acordar implican que no debe ser un tratamiento expreso, ya que el tratamiento más favorable se puede dar por la omisión en la definición de regalías, como es del caso. Por ende, este Despacho considera que, al haber excluido de la definición de regalías la contraprestación por los mencionados servicios, esto se considera un tratamiento más favorable. Por lo anterior, consideramos que sí se activa la Cláusula de Nación Más Favorecida de este Convenio.

Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serán aplicables en el CDI con Canadá a partir del 1º de enero de 2020.

2.6. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Portugal

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Portugal (Ley 1692 de 2013), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “regalías” los pagos realizados por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

El protocolo de este Convenio señaló en el literal a) del numeral 5, la siguiente redacción de la cláusula:

*“Si, después de la firma del Convenio, Colombia concluye con un tercer Estado **un convenio que incluya disposiciones relativas a la asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que son más favorables que los previstos por el artículo 12 del Convenio**, dichas disposiciones se aplicarán automáticamente al convenio, bajo las mismas condiciones como si ellas hubieran sido incluidas en el Convenio. Dichas disposiciones se aplicarán al*

Convenio desde la fecha de entrada en vigor del Convenio con el tercer Estado. La autoridad competente de Colombia informará sin demora a la autoridad competente que Portugal que las condiciones de aplicación del presente apartado se han cumplido.”

En este caso, la inclusión de un nuevo contenido del artículo de regalías que modifica la calificación de la renta, conforme a lo previsto en el artículo 12 del CDI entre Colombia y Reino Unido, para la imposición de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría, genera una disposición más favorable al momento de la interpretación del CDI entre Colombia y Portugal; con lo cual, este Despacho considera que la cláusula de Nación Más Favorecida se activa para el Convenio en particular.

Con ocasión de la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida, en este caso concreto, las disposiciones referentes al nuevo tratamiento para los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serán aplicables en el CDI con Portugal a partir del 1º de enero de 2020.

2.7. Descriptor: Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Suiza

Mediante el numeral 3 del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre Colombia y Suiza (Ley 1344 de 2009), se estableció que se considerarían calificados bajo el concepto de “regalías” los pagos realizados con ocasión de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.

A su turno, el protocolo de este Convenio señaló, en el literal numeral 4 como adición al artículo 12, la siguiente redacción de la cláusula:

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

Sobre el particular, puede observarse que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida está supeditada a un único evento y es que Colombia pacte con un tercer Estado un tipo impositivo inferior al acordado en el Convenio con Suiza. Con lo anterior, resulta indispensable definir la acepción “tipo impositivo” prevista en el contenido de la cláusula; para lo cual, la Real Academia Española (RAE) señala que, en economía, el contexto de dicha expresión corresponde a un “*tipo porcentual que se aplica a la base imponible para calcular el gravamen*”.

De lo anterior es dable inferir que la activación de la cláusula de Nación Más Favorecida solo ocurriría en aquellos eventos en que se **fije** o acuerde, directa y expresamente, un porcentaje de retención inferior al previsto en la cláusula de regalías del CDI con Suiza.

De tal suerte que, con la entrada en vigencia el CDI entre Colombia y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el tratamiento previsto en el artículo 12 del CDI con Suiza no genera ningún tipo de alteración o modificación.

Atentamente,

La Directora Jurídica,

Liliana Andrea Forero Gómez

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Publicado en D.O. 51.234 del 21 de Febrero de 2020.