

**EL CONVENIO ENTRE COLOMBIA Y EL REINO DE LA GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN CIERTOS IMPUESTOS Y EVITAR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU PROTOCOLO, RESULTAN COMPATIBLES CON LA CONSTITUCIÓN, EN TANTO CONTRIBUYEN A LA MATERIALIZACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ESTADO DE DERECHO, LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS RELACIONES ECONÓMICAS Y DEL DESARROLLO, EL BIENESTAR Y LA PROSPERIDAD ECONÓMICA Y SOCIAL**

**IV. EXPEDIENTE LAT-456 - SENTENCIA C-491/19 (octubre 22)**  
M.P. Carlos Bernal Pulido

**1. Normas objeto de control**

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 evitar la evasión y la elusión tributaria" y su protocolo, suscritos en Londres el 2 de noviembre de 2016, y la **Ley 1939 de 2018**, "por medio de la cual se aprueba 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 la elusión tributarias' y su 'Protocolo', suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016".

**2. Decisión**

**Primero.** Declarar **EXEQUIBLE** 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 la elusión tributarias y su protocolo, suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016.

**Segundo.** Declarar **EXEQUIBLE** la Ley 1939 de 4 de octubre de 2018, "Por medio de la cual se aprueba 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 la elusión tributarias' y su 'Protocolo', suscritos en Londres, el 2 de noviembre de 2016".

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

### 3. Síntesis de los fundamentos

En atención a la naturaleza del asunto, la Corte formuló dos problemas jurídicos: (i) si el Convenio y la ley aprobatoria satisfacían los requisitos formales previstos por la Constitución Política y la Ley 5ª de 1992, y, (ii) si el convenio y la ley aprobatoria eran compatibles con la Constitución Política.

En relación con el primer problema jurídico, la Corte concluyó que el tratado y su ley aprobatoria habían cumplido los requisitos formales para su expedición, en sus fases (i) previa gubernamental, (ii) trámite ante el Congreso de la República y (iii) sanción presidencial y envió a la Corte Constitucional.

Los requisitos de cada fase se acreditaron de la siguiente manera:

Primero, en la previa gubernamental, la Corte constató que (i) la representación del Estado colombiano en la negociación, celebración y firma del tratado internacional fue válida; (ii) el tratado internacional y la ley aprobatoria no debían someterse a consulta previa y (iii) la aprobación presidencial y el sometimiento del tratado internacional a consideración del Congreso de la República se llevó a cabo conforme al artículo 189.2 de la Constitución Política.

Segundo, en el trámite ante el Congreso de la República, la Corte constató que (i) el proyecto de ley fue presentado por el Gobierno Nacional ante el Senado de la República, (ii) fue publicado antes de darle trámite en la respectiva comisión, (iii) inició su trámite legislativo en la comisión constitucional competente, (iv) en cada una de las cámaras se observaron las exigencias constitucionales y legales para su trámite, debate y aprobación, incluido el lapso entre debates previsto en el artículo 160 de la Constitución, y (v) no fue considerado en más de dos legislaturas.

Tercero, en la etapa de sanción presidencial y envió a la Corte Constitucional, la Sala constató que el presidente de la República sancionó la ley aprobatoria del convenio el día 4 de octubre de 2018 y la remitió a la Corte Constitucional el día 10 de octubre del mismo año.

En tales términos, la Corte advirtió que el convenio y la ley aprobatoria satisficieron los requisitos formales previstos por la Constitución Política y la Ley 5ª de 1992.

En relación con el segundo problema jurídico, la Corte estudió los siguientes asuntos: (i) los objetivos y el alcance de los convenios de doble imposición, y su compatibilidad con la Constitución y, (ii) la constitucionalidad de cada uno de los artículos que integraban (a) la Ley 1939 de 2018 y (b) el instrumento internacional en cuestión. En cuanto a la constitucionalidad del articulado del convenio, en particular, propuso y resolvió problemas jurídicos específicos, a partir de las razones de inconstitucionalidad propuestas por los intervinientes. En relación con cada uno de estos asuntos concluyó: (i) que las finalidades globales del tratado eran compatibles con la Constitución, en tanto contribuían a la materialización de los principios constitucionales del Estado de derecho (art. 1 de la CP), de la internacionalización de las relaciones económicas (arts. 226 y 227 de la CP) y del desarrollo, el bienestar y la prosperidad económica y social (arts. 1, 2, 333 y 334 de la CP); (ii) que los tres artículos que integraban la ley aprobatoria se ajustaban a la Constitución Política y, finalmente, (iii) que los 29 artículos del convenio y su protocolo eran compatibles con esta.

### 3. Salvamentos y aclaraciones

El Magistrado **Carlos Bernal Pulido** aclaró su voto en los siguientes términos:

En primer lugar, consideró la Corte Constitucional debió continuar la línea jurisprudencial establecida en la Sentencia C-252 de 2019 para ejercer el control material e integral del Convenio *sub examine*, mediante un test de razonabilidad e idoneidad. Este suponía valorar si, de acuerdo con los conocimientos existentes en el momento en que se aprobó el proyecto de ley contenido del convenio *sub examine*, era posible avizorar la ineptitud de su adopción para contribuir a la obtención de los fines que pretendía, y, además, si las medidas particulares que contemplaba guardaban una relación de causalidad *plausible* con la realización de sus fines. Este umbral de idoneidad tenía como propósito evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del Legislador, es decir, decisiones que no tuviesen un mínimo de racionalidad y, por tanto, desconocieran la Constitución.

La continuación de dicha jurisprudencia suponía dos consecuencias relevantes en el proceso de adopción y revisión de constitucionalidad de los futuros Convenios de Doble Imposición –CDI– que pretendiera suscribir el Estado:

(i) Que el Legislador debiera contar con información suficiente respecto de los impactos macroeconómicos y fiscales que su suscripción pudiera traer para el país, pues solo de esa manera sería posible valorar si las medidas contenidas en el Convenio serían plausiblemente aptas para lograr sus fines. A partir de este estándar, por tanto, al momento de valorar la constitucionalidad de este tipo de instrumentos, la Corte respetaría el margen amplio de apreciación del Gobierno y el Legislativo, acerca de la conveniencia de celebrar este tipo de acuerdos y aquellos posibles problemas de orden práctico acerca de la oportunidad o efectividad de su adopción.

(ii) Que la Corte ejerciera una labor de revisión de constitucionalidad más adecuada y racional, pues la falta de idoneidad solo podría tener como causa (a) el hecho de que no fuese posible apreciar que el Gobierno, durante el trámite de negociación y suscripción del convenio, hubiere tenido en cuenta los impactos fiscales y hubiere valorado la conveniencia de su celebración; o (b) que no existiere un mínimo de evidencia empírica, con un alto grado de certeza, que demostrara que la suscripción del tratado no era plausible para alcanzar los fines que perseguía.

En segundo lugar, dado que el Magistrado **Bernal Pulido** consideró que la suscripción de este tipo de instrumentos sí puede dar lugar al otorgamiento de beneficios fiscales, debió exigirse, para la celebración de futuros CDI, en la fase previa gubernamental de negociación y suscripción, el deber de acreditar las exigencias dispuestas en el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003.

A su juicio, la jurisprudencia constitucional que niega el reconocimiento de beneficios fiscales en la aplicación de los CDI es imprecisa. Dicha jurisprudencia se fundamenta en el siguiente razonamiento: dado que los convenios de doble tributación tienen por finalidad “evitar la doble imposición”, sin acordarle un tratamiento más favorable a un contribuyente en particular –en relación con los demás–, los convenios de doble tributación no reconocen, en ningún caso, beneficios tributarios. De un lado, desde un punto de vista lógico-formal, la conclusión no se deriva de las premisas que integran el razonamiento. De otro, este razonamiento se fundamenta en una noción restrictiva e inadecuada de los beneficios fiscales que se pueden derivar de este tipo de acuerdos<sup>7</sup> y que es contradictoria con una noción amplia, también defendida por la jurisprudencia constitucional (para el control constitucional de disposiciones tributarias, en general), según la cual, para que “una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio [fiscal], debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales”<sup>8</sup>.

A partir de esta última fundamentación, se advierten, por lo menos, tres razones que permiten inferir que los tratados internacionales del tipo objeto de control sí pueden otorgar beneficios fiscales y, por tanto, es exigible el deber de cumplir lo ordenado por el artículo 7 de la Ley Orgánica 819 de 2003:

(i) La aplicación prevalente de los CDI puede propiciar *situaciones privilegiadas* para las personas cubiertas por estos, al aminorar o, incluso, eliminar su carga impositiva en el Estado colombiano.

(ii) Aunque es cierto que el propósito principal de este tipo de tratados es el de solucionar el fenómeno de la doble imposición internacional<sup>9</sup>, también lo son, entre otros: (a) hacer más atractivas las condiciones del mercado para incentivar el flujo de inversión y el incremento del comercio internacional entre los países; (b) estimular los mecanismos de cooperación e intercambio de información entre los Estados contratantes para evitar la evasión y la elusión tributaria internacional y (c) instaurar políticas que frenen los

<sup>7</sup> Tesis jurisprudencial defendida en el marco del control constitucional de los CDI y de sus leyes aprobatorias, que es el caso de las sentencias C-577 de 2009, C-460 de 2010, C-221 de 2013 y C-049 de 2015.

<sup>8</sup> Sentencia C-989 de 2004.

<sup>9</sup> En ese sentido se pronunciaron el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Asociación Nacional de Industriales y el Procurador General de la Nación. Cfr., cdno. de pruebas y cdno. 2, fls. 284 a 286 y 306.

comportamientos de "treaty shopping", que mitigan las cargas tributarias para el beneficio indirecto de los residentes de terceros Estados<sup>10</sup>.

(iii) Finalmente, en el contexto internacional es pacífica la posición de que los CDI pueden otorgar beneficios fiscales. En efecto, a partir de la implementación del denominado plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios –BEPS<sup>11</sup>– se ha considerado que, en aplicación de las cláusulas de estos convenios, es posible que los contribuyentes obtengan beneficios tributarios, incluso, indebidos.

Así mismo, la Magistrada **Gloria Stella Ortiz Delgado** aclaró su voto en la presente decisión. Consideró que si bien está de acuerdo con la declaratoria de exequibilidad del instrumento internacional, advierte que la Corte dejó de aplicar su precedente más reciente sobre el alcance del control de constitucionalidad de los tratados internacionales, fijado en la sentencia C-252 de 2019, el cual incorporó a ese control un juicio de razonabilidad sobre (i) la verificación sobre la legitimidad constitucional de las finalidades globales y de cada una de las cláusulas del tratado; y (ii) la revisión acerca la idoneidad del tratado en su conjunto y de cada una de sus medidas para alcanzar esos fines.

En el caso estudiado, el control de constitucionalidad se centró en la exequibilidad general de los convenios para evitar la doble tributación, pero no se evidencia el análisis de razonabilidad en los términos mencionados. Para la magistrada **Ortiz Delgado** esta falencia es importante, pues deja de tener cuenta la necesidad de determinar el logro de fines constitucionales admisibles a través del instrumento internacional, en los términos analizados, lo que supone un escrutinio más específico sobre los contenidos concretos del tratado.

De igual manera, los Magistrados **Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo** y **Cristina Pardo Schlesinger** aclararon el voto respecto de los fundamentos de la decisión anterior.

Reiterando su aclaración de voto a las sentencias C-252 y C-254 de 2019, el Magistrado **Linares Cantillo** destacó que el alcance del control de constitucionalidad adoptado por la Corte en esta sentencia podría resultar en una intervención excesiva en las competencias del Ejecutivo de celebrar tratados y dirigir las relaciones internacionales (art. 189.2 de la Constitución), por cuanto podría implicar un pronunciamiento sobre la conveniencia política, oportunidad práctica y utilidad de la celebración del acuerdo. En esa medida, consideró necesario reiterar que a la Corte Constitucional le corresponde adelantar un examen jurídico y objetivo sobre la constitucionalidad del tratado y la ley aprobatoria, salvo "*aquellas cláusulas convencionales que afecten el disfrute de derechos fundamentales constitucionales*" en las cuales el control de constitucionalidad se torna intenso, como fue señalado en la sentencia C-031 de 2009.

<sup>10</sup> En ese sentido se pronunció el Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Cfr., cdno. de pruebas, fls. 72 a 82.

<sup>11</sup> "El Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los «vacíos normativos» existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas «desaparezcan» o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica". Cfr., <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. En efecto, a partir de la implementación del citado plan BEPS, la OCDE ha implementado una serie de acciones en su modelo de convenio, así como una serie de recomendaciones para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Esto ha propiciado un cambio en los términos de negociación de los CDI. Así, se han diseñado acciones para: (i) abordar los retos de la economía digital; (ii) neutralizar las estructuras híbridas; (iii) reforzar la normativa sobre CFC –Entidades controladas del Exterior, por sus siglas en inglés "Controlled Foreign Company"; (iv) limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; (v) combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y sustancia; (vi) impedir la utilización abusiva de los convenios; (vii) impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP –Establecimiento Permanente–; y (viii) asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. Cfr. OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.