



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

Procurador General

Bogotá, D.C., 26 AGO 2014

Señores  
MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL  
E. S. D.

Ref.: Revisión constitucional de la Ley 1690 del 17 de diciembre de 2013, *"Por medio de la cual se aprueba el 'Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta' suscrito en Bogotá, D.C., el 22 de marzo del 2012"*.

Magistrada Ponente: MARTHA V. SÁCHICA MÉNDEZ.

Expediente: LAT-428.

Concepto No. - 5815 -

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 242, numeral 2°, y 278, numeral 5°, de la Constitución Política, así como el artículo 7° del Decreto 2067 de 1991, procedo a rendir concepto en el asunto de la referencia.

#### 1. Antecedentes

Para cumplir con lo previsto en el artículo 241, numeral 10°, de la Constitución, el 18 de diciembre de 2013 la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República remitió a la Corte Constitucional copia auténtica de la Ley 1690 del 17 de diciembre de 2013, que contiene aprobado el instrumento público internacional de la referencia, ante lo cual el Magistrado Alberto Rojas Ríos, designado como ponente, asumió el conocimiento de la revisión de constitucionalidad mediante auto del 13 de febrero de 2014, en donde además ordenó la práctica de pruebas encaminadas a establecer los antecedentes del instrumento internacional y de su ley aprobatoria.

En cumplimiento del referido mandato superior la Corte Constitucional debe verificar que la ley aprobatoria de tratado internacional sea conforme a la Constitución Política tanto en su forma (trámite legislativo) como en su contenido o fondo, y de allí que el concepto de esta jefatura versará sobre estos dos aspectos para, posteriormente, sugerir a la Corte Constitucional la declaratoria de exequibilidad o inexecuibilidad del tratado y su correspondiente ley aprobatoria.

## **2. Análisis de trámite**

Tratándose de una ley aprobatoria de un tratado internacional, el análisis formal o de trámite debe incluir tanto la fase legislativa o parlamentaria como aquella previa a la radicación del proyecto de ley, liderada por el poder ejecutivo, con el fin de corroborar que en cada de una de ellas se hayan respetado los preceptos constitucionales pertinentes.

### **2.1. Etapa pre-legislativa**

Un primer aspecto que debe tenerse en cuenta es la competencia del funcionario que suscribió el *“Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto sobre la Renta”*<sup>1</sup> (en adelante Acuerdo).

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, incorporada al ordenamiento jurídico colombiano a través de la Ley 406 de 1997, dispone en el numeral 1° de su artículo 7o que *“para la adopción o la autenticación del texto de un tratado o para manifestar el consentimiento del*

---

<sup>1</sup> Sobre la importancia de la competencia del funcionario que suscribe el tratado internacional, pueden verse las sentencias C-615 de 2009 (M.P. Humberto Sierra Porto) y C-910 de 2013 (M.P. Alberto Rojas Ríos), entre otras.

*Estado en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a un Estado: a) si presenta los adecuados plenos poderes*". En el caso de la ley que se analiza, esta vista fiscal encuentra que el Gobierno Nacional confirió plenos poderes al entonces Ministro de Hacienda y Crédito Público, doctor Juan Carlos Echeverry Garzón el 3 de noviembre de 2010, para que en su nombre suscribiera el instrumento internacional de la referencia<sup>2</sup>, cumpliéndose así con lo prescrito en la citada norma.

De otra parte, se advierte que, por Aprobación Ejecutiva del 3 de octubre de 2012, el Presidente de la República de Colombia dispuso someter a la consideración del Congreso de la República el "*Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto sobre la Renta*" suscrito en Bogotá D.C. el 22 de marzo del 2012, para su respectiva discusión y aprobación, dando así aplicación a lo dispuesto en el artículo 150.16 de la Carta Política.

Por lo tanto, es posible concluir que las actuaciones previas al inicio de la fase legislativa en el proceso de incorporación del Acuerdo con República Checa al ordenamiento jurídico interno se hicieron de conformidad con lo dispuesto en la Constitución Política y en la Convención de Viena, ratificada por Colombia.

## **2.2. Trámite en el Senado de la República**

Ahora bien, debido a que el trámite legislativo las leyes aprobatorias de tratados internacionales sigue las mismas reglas de las leyes ordinarias, con la salvedad de que su proceso de aprobación debe iniciar en el Senado

---

<sup>2</sup> Oficio S-GTAJI-14-008336 del 19 de febrero de 2014, suscrito por la doctora María Alejandra Encinales Jaramillo, Coordinadora del Grupo Interno de Trabajo de Tratados del Ministerio de Relaciones Exteriores.



Concepto No. - 5815

de la República (artículo 154 Superior), en el presente proceso también debe verificarse el cumplimiento de lo previsto para las leyes ordinarias en los artículos 157, 158, 160 y 165 de la Carta Política. Y al hacerlo con base en los documentos que obran en el presente expediente, esta jefatura concluye que el trámite dado al proyecto de ley radicado con los números 154 de 2012 en el Senado y 330 de 2013 en la Cámara fue respetuoso de la Constitución Política.

A continuación se hace un recuento de las principales etapas dentro del procedimiento en el Congreso de la República, que permiten arribar a la conclusión anunciada.

2.2.1. El proyecto de ley que dio lugar a la ley *sub examine* fue radicado por el Gobierno Nacional en el Senado de la República el 7 de noviembre de 2012 por medio de los Ministros de Hacienda y Crédito Público y de Relaciones Exteriores. Por su parte, el texto original del proyecto, junto con su respectiva exposición de motivos, fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 776 del 8 de noviembre de 2012, actuaciones con las cuales se cumplieron los requisitos constitucionales de presentación, inicio del trámite del proyecto (art. 154 superior) y publicación antes de darle trámite en la comisión respectiva (art. 157.1 constitucional).

2.2.2. La ponencia favorable para primer debate en la Comisión Segunda del Senado fue presentada por el Senador Édgar Gómez Román, conforme se evidencia en la Gaceta del Congreso No. 230 de 2013.

2.2.3. El anuncio se realizó en la sesión conjunta del 24 de abril de 2013, como consta en el Acta 01 de la misma fecha, publicada en la Gaceta 454 del 27 de junio de 2013. Sobre la forma como se realizó el anuncio previo, esta vista fiscal considera la misma es válida toda vez que cumple el

requisito dispuesto en el inciso segundo del artículo 160 Superior, introducido por el artículo 8° del Acto Legislativo N°. 1 de 2003, en tanto se empleó la palabra “anunciar”. Lo anterior, a pesar de que la Corte Constitucional en reiteradas ocasiones ha explicado que no es necesario que el legislador utilice una formula sacramental para realizarse el aviso, sino que es suficiente con que se utilice una expresión que transmita la intención de someter a votación un determinado proyecto de ley<sup>3</sup>.

2.2.4. El proyecto de ley fue aprobado el 7 de mayo de 2013, según consta en el Acta No. 30 de esta fecha publicada en la Gaceta del Congreso N°. 737 de 2013. De las pruebas obrantes dentro del proceso se concluye que la proposición final, la omisión de la lectura del articulado, el articulado propuesto, el título del proyecto y el querer que éste tenga segundo debate y se convierta en Ley de la República, fueron aprobados, lo que significa también se dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley 5a de 1992, modificado por el artículo 1° de la Ley 1431 de 2011.

También en el Acta N°. 30 consta la verificación del quórum decisorio, integrado por los trece (13) Senadores que conforman la Comisión Segunda del Senado, algunos de los cuales contestaron la lista al iniciar la sesión, mientras otros se hicieron presentes durante el transcurso de la misma.

2.2.5. Respecto a la aprobación del proyecto en primer debate, es preciso advertir que, aunque en la sesión conjunta de las comisiones segundas de Senado y Cámara del 24 de abril de 2013, consignada en el Acta N°. 1, el anuncio de los proyectos se llevó a cabo de la siguiente manera “*Por instrucciones de la Presidencia, me permito anunciar los proyectos de ley*

---

<sup>3</sup> Cfr. Sentencia C-533 de 2008 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández), entre otras.

para la próxima sesión de Comisión Segunda del Senado”, y al finalizar se dijo “se convoca para el próximo martes al Senado de la República”, en la fecha anunciada no se realizó la sesión sino que la misma en realidad tuvo lugar el 7 de mayo de 2013 (día en que se debatió y aprobó el proyecto de ley que nos ocupa). Sin embargo, esta jefatura considera que ello no configura un vicio de procedimiento, toda vez que no hubo interrupción en la cadena de anuncios ya que se logró determinar que el día martes al que se hizo referencia en el Acta N°. 1 corresponde al 30 de abril de 2013, fecha en la cual no se llevó a cabo ninguna sesión, mientras que la sesión inmediatamente siguiente al anuncio fue el 7 de mayo de 2013, fecha en la que efectivamente se surtió el debate anunciado<sup>4</sup>.

2.2.6. La ponencia positiva para segundo debate en el Senado de la República fue presentada por los senadores Juan Fernando Cristo y Guillermo García Realpe, y fue publicada en la Gaceta del Congreso N°. 380 del 6 de junio de 2013.

2.2.7. Posteriormente el proyecto fue anunciado el 11 de junio de 2013, según consta en el Acta de la Sesión Plenaria del Senado de la República N°. 65 publicada en la Gaceta del Congreso N°. 600 del 9 de agosto de 2013.

2.2.8. Efectivamente el proyecto fue debatido y aprobado en la sesión plenaria que se llevó a cabo el día 12 de junio de 2013 con un quórum deliberatorio y decisorio conformado por 94 de los 98 Senadores (como

---

<sup>4</sup> Sobre este particular, la Corte Constitucional ha señalado: “cuando al hacer el anuncio para discusión y aprobación de proyectos, se remite a una fecha determinada o determinable y posteriormente en esa fecha no se realiza sesión de la correspondiente célula legislativa, no se considera interrumpida la cadena de anuncios, ni se requiere hacer un nuevo anuncio, si la discusión y aprobación del correspondiente proyecto se realiza en la sesión inmediatamente subsiguiente a aquella en la que se realizó el anuncio” (Sentencia C-533 de 2008, M.P. Clara Inés Vargas Hernández).



Concepto No. ~ 5815

consta en el Acta de Plenaria N°. 66 de la misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso N°. 662 de 30 de agosto de 2013) y mediante votación ordinaria (como se exige en el artículo 129 de la Ley 5ª de 1992), según se verificó en esta gaceta y en la certificación expedida por el Secretario General del Senado de la República del 21 de febrero de 2014.

2.2.9. Finalmente el texto definitivo del proyecto de ley aprobado en la plenaria del Senado de la República fue publicado en la Gaceta del Congreso 495 del 12 de julio de 2013.

### **2.3. Trámite en la Cámara de Representantes**

2.3.1. La ponencia positiva para primer debate en la Cámara de Representantes fue presentada por los Representantes Óscar de Jesús Marín (Coordinador Ponente) y Telésforo Pedraza Ortega y se publicó en la Gaceta del Congreso N°. 635 del 21 de agosto de 2013.

2.3.2. El proyecto fue anunciado en dos ocasiones, la primera de ellas registrada en el Acta N°. 5 del 13 de agosto de 2013 (publicada en la Gaceta del Congreso N°. 708 del 11 de septiembre de 2013), y la segunda en la sesión del 20 de agosto de 2013 (como se observa en el Acta de Comisión N°. 6 de esta fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 761 del 25 de septiembre de 2013), al final de la cual se convocó para el martes 27 de agosto de 2013.

2.3.3. En la sesión del 27 de agosto de 2013, se dio inicio a la discusión del proyecto de ley número 330 de 2013, pero la misma fue aplazada porque la Comisión consideró pertinente la asistencia del Ministro de Hacienda y Crédito Público, decisión que previamente fue sometida a



Concepto No. 5815'

consideración de los Representantes que hacen parte de esa Comisión, obteniéndose como resultado 9 votos a favor del aplazamiento y 3 en contra (como consta en el acta número 7 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso número 761 del 25 de septiembre de 2013). Por esta razón, la Secretaria General de la Comisión anunció el proyecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8° del Acto Legislativo 01 de 2003, y el Presidente de la Comisión convocó para una nueva sesión para el siguiente martes 3 de septiembre de 2013 a las 10:30 a.m.

2.3.4. Con base en lo anterior el proyecto de ley efectivamente fue debatido y aprobado en la Comisión Segunda de la Cámara en la sesión del 3 de septiembre de 2013 (como consta en el Acta No. 8 de la misma fecha, publicada en la Gaceta del Congreso No. 781 del 30 de septiembre de 2013) por votación ordinaria y unánime, de acuerdo a la Ley 1431 de 2011, con la presencia de 17 Representantes a la Cámara. Lo anterior, según lo confirma también la certificación del 24 de febrero de 2014, expedida por la Secretaría General de la Comisión Segunda de la Cámara de Representantes.

2.3.5. La ponencia positiva para segundo debate en la Cámara de Representantes fue presentada por los Representantes óscar de Jesús Marín (Coordinador Ponente) y Telésforo Pedraza Ortega, y fue publicada en la Gaceta del Congreso 780 del 30 de septiembre de 2013.

2.3.6. El proyecto de ley fue anunciado en cuatro oportunidades: la primera consignada en el Acta 246 del 5 de noviembre de 2013 (publicada en la Gaceta del Congreso 35 de 2014); la segunda el 6 de noviembre de 2013 (según información registrada en el Acta número 247, publicada en la Gaceta del Congreso 36 de 2014); la tercera en la sesión del 12 de

noviembre de 2013 (tal y como consta en el Acta número 248 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 37 del 12 de febrero de 2014); y la cuarta en la sesión del 13 de noviembre de 2013 (según consta en el Acta N° 249 de esta fecha, publicada en la Gaceta del Congreso No. 38 del 12 de febrero de 2014).

2.3.7. De conformidad con el último anuncio efectuado, el proyecto de ley efectivamente fue debatido y aprobado por unanimidad mediante votación ordinaria en la sesión plenaria que se llevó a cabo el 19 de noviembre de 2013, (como consta en el Acta No. 250 de esta fecha, publicada en la Gaceta del Congreso N°. 54 del 20 de febrero de 2014), con la asistencia de 151 Representantes.

#### **2.4. Conclusiones relativas a la revisión formal del proyecto de ley**

A partir del recuento del trámite legislativo hecho anteriormente, esta vista fiscal concluye que se respetaron los parámetros constitucionales, legales y reglamentarios pertinentes, con fundamento en las razones que se sintetizan a continuación:

- El proyecto de ley aprobatoria del tratado internacional inició su trámite en la comisión segunda del Senado de la República, respetando la competencia temática determinada en el artículo 2o de la Ley 3 de 1992 y dando cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 154 constitucional, que señala el deber de que las leyes referentes a relaciones internacionales inicien su trámite en el Senado.
- El proyecto de ley fue publicado en la Gaceta del Congreso previo al inicio del trámite legislativo (artículo 144, Ley 5 de 1992).

- En el curso del trámite se respetó el lapso mínimo de tiempo que debe darse entre debates que se dispone en el artículo 160 constitucional.
- En todas las sesiones se respetó el quórum requerido y la aprobación del proyecto se hizo según la mayoría exigida de conformidad con los artículos 145 y 146 de la Constitución Política y en el artículo 118 de la Ley 5 de 1992.
- El deber de anuncio previo, establecido en el artículo 160 de la Constitución Política, también fue respetado y de esta forma se cumplió con el requisito constitucional toda vez que: i) el proyecto fue discutido y votado en la sesión previamente anunciada y ii) el anuncio se dio en sesión distinta a la que se realizó la votación.
- La aprobación del proyecto de ley se dio dentro del término de dos legislaturas previsto en el artículo 162 constitucional.
- El Congreso de la República actuó dentro de sus competencias respecto de la aprobación de leyes que incorporan tratados internacionales al ordenamiento interno, puesto que no modificó en forma alguna el contenido del Acuerdo.
- Luego de la aprobación por parte del órgano legislativo, el 17 de diciembre de 2013 el Presidente de la República sancionó la ley *sub examine* y la remitió a la Corte Constitucional para lo de su competencia el día 18 de diciembre de 2013, respetando lo establecido en el artículo 241.10 Superior.

**3. Análisis constitucional material del Tratado aprobado por la Ley 1690 de 2013**

Para juzgar el contenido del instrumento internacional *sub examine*, debe señalarse, en primer lugar y de manera general, que el fenómeno de la doble tributación a nivel internacional ha desencadenado una serie de obstáculos en el flujo de inversiones y en el comercio entre los diferentes países, además de generar una carga fiscal excesiva sobre los contribuyentes.

Por razón de lo anterior, dentro del marco de la economía globalizada actualmente imperante, el Estado colombiano ha venido celebrando de manera paulatina múltiples acuerdos tendientes a obtener herramientas que le permitan implementar medidas específicas que eviten esa doble tributación, que permitan facilitar el control de la evasión fiscal en relación con el impuesto de renta y de patrimonio, y que promuevan la inversión extranjera.

Es así como Colombia, con el ánimo de armonizar su política externa e interna e impulsar su desarrollo económico y el bienestar de sus asociados, ha decidido celebrar algunos convenios de esta naturaleza con países como Chile, la Confederación Suiza y los Estados Unidos Mexicanos, los cuales han sido incorporados a la legislación interna a través de las leyes 1261 de 2008, 1344 de 2009 y 1568 de 2012, en su momento declaradas exequibles por la Corte Constitucional mediante las sentencias C-577 de 2009, C-460 de 2010 y C-221 de 2013, respectivamente.

De otra parte, como lo ha señalado la Corte Constitucional en la sentencia C- 295 de 2012, entre otras, los Convenios para evitar la doble imposición

de tributos son acuerdos solemnes entre Estados contratantes que tienen una naturaleza jurídica dual, pues son tratados internacionales y, al mismo tiempo, forman parte del ordenamiento jurídico interno, cuyo fin principal es el de eliminar los conflictos positivos de tributación, originados por el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados. En este orden de ideas, cada Estado "autolimita" su potestad tributaria con el fin de cederla o, mejor, de crear un "micro-sistema fiscal' entre ambos estados contratantes"<sup>5</sup>. Por esta misma razón, de acuerdo con la doctrina dichos acuerdos no implican necesariamente

*"[C]eder en el propósito de conseguir mayores recursos -como erróneamente se creyó en Colombia hasta hace muy poco- sino, por el contrario, fomentar la generación de mayores recursos a través de la vinculación de nuevas inversiones, adoptar medidas tendientes a la neutralidad del sistema tributario mediante la prevención de la doble imposición y fortalecer las herramientas de fiscalización como resultado del afianzamiento de las relaciones con autoridades de impuestos de otros países apoyados en medidas como la asistencia mutua en la recaudación de impuestos y el intercambio de información"<sup>6</sup>.*

Llevando estas consideraciones al Acuerdo que se analiza en esta oportunidad, esta vista fiscal encuentra oportuno destacar que para su negociación y elaboración se tuvieron en cuenta los lineamientos generales de los modelos de convención de doble tributación propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el modelo acogido por la Organización de las Naciones Unidas<sup>7</sup>, así como la legislación interna tanto de la República Checa como de Colombia<sup>8</sup>, y ello

<sup>5</sup> Instituto Colombiano de Derecho Tributario. "Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición." Legis Editores S.A. Pág. 9.

<sup>6</sup> Instituto Colombiano de Derecho Tributario. "Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición." Legis Editores S.A. pág. 67 y sig.

<sup>7</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011. Nueva York, 2013. Disponible en: [http://www.unhcr.org/refugees/documents/UN-Model\\_2011\\_Aptd1a1e3p.pdf](http://www.unhcr.org/refugees/documents/UN-Model_2011_Aptd1a1e3p.pdf)

<sup>8</sup> Este punto se puede concluir de la exposición de motivos del proyecto de ley aprobatoria del Acuerdo, en el que, por ejemplo se dice: "Por último, en relación con los dividendos resulta pertinente resaltar que en los casos en que, por efectos de la legislación interna colombiana, la utilidad obtenida por una sociedad no

con el fin de obtener un modelo adecuado para los intereses y el sistema tributario de los Estados signatarios.

Así, el Acuerdo *sub examine* se funda en el principio de reciprocidad dado que, a través de la cooperación conjunta entre las autoridades tributarias de la República Checa y la República de Colombia, se pretende adoptar medidas que eviten la doble imposición tanto jurídica como económica de una misma renta, y prevenir la evasión fiscal en relación con este impuesto como con el impuesto al patrimonio que le son aplicables a las personas que simultáneamente mantienen vínculos personales, laborales o de otro tipo con cualquiera de los dos Estados-Parte.

Así, se advierte que el Acuerdo el contenido del acuerdo es el siguiente:

Una primera parte del instrumento describe su ámbito de aplicación, esto es, la identificación de las personas a quienes cubre el Acuerdo (art. 1°) y los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio que son exigibles por cada Estado-Contratante (artículo 2°).

Posteriormente en los artículos 3° a 5° se hacen las definiciones generales de los conceptos que son relevantes para efectos del Convenio, o que serán utilizados de manera frecuente, como es el caso del concepto de *residencia*, respecto del que se establecen una serie de pautas que deberán tenerse en cuenta en el evento en que se presente un conflicto en relación con este punto entre los Estados Contratantes, o *establecimiento permanente*, para el que se determina un contexto específico.

---

*resulte gravada en cabeza suya, en el protocolo del artículo 10 se previó la posibilidad de que, en aras de la reciprocidad, Colombia grave los dividendos repartidos con cargo a dichas utilidades a una tarifa del 25%".*

A continuación los artículos 6 a 20 del Acuerdo regulan de manera detallada la imposición de las rentas para los bienes inmuebles (art.6); las utilidades empresariales (art.7); el transporte marítimo y aéreo (art.8); las empresas asociadas (art.9); los dividendos (art.10); los intereses (art.11); las regalías (art. 12); las ganancias de capital (art.13); las rentas de un empleo (art.14); la remuneración de directores (art.15); la remuneración artistas y deportistas (art.16); las pensiones (art.17); los salarios, sueldos y otras remuneraciones por funciones públicas (art.18); los estudiantes (art.19); y, finalmente, otras rentas (art.20).

Luego de esto, el artículo 21 establece los métodos que los Estados parte implementarán en los casos en los que se presente doble tributación, con el fin de eliminarla. Mientras los artículos 22 y 23 hacen énfasis en las disposiciones que son de aceptación general en los tratados internacionales para impedir la doble imposición tributaria, tales como la cláusula de no discriminación recíproca y el procedimiento para dirimir, por mutuo acuerdo entre los Estados contratantes, controversias originadas en la aplicación del Acuerdo *sub examine*.

Posteriormente el artículo 24 prevé una serie de pautas para el intercambio de información tributaria que pueda resultar de interés para la aplicación del Convenio o para administrar y exigir lo estipulado en la legislación interna de cada Estado parte en cuanto a los impuestos de toda clase y naturaleza sometidos al Tratado, señalando que la información que sea intercambiada, será secreta.

El artículo 25, por su parte, especifica los eventos en que no se dará aplicación a los beneficios concedidos dentro del marco del presente Acuerdo cuando pueda advertirse algún uso abusivo del tratado con el fin de evadir tributación. Mientras que el artículo 26 indica que las directrices

adoptadas en el Convenio no afectarán los privilegios fiscales de los que gozan los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Por último, los artículos 27 y 28 contienen las disposiciones finales relativas a la entrada en vigor del Acuerdo y su denuncia.

En razón de lo anterior, esto es, del general del Convenio *sub examine* esta vista fiscal encuentra que el mismo se desarrolló dentro de un marco de reciprocidad, equidad y respeto, principios que se enmarcan dentro de los objetivos que la Constitución le impone al Estado colombiano para el manejo de las relaciones internacionales en sus artículos 9, 226 y 227.

Sin embargo, de manera específica se observa que en el numeral 7° del artículo 12 se impone una obligación de trato de "*nación más favorecida*", de carácter unilateral, esto es, exclusivamente en cabeza del Estado colombiano respecto de las regalías, de conformidad con la cual si, después de la firma del Acuerdo objeto de análisis, Colombia suscribe con un tercer Estado un tratado internacional de la misma naturaleza pero que contenga cláusulas en relación con el tratamiento de los ingresos generados por concepto de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos o servicios de consultoría que sean más favorables que las dispuestas en el presente Convenio, éstas se aplicarán de manera automática al Tratado Internacional suscrito con la República Checa.

Esta vista fiscal estima que la cláusula referida posee un vicio de inconstitucionalidad porque transgrede el principio de *reciprocidad* que gobierna las relaciones internacionales, motivo por el cual el ejecutivo sólo podrá suscribir el tratado si efectúa la correspondiente reserva.

En efecto, según la jurisprudencia de la Corte, la reciprocidad es un principio que rige las relaciones internacionales de diversa forma, conforme las disposiciones que la contienen, así:

*“El art. 96 hace mención de dos maneras diversas al principio de reciprocidad: de una parte, el literal b del numeral 2° afirma que es posible ser nacional colombiano por adopción cuando un latinoamericano o del Caribe, domiciliado en Colombia, con autorización del gobierno y de acuerdo con la ley y el principio de reciprocidad, pida ser inscrito como colombiano ante la municipalidad donde se estableciere; de otra parte, el literal c del numeral 2° señala que también podrán ser nacionales colombianos por adopción los miembros de pueblos indígenas que compartan territorios fronterizos, en aplicación del principio de reciprocidad según tratados públicos. A su vez, el artículo 150 constitucional indica que por medio de los tratados que apruebe el Congreso, éste puede, sobre bases de reciprocidad, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados. También se ocupa del tema el artículo 226[29] de la Constitución, al determinar que el Estado se encuentra obligado a promover la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas, con base, entre otros parámetros, la reciprocidad. Finalmente, el artículo 227 constitucional manifiesta la obligación estatal de promover la integración económica, social y política con los demás estados, mediante la celebración de tratados sustentados en la reciprocidad”<sup>9</sup>.*

Igualmente, la Corte Constitucional ha señalado que la reciprocidad no implica la obligación de un trato igualitario entre los estados que suscriben acuerdos internacionales, pues cada uno de ellos puede asumir obligaciones análogas sin necesidad que deban desplegarse de la misma manera<sup>10</sup>, lo que significa que la reciprocidad es un principio y no implica una igualdad aritmética de trato. No obstante, a pesar de lo anterior, su contenido sí implica que el Estado Colombiano no adquiera una obligación que le resulte “*desfavorable o inequitativa*”<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-893 de 2009 (M.P. Mauricio González Cuervo).

<sup>10</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-492 d 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz)

<sup>11</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-492 d 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz).



Concepto No. 5815

Así, cuando el Estado Colombiano se obliga con un trato injusto o inequitativo, estaría transgrediendo la referida cláusula constitucional, y esto es precisamente lo que esta jefatura considera que sucede en este caso puesto que la norma en comento no es una disposición o medida específica como cualquier otra que contiene el instrumento internacional *sub examine*, sino que supone un mandato o una regla general con efectos futuros e indeterminados sobre todo el conjunto de este tratado, en tanto que le resulta imposible al ejecutivo poder prever cuál será el contexto o las condiciones en que a cualquiera de los Estados partes se les podrían ofrecer o podría suscribir un acuerdo semejante, implicando esta indeterminación una ventaja también desproporcionada e incalculable en beneficio de la República Checa y en desmedro del Estado colombiano.

En este sentido, si bien no es un secreto que en la negociación de un tratado internacional las partes puedan ofrecer concesiones recíprocas, que vistas a la luz de la conveniencia permitan la configuración del negocio efectuando alguna concesión, tal situación posee como límite el ofrecer una situación de inferioridad sobre el contenido general del tratado frente a la otra parte negocial.

Y, como se anunciaba, para esta vista fiscal el numeral 7 del artículo 12 del Acuerdo incurre en la transgresión del límite referido, es decir, somete al Estado Colombiano a una posición de inferioridad injustificada en tanto que se trata de una cláusula que tiene la capacidad de modificar, en forma incierta y perpetua, un contenido amplio del tratado. No se trata, se reitera, de una concesión puntual en torno a algún aspecto propio de la negociación, sino que se trata de ofrecer un sometimiento general sin recibir un tratamiento análogo o contraprestación alguna, es decir, sin que exista *reciprocidad*, lo cual para esta jefatura resulta ser inconstitucional y, por tanto, supone una obligación que no puede ser

suscrita por el Estado colombiano.

Al respecto valga anotar también que cuando la Corte Constitucional evaluó una disposición similar en la sentencia C-295 de 2012 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez), por la que declaró exequible el “*Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio*” y su “*Protocolo*”, la Corte sostuvo declaró la exequibilidad de una cláusula semejante arguyendo que:

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

Sin embargo, esta jefatura no comparte tal apreciación porque considera que, por el contrario, una cláusula como la evaluada implica la adquisición de un compromiso indeterminado o hacer un sometimiento o en blanco, que no se comparece con una lectura general de lo pactado.

Por razón de lo anterior, el Procurador General de la Nación solicitará a la Corte declarar la inconstitucionalidad del numeral 7° del artículo 12 del Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar

la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta, y en consecuencia, requerirá a esa misma corporación que advierta al ejecutivo que no puede suscribir dicha cláusula y que, por el contrario, deberá efectuar la correspondiente reserva.

Por último baste agregar al respecto que, en virtud de lo previsto en el artículo 18 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, es posible efectuar una reserva de este tipo puesto que no existe una prohibición expresa ni una limitación para efectuarla (lo que significa que no encaja dentro de los supuestos de excepción contemplado en los literales a) y b) del artículo 18 de la Convención de Viena) y la misma tampoco implicaría una desnaturalización del objeto y fin del instrumento en cuestión, los cuales sin duda se pueden cumplir prescindiendo de lo dispuesto en numeral 7° del artículo 12 del Acuerdo.

De otra parte, con relación al artículo 8 del Convenio que se estudia, relativo al transporte marítimo y aéreo, esta jefatura considera que el mismo no riñe con el orden constitucional toda vez que, como bien lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-577 de 2009 (M.P. Humberto A. Sierra Porto), la actividad de transporte marítimo y aéreo ofrece complejidades en materia de tributación, razón por la cual usualmente se establece como principio la reserva del Estado de la residencia mientras se permite al otro Estado Parte tributar el tráfico realizado exclusivamente dentro de sus fronteras.

En materia de pensiones vale la pena destacar también que el artículo 17 del Convenio dispone que *“las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”*, lo que, en

concepto de esta jefatura, se ajusta a lo dispuesto en los artículos 48 y 53 por cuanto implican la consagración de una regla de favorabilidad tributaria para los pensionados, que impacta positivamente sobre el mínimo vital y móvil.

Por otra parte, se advierte que el artículo 22 del Convenio, en donde se establecen los métodos y reglas para impedir la doble tributación internacional, se inscribe en lo que la jurisprudencia constitucional<sup>12</sup> ha reconocido como parte de la evolución que ha tenido la fiscalidad internacional, encaminada a eliminar o, al menos, a atenuar los efectos de la doble imposición tributaria, ya sea por medio de la suscripción de un Convenio como el que se estudia o, a falta de aquel, por medio de la colaboración y cooperación internacional.

Por esta razón, el instrumento analizado junto con la ley que lo pretende aprobar se convierte, para esta jefatura, en un mecanismo tributario idóneo para controlar la evasión fiscal e incentivar el flujo de inversión extranjera, salvaguardando los postulados constitucionales previstos principalmente en los artículos 338, 345 y 363 superiores.

Lo anterior, considerando que la prohibición de doble tributación por un mismo hecho económico ha sido entendida tanto por la jurisdicción contenciosa administrativa como por la jurisdicción constitucional colombiana como un postulado generado a partir de la confluencia de los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario a que alude el artículo 363 superior. En palabras de la Corte Constitucional, conforme a estos dos principios no puede haber doble tributación con base en un mismo hecho económico porque:

---

<sup>12</sup> Sentencia C-577 de 2009. M.P.: Humberto Sierra Porto.

*“[E]llo desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, (sic) que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política”<sup>13</sup>.*

Así, con esta orientación, la Corte Constitucional ha encontrado legítimo, desde el punto de vista constitucional, que el Estado colombiano suscriba convenios para evitar la doble tributación, dado que esto persigue un *“interés plausible que busca garantizar los principios de realidad y equidad en materia tributaria”<sup>14</sup>*, siempre y cuando esos instrumentos contemplen *“el principio de reciprocidad, sobre todo en la distribución de las cargas fiscales y en la determinación del lugar donde ocurre el hecho generador de los diversos gravámenes”<sup>15</sup>*.

Por lo expuesto, esta jefatura considera el Acuerdo *sub examine* es exequible, dado que encuentra que el mismo es conducente para la adecuada ejecución y cumplimiento de algunos fines estatales, como lo son, entre otros, evitar la evasión fiscal internacional y evitar la doble tributación.

#### 4. Conclusión

En mérito de lo expuesto, el jefe del ministerio público solicita a la Corte que declare **EXEQUIBLE** el *“Acuerdo entre la República de Colombia y la*

---

<sup>13</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522) febrero primero (1º) de dos mil dos (2002). Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla. Citado en la Sentencia de la Corte Constitucional C-121 de 2006 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

<sup>14</sup> Corte Constitucional Sentencia C-160-00 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

<sup>15</sup> Corte Constitucional Sentencia C-160-00 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.



Concepto No. - 5 8 15'

*República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta' suscrito en Bogotá, D.C., el 22 de marzo del 2012", y de la Ley 1690 del 17 de diciembre de 2013, que lo aprueba; con excepción del numeral 7° del artículo 12 del Acuerdo el cual se solicita que sea declarado **INEXEQUIBLE** por vulnerar el principio de reciprocidad. En consecuencia, sobre este último también se solicita a la Corte que ordene al ejecutivo efectuar la correspondiente reserva con el ánimo de perfeccionar el Tratado.*

De los Señores Magistrados,

  
**ALEJANDRO ORDOÑEZ MALDONADO**  
Procurador General de la Nación

ABG/Yortiz