

Las cláusulas de limitación de beneficios y propósito principal del CDI Colombia–Brasil frente a la seguridad jurídica del contribuyente

Sildana Milena Ortega Martínez¹

Erick Fabián Rosas Rodríguez²

Cristhian Camilo Muriel Obando³

Resumen

El Convenio para la eliminación de la doble tributación (CDI) y la prevención de la evasión y elusión fiscales entre Colombia y Brasil ha sido suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 2022⁴, estableciéndose como un instrumento relevante de cooperación, que incorpora medidas para evitar oportunidades de no imposición o imposición reducida mediante la elusión o el desarrollo de prácticas abusivas. En este sentido, el objetivo es analizar la compatibilidad de las cláusulas de limitación de beneficios (LOB) y de propósito principal (PPT) previstas en el CDI Colombia–Brasil con la seguridad jurídica del contribuyente, considerando su alcance como mecanismos para prevenir el uso abusivo de los beneficios convencionales. El problema surge de la necesidad de conciliar dos finalidades distintas en el CDI: por un lado, prevenir el uso abusivo de los beneficios convencionales y, por otro lado, garantizar que los contribuyentes puedan prever razonablemente las consecuencias tributarias de sus operaciones. Para ello, se tiene en cuenta la evolución de las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición, y se estudia el artículo 28 del CDI Colombia–Brasil, identificando los criterios establecidos a través de la LOB y de la PPT, integrando además doctrina especializada y análisis sobre la jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana. En los resultados se observa que las cláusulas en el CDI no son incompatibles con la seguridad jurídica, siempre y cuando su futura aplicación parta de una interpretación vinculada al texto, objeto y finalidad del convenio. Se concluye que la prevención del abuso y el desarrollo de la seguridad jurídica son herramientas compatibles en los CDI, siempre y cuando se diferencie la planeación tributaria legítima del aprovechamiento abusivo por medio de criterios previsibles que limiten la discrecionalidad administrativa.

Palabras clave: doble tributación; limitación de beneficios (LOB); propósito principal (PPT); seguridad jurídica.

¹ Artículo Reflexivo presentado como opción de grado para optar por el título de Maestría en Derecho Tributario Universidad Santo Tomás

² Autor contacto: Sildana Milena Ortega Martínez. Contadora pública Universidad Cooperativa, Especialista en Ciencias Tributarias Universidad Central, Sildana.ortega@gmail.com

³ Autor: Erick Fabián Rosas Rodríguez, Abogado Universidad Simón Bolívar

⁴ Autor: Cristhian Camilo Muriel Obando. Contador Público Universidad Cooperativa, Especialista en Gerencia y Administración Tributaria Universidad Externado

⁵ Director: Dr. César Augusto Romero Molina

⁶ A la fecha de cierre de este artículo, el CDI entre Colombia y Brasil, suscrito el 5 de agosto de 2022, aún no se encuentra vigente en Colombia, pues no ha culminado el trámite requerido para su incorporación al ordenamiento jurídico interno. Por esta razón, el análisis realizado se refiere al contenido del Convenio suscrito y no a normas que actualmente estén produciendo efectos en el país.

Limitation of Benefits and Principal Purpose Clauses in the Colombia–Brazil Double Taxation Agreement in Light of Taxpayer Legal Certainty

Abstract

The Double Taxation Convention (DTC) between Colombia and Brazil, aimed at eliminating double taxation and preventing tax evasion and avoidance, was signed in Brasília on August 5, 2022. It serves as a significant instrument for cooperation, incorporating measures to prevent instances of non-taxation or reduced taxation resulting from avoidance strategies or abusive practices. This study analyzes the compatibility of the Limitation on Benefits (LOB) and Principal Purpose Test (PPT) clauses found in the Colombia–Brazil DTC with taxpayer legal certainty, considering their role as mechanisms to prevent the abusive use of treaty benefits. The issue arises from the need to reconcile two distinct objectives within the DTC: preventing the abusive use of treaty benefits and ensuring that taxpayers can reasonably foresee the tax consequences of their transactions. To this end, the study examines the evolution of anti-abuse measures in double taxation conventions and analyzes Article 28 of the Colombia–Brazil DTC, identifying the criteria established by the LOB and PPT clauses while incorporating expert commentary and an analysis of Colombian Constitutional Court jurisprudence. The findings indicate that the DTC clauses are not incompatible with legal certainty, provided that their future application is grounded in an interpretation aligned with the text, object, and purpose of the convention. The study concludes that preventing abuse and fostering legal certainty are compatible objectives within DTCs, provided that a distinction is made between legitimate tax planning and abusive exploitation through predictable criteria that limit administrative discretion.

Keywords: double taxation; limitation on benefits (LOB); principal purpose test (PPT); legal certainty.

Introducción

Los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) se han configurado como instrumentos de coordinación entre jurisdicciones tributarias, con la función esencial de controlar procesos de intensificación continua de flujos de capital entre los mercados internacionales, inversiones transfronterizas, desarrollo tecnológico y prestación de nuevos servicios que obligan a mejorar continuamente la integración económica como pilar esencial en la competitividad y el libre comercio (Nicola, 2018). De acuerdo con Bayona (2018), los CDI han sido esenciales en economías como las latinoamericanas, que han venido implementando modelos enfocados en la integración progresiva de los Estados para establecer nuevas dinámicas basadas en procesos colaborativos de desarrollo, pero en donde aún se evidencian diferencias importantes entre los criterios de territorialidad, residencia y fuente (Moreno, 2024).

Esta situación, según Castellano y Pérez (2022), genera como resultado que una misma renta pueda quedar sometida simultáneamente a la potestad tributaria de dos o más Estados. Se trata de una concurrencia que se ha manifestado principalmente en conflictos fuente-residencia, cuando un Estado grava una renta generada dentro de su territorio, mientras otro realiza el gravamen atendiendo a la residencia fiscal del contribuyente. En el

caso de Colombia, es importante atender inicialmente al contenido de la Sentencia C-491 de 2019 de la Corte Constitucional, sobre el CDI entre Colombia y el Reino Unido, en la cual se ha definido la doble imposición internacional como la concurrencia de dos o más jurisdicciones sobre una misma persona, ingreso y período. En esta misma Sentencia, se ha reconocido que los CDI son esenciales para distribuir la potestad tributaria de los estados, y reducir las tensiones que se pueden generar en la inversión internacional.

Los CDI, por tanto, no solamente tienen funciones recaudatorias, sino que además poseen una importancia relevante en el desarrollo de las relaciones económicas que se generan a nivel internacional. Estas condiciones son esenciales para un contexto como el latinoamericano, donde se ha reconocido la necesidad de atraer nuevas inversiones y fortalecer continuamente las capacidades de internacionalización en los diversos sectores económicos, con el fin de promover relaciones transfronterizas que profundicen la integración económica y generen continuamente nuevas capacidades para entender los desafíos que se presentan en un entorno globalizado (Faúndez, 2018).

En este contexto, se puede decir con Calderón (2020) que no solo son las capacidades organizacionales, el valor del emprendimiento y los procesos de integración institucional los factores esenciales para optimizar las oportunidades y reducir las barreras de acceso a los mercados extranjeros, sino que además es preciso trabajar en la previsibilidad del tratamiento tributario para favorecer la toma de decisiones económicas y la calidad de los procesos de articulación. En Colombia, este tema también ha sido reconocido en la Sentencia C-187 de 2022, donde la Corte Constitucional ha reconocido que los convenios de doble imposición son esenciales para solucionar conflictos entre legislaciones tributarias, aumentar la eficiencia y seguridad jurídica de las inversiones extranjeras, prevenir la evasión fiscal y fortalecer de manera continua la cooperación entre las diversas administraciones tributarias.

Los CDI, por tanto, se establecen como un enfoque esencial para el desarrollo económico internacional, coherente con los mandatos constitucionales para la internacionalización de las relaciones económicas, entre los cuales se destacan los artículos 226, 227 y 334 de la Constitución Política de Colombia de 1991. En este contexto, la seguridad jurídica ocupa una posición relevante, y de acuerdo con Faúndez (2018), se puede definir como una condición esencial del ordenamiento que le permite a los sujetos conocer y prever las consecuencias jurídicas que se derivan de sus actuaciones y de la aplicación de normas por parte de las autoridades. En temas tributarios, la seguridad jurídica incide en las decisiones estatales sobre el patrimonio de los contribuyentes, y la determinación de las obligaciones fiscales debe estar sustentada en disposiciones claras y criterios de aplicación que ayuden a reducir la incertidumbre.

Los CDI deben ayudarle al contribuyente a conocer de forma anticipada cuál es el Estado que puede gravar una renta determinada, y cuáles son las condiciones que se siguen para ello, definiendo además los mecanismos y disposiciones para eliminar o reducir la doble tributación. En la sentencia C-316 de 2022, la Corte Constitucional ha reiterado que los CDI pueden aumentar la seguridad jurídica de las inversiones al reducir las distorsiones legislativas en las operaciones internacionales, incidiendo favorablemente en el grado de certeza de los contribuyentes. Por otro lado, en la sentencia C-187 de 2022, que analiza el CDI celebrado entre Colombia y Japón, la Corte vinculó la operatividad de este tipo de

disposiciones con principios de legalidad y seguridad jurídica, considerándolos como elementos necesarios para la satisfacción de los derechos del contribuyente frente al Estado.

Sin embargo, la evolución contemporánea de los CDI, que busca atender a las necesidades asociadas con la industrialización económica, la internacionalización y un enfoque centrado en la productividad como medio para competir en los mercados extranjeros, ha generado preocupaciones importantes que pueden contradecir la finalidad de la seguridad jurídica. En muchos casos, explica Faúndez (2018), este tipo de convenios pueden ser utilizados con el fin de obtener ventajas tributarias en circunstancias para las cuales no fueron concedidos inicialmente. Este problema ha adquirido una especial relevancia en el marco del Proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). En particular, la acción 6 del BEPS establece estándares mínimos para combatir el *treaty shopping*, es decir, el uso de estructuras, entidades o transacciones diseñadas para acogerse a un tratado más favorable y acceder a los beneficios de un convenio en situaciones inapropiadas.

Con el fin de cumplir con este estándar, la OCDE (2015), ha contemplado alternativas relevantes, entre las cuales se destaca la aplicación del Principal Purpose Test (Prueba del Propósito Principal, PPT) y la Limitation on Benefits (Limitación de beneficios, LOB), que integran mecanismos para reducir el desarrollo de estructuras de intermediación que puedan resultar abusivas o desproporcionadas. Las LOB tienen como finalidad establecer condiciones para determinar quién puede acogerse legítimamente al régimen convencional. Mientras tanto, la PPT responde a lógicas antiabuso para valorar la finalidad que se persigue a través de determinados acuerdos, estructuras u operaciones. Mientras las reglas LOB se basan en criterios previamente establecidos para determinar el acceso a los beneficios, la PPT introduce estándares valorativos que se vinculan a los propósitos de una transacción o estructura.

Estas herramientas han generado cambios importantes en la lógica de los tratados tributarios, pues los CDI no pueden orientarse únicamente a evitar la doble imposición para mejorar las dinámicas de mercado, sino que además deben impedir que su aplicación genere en la práctica una imposición reducida a través de la evasión, la elusión o el *treaty shopping*.

Para entender mejor este tema es importante aludir a un ejemplo concreto. En el CDI Colombia-Japón se incorporaba en el preámbulo el propósito de eliminar la doble imposición sin crear oportunidades de no imposición o reducción tributaria a través de la evasión o la elusión. Esta clase de instrumentos, como se declara en la sentencia C-187 de 2022, resultan compatibles con la Constitución, pues buscan conciliar la eliminación de la doble tributación con la prevención de la evasión y elusión fiscal. En el marco de esta evolución de convenios que se han celebrado en Colombia con países como Chile, México, Italia y Japón, se destaca el convenio entre la República Federativa de Brasil y la República de Colombia para eliminar la doble tributación sobre impuestos sobre la renta y prevención de la elusión y evasión fiscales. Fue suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 2022, a partir de procesos de negociación entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y la Receita Federal de Brasil.

La celebración del Convenio busca fortalecer las relaciones económicas entre ambos países. En el preámbulo, Colombia y Brasil han reconocido que el convenio tiene una doble

finalidad: por un lado, seguir avanzando en el desarrollo de relaciones económicas que favorezcan la cooperación tributaria y, por otro lado, eliminar la doble tributación sin llegar a generar oportunidades de no imposición o imposición reducida a través de la evasión o la elusión. Para ello, se han incluido medidas para evitar estructuras de *treaty shopping*, que buscan obtener indirectamente los beneficios convencionales para residentes de terceros Estados. En el régimen de *derecho a beneficios incluidos* del artículo 28 del convenio se establece que el residente de un Estado contratante solo tendrá derecho a los beneficios del convenio si satisface un conjunto de condiciones que le permitan desarrollar la categoría de persona calificada. Además, se contemplan reglas asociadas con la estructura de propiedad, ejercicio activo de actividades económicas y posibilidad de acceder a beneficios en algunos supuestos, incluso cuando el residente no reúna las condiciones previstas.

Se evidencia, por tanto, una tensión importante entre dos objetivos relevantes en el derecho tributario internacional que han sido reconocidos en el CDI Colombia–Brasil: 1) los Estados deben desarrollar instrumentos eficaces para impedir que se obtengan beneficios convencionales por parte de estructuras artificiosas procedentes de terceros; y 2) el contribuyente debe conocer con un grado razonable de previsibilidad las diversas consecuencias tributarias de sus operaciones.

En el preámbulo del CDI Colombia–Brasil se reconoce que la eliminación de la doble tributación no debe generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida, es decir, escenarios en los que determinadas rentas no sean gravadas o soporten una carga tributaria menor mediante estructuras de evasión, elusión fiscal o aprovechamiento indebido de los beneficios convencionales, incluidos los mecanismos de *treaty shopping*. Sin embargo, el punto esencial del problema jurídico es que las personas y empresas que realizan sus operaciones en ambos países deben conocer con anticipación las consecuencias tributarias de sus decisiones y las circunstancias por las cuales pueden acceder a los beneficios establecidos en el CDI. El conocimiento anticipado se establece como un aspecto esencial de la seguridad jurídica del contribuyente, pues se asocia con la posibilidad de prever razonablemente las consecuencias jurídicas de sus actuaciones.

El objetivo que se plantea, por tanto, es el de analizar la compatibilidad de las LOB y de la PPT previstas en el CDI Colombia–Brasil con la seguridad jurídica del contribuyente. La pregunta que guía el artículo es: ¿En qué medida las cláusulas de limitación de beneficios (LOB) y de propósito principal (PPT) previstas en el CDI Colombia–Brasil resultan compatibles con la seguridad jurídica del contribuyente? Este análisis es clave, pues de la compatibilidad depende que el contribuyente conserve o pierda un beneficio tributario al adoptar una decisión de inversión o al estructurar el desarrollo de una operación internacional. Además, este análisis puede ayudar a entender cómo se puede conciliar la efectividad de las herramientas antiabuso con la previsibilidad, legalidad y determinación suficiente de las consecuencias tributarias.

El análisis del CDI Colombia–Brasil es clave para examinar una cuestión esencial del derecho tributario internacional contemporáneo, referente a la necesidad de promover mecanismos más eficaces contra el uso impropio o abusivo de los convenios, sin debilitar la certeza jurídica que opera como principio esencial en la celebración de los convenios de doble imposición. La eficacia de las medidas en contra de la evasión y elusión fiscal debe

tener en cuenta principios para que el contribuyente conozca anticipadamente las consecuencias tributarias de sus decisiones.

En este sentido, la tesis que se defenderá en este artículo es que las cláusulas LOB y PPT del CDI Colombia–Brasil se establecen como mecanismos sumamente importantes y necesarios para prevenir el aprovechamiento abusivo de las ventajas tributarias que han sido previstas en el convenio. Sin embargo, la aplicación de estas cláusulas deberá someterse a criterios claros, previsibles y suficientemente motivados para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

Enfoque metodológico

El artículo se desarrolla a través de un enfoque dogmático-hermenéutico, que considera como enfoque central de análisis las cláusulas LOB y PPT del artículo 28 en el CDI Colombia–Brasil. Este análisis, por tanto, se establece a través de la interpretación de las disposiciones convencionales, finalidad y relación con la jurisprudencia constitucional en Colombia. Además, se complementa el estudio con una perspectiva de gobernanza fiscal global, reconociendo que las normas tributarias internacionales se establecen de acuerdo con unos procesos de coordinación que superan el ámbito bilateral, y en los que participan diversas organizaciones y espacios multilaterales (Dietsch y Rixen, 2016) .

Por tanto, el análisis no se limita a establecer cómo se interpretarían las LOB y la PPT una vez el convenio entre en vigor, sino que además se considera los estándares que han sido desarrollados en el plano internacional. y que han sido incorporados en instrumentos convencionales celebrados por los Estados. De esta manera, este proceso permite observar el tránsito de los criterios que han sido desarrollados inicialmente como soft law, hacia disposiciones con una vocación vinculante en los convenios tributarios.

Desde la gobernanza fiscal global, se consideran también cuestiones de legitimidad y previsibilidad, esenciales para la construcción de estos estándares, con el fin de relacionar el origen internacional de las medidas antiabuso con el problema central del artículo. El enfoque metodológico, por tanto, permite abordar el tema de la seguridad jurídica no solo como un problema de interpretación de cláusulas, sino en relación al proceso institucional por medio del cual los estándares internacionales se incorporan a los convenios tributarios.

Desarrollo argumentativo

Para argumentar y desarrollar la pregunta asociada con el problema jurídico que se presenta en este artículo, y argumentar la tesis planteada, se abordan tres contenidos específicos. En primer lugar, se analizan las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición, teniendo en cuenta sus antecedentes y fundamentos, y entendiendo a las LOB y a la PPT como parte de una evolución internacional que busca impedir que los beneficios de los CDI sean empleados con fines diversos a aquellos para los cuales fueron establecidos. Posteriormente, se analizan las cláusulas de limitación de beneficios y el propósito principal del CDI Colombia–Brasil.

Finalmente, se aborda el tema de la seguridad jurídica del contribuyente frente a la aplicación de las cláusulas LOB y PPT, entendiendo si un contribuyente puede determinar

razonablemente, antes de realizar una operación entre los dos países, si tendrá derecho a los beneficios del CDI o si es posible que la administración los niegue al considerar abusiva la operación. A partir del desarrollo de este tema, es posible entender la diferencia entre planeación tributaria legítima y abuso del convenio, considerando las garantías que deben existir para evitar decisiones imprevisibles que afecten la seguridad jurídica.

Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición: antecedentes y fundamento

Para empezar, es importante tener en cuenta las características y enfoques asociados al uso impropio o abusivo de los convenios para evitar la doble imposición. El problema es que los beneficios asociados a este tipo de instrumentos, explican Carpio et al. (2019), pueden dar lugar a estructuras por medio de las cuales los contribuyentes buscan la manera de obtener tratamientos tributarios favorables que no están destinados a ellos. Estas conductas se establecen como formas de uso de las disposiciones normativas para obtener ventajas tributarias contrarias a su finalidad. De acuerdo con Villasmil-Molero (2020), se trata de una problemática en la cual la estructura desarrollada conduce a un resultado que no encuentra justificación en la finalidad del convenio.

Una de las manifestaciones más conocidas en torno al uso impropio de los CDI es el *treaty shopping*, definido como un proceso a través del cual un contribuyente busca beneficiarse de un convenio al cual no tendría derecho, por ejemplo, porque no es residente de ninguno de los Estados que lo celebraron. En este caso, el contribuyente puede interponer el desarrollo de una sociedad en un Estado que sí tenga acceso al convenio, y canalizar la operación través de dicha sociedad. En este contexto, se destacan las denominadas compañías conducto (*conduit companies*), entidades utilizadas para canalizar renta a través de una jurisdicción que dispone de un convenio tributario favorable (Mithe, 2020).

Cuando se utilizan varias sociedades que buscan producir determinadas consecuencias tributarias, se establece el fenómeno conocido como *stepping stone conduits*. También es clave reconocer el papel de las compañías base (*base companies*), usadas en jurisdicciones de baja tributación con el fin de acumular rentas para reducir o diferir la tributación que correspondería en el Estado de residencia del contribuyente (Jiménez y Rodríguez-Ramos, 2011).

Ahora bien, además del *treaty shopping* es preciso tener en cuenta otras modalidades como el *rule shopping*, cuando el contribuyente estructura operaciones para que resulten aplicables a una disposición convencional más favorable que aquella que normalmente regularía su renta. Por ejemplo, se puede establecer la transformación de una renta que recibiría el tratamiento de dividendo en otra que podría calificarse como ingresos de ganancia de capital, con el objetivo de acceder a un tratamiento tributario más favorable previsto por el propio convenio (Villasmil-Molero, 2020).

Sin embargo, no toda actuación a través de la cual un contribuyente reduce legítimamente su carga tributaria es un abuso, y por ello es importante tener en cuenta la distinción entre planificación tributaria legítima y utilización abusiva (Orellana et al., 2019). La clave está en entender que los resultados asociados a la tributación favorable se mantengan

dentro de los límites jurídicamente admitidos. Siguiendo a Jiménez y Rodríguez-Ramos (2011), el problema se establece al determinar cuándo termina la utilización legítima de una ventaja establecida por el convenio, y cuándo comienza su utilización abusiva. En particular, la distinción depende de la interpretación del tratado, sus disposiciones, finalidad, objetivo y reglas internacionales aplicadas a la interpretación.

Las diversas modalidades que existen para abusar de los convenios y la problemática que ha sido planteada, permiten reconocer el desarrollo de una progresiva incorporación de mecanismos antiabuso en los convenios de doble imposición. De acuerdo con Girón (2018), la finalidad de dichos mecanismos es impedir que las ventajas convencionales sean utilizadas mediante operaciones que materialmente persigan resultados incompatibles con los objetivos de los tratados. En este sentido, explican Jiménez y Rodríguez-Ramos (2011), las cláusulas antiabuso surgieron como respuesta para atender diversas formas de aprovechamiento indebido de los beneficios convencionales, destacándose dos grandes categorías. La primera integra disposiciones que permiten negar determinados beneficios del convenio sin excluir completamente al contribuyente de su ámbito de aplicación. Dentro de este grupo se encuentran las cláusulas de transparencia, exclusión, sujeción efectiva a impuestos y tránsito, que buscan impedir que la optimización de determinadas estructuras favorezca la ocurrencia de reducciones o exenciones tributarias que no corresponden a los objetivos del convenio (Bolaños Bolaños, 2021).

En las cláusulas de transparencia se integran consideraciones sobre quiénes se encuentran detrás de una sociedad residente y un Estado contratante. Las cláusulas de exclusión, por otro lado, tienen como finalidad impedir el reconocimiento de ventajas a entidades sometidas a regímenes fiscales especialmente favorables; mientras que las reglas de sujeción efectiva condicionan la concesión de ciertos beneficios convencionales a que la renta se encuentre efectivamente sometida a tributación en el Estado correspondiente. Finalmente, las cláusulas de tránsito buscan enfrentar estructuras en las que una entidad intermedia recibe una renta y luego transfiere una parte sustancial de ella a personas que no deberían beneficiarse del tratado (Bolaños Bolaños, 2021).

En este contexto, se destacan también las denominadas cláusulas moderadoras, que buscan preservar la aplicación de los beneficios convencionales cuando, a pesar de concurrir formalmente algunas de las circunstancias previstas por una medida antiabuso, se demuestra que no existe un uso abusivo del convenio. Esta clase de disposiciones permiten reconocer que la lucha contra el abuso no implica necesariamente privar al contribuyente de los beneficios convencionales cuando existen razones económicas o circunstancias que justifican legítimamente su aplicación.

La segunda categoría comprende a las LOB, que además de reconocer la importancia de acreditar la residencia, exigen que quien invoque el convenio demuestre una vinculación suficiente con el Estado correspondiente, o la existencia de determinadas circunstancias económicas que justifiquen el acceso a sus beneficios. Dentro de estos criterios se destaca la cotización en bolsa, propiedad y erosión de la base, además del ejercicio efectivo de actividades económicas y buena fe. Las cláusulas LOB, por tanto, tienen como función esencial impedir que una entidad sea usada como vehículo para que personas de terceros Estados obtengan indirectamente ventajas de los convenios (Girón, 2018).

Además de estas reglas específicas, es preciso tener en cuenta cláusulas generales de antiabuso que permiten valorar de manera más amplia si las personas, transacciones o estructuras buscan aprovecharse indebidamente de los convenios. En este sentido, existen dos formas particulares de abordar el problema: estableciendo requisitos específicos y verificables, e incorporando estándares generales para analizar las circunstancias, finalidades o propósitos de una operación (Kolosov, 2017).

El artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados consagra la regla general de interpretación de los tratados —buena fe, sentido corriente de los términos, objeto y fin—, considerando que su aplicación a las cláusulas antiabuso es una derivación de esa regla, y no un contenido expreso de la norma. Sin embargo, autores como Orellana et al. (2019) reconocen que la buena fe posee un carácter general, y no puede usarse por sí sola como un estándar suficientemente concreto para determinar cuándo existe el abuso de un CDI. En este contexto, el preámbulo de los convenios se ha establecido como una fuente interpretativa relevante, ya que reconoce los objetivos y finalidades, incluyendo aclaraciones importantes que deben estar articuladas con los principios de evasión de antiabuso.

El preámbulo del CDI Colombia–Brasil incorpora expresamente la preocupación por eliminar la doble tributación sin generar en ningún caso oportunidades de no imposición o imposición reducida, excluyendo de esta forma estructuras de treaty shopping para obtener beneficios indirectamente. En este sentido, se puede decir con Salazar (2021), que en las cláusulas antiabuso se ha venido generando una evolución que va de un proceso centrado en orientar medidas particulares contra determinadas estructuras, a desarrollar cláusulas de limitación de beneficios y a definir estándares generales para examinar el propósito concreto de las operaciones.

Sin embargo, esta evolución plantea una cuestión fundamental, pues cuanto mayor sea el margen de valoración de la administración tributaria para determinar si una operación constituye un abuso, mayor importancia adquiere la necesidad de establecer límites que le permitan al contribuyente conocer de forma anticipada cuáles son los comportamientos concretos que pueden ocasionar la pérdida de los beneficios del tratado. Por tanto, para profundizar este análisis, a continuación, es preciso detenerse concretamente en las cláusulas antiabuso que han sido reconocidas en el objeto de estudio, que corresponde al CDI Colombia–Brasil.

Las cláusulas de limitación de beneficios y propósito principal en el CDI Colombia–Brasil

En el artículo 28 del CDI Colombia–Brasil se habla sobre el derecho a beneficios, incluyendo un conjunto de reglas para impedir que las ventajas previstas en el convenio sean empleadas por parte de personas o estructuras sin vinculación suficiente con alguno de los Estados contratantes, buscando obtener beneficios contrarios a las finalidades del tratado. El diseño de este artículo responde a la evolución del estándar internacional que ha sido promovido por la acción 6 del proyecto BEPS, en el cual se reconoce a las LOB y la PPT como mecanismos esenciales para prevenir situaciones asociadas con el treaty shopping y uso indebido de los convenios.

Este artículo parte de una regla general, según la cual un residente de Colombia o de Brasil, salvo disposición contraria incluida en el propio convenio, no tiene automáticamente el derecho a todos los beneficios por el solo hecho de acreditar su residencia. Esto quiere decir que, más allá de la sola residencia, el acceso también depende de una serie de condiciones previstas en el artículo. En la siguiente tabla se presentan dichas condiciones, teniendo en cuenta sus contenidos esenciales, tipos de criterios predominantes y efectos posibles.

Tabla 1. *Contenido del artículo 28 del CDI Colombia–Brasil.*

Mecanismo del artículo 28	Contenido esencial	Pregunta que pretende resolver	Tipo de criterio predominante	Efecto posible
Persona calificada	Identifica a las personas o entidades que pueden acceder a los beneficios del convenio.	¿El residente reúne las condiciones personales o institucionales exigidas por el CDI?	Objetivo	Acceso a los beneficios si se cumplen los requisitos.
Actividad económica activa	Permite acceder a beneficios cuando la renta obtenida en el otro Estado se relaciona con una actividad económica desarrollada en el Estado de residencia.	¿Existe una actividad económica real que justifique la aplicación del convenio?	Objetivo con valoración económica	Puede permitir beneficios aun cuando el residente no supere inicialmente el test de persona calificada.
Beneficiarios equivalentes	Admite beneficios bajo determinadas condiciones de propiedad.	¿Quiénes son los propietarios reales de la entidad y hacia quién se trasladan sus ingresos?	Predominantemente objetivo	Permite o restringe beneficios según propiedad y erosión de la base.
Concesión por autoridad competente	Permite reconocer beneficios en ciertos casos pese a no	¿La creación o utilización de la entidad respondió realmente a una	Valorativo	La autoridad puede reconocer el beneficio.

Mecanismo del artículo 28	Contenido esencial	Pregunta que pretende resolver	Tipo de criterio predominante	Efecto posible
	cumplir otras reglas, por ejemplo cuando se demuestra que la estructura no tuvo como propósito principal obtenerlos.	finalidad abusiva?		
Regla sobre establecimientos permanentes en terceros Estados	Restringe beneficios en determinadas estructuras triangulares cuando la renta queda sometida a tributación reducida en otra jurisdicción.	¿Se está utilizando un establecimiento permanente situado en un tercer Estado para reducir sustancialmente la tributación?	Mixto	Posible pérdida del beneficio.
PPT – Principal Purpose Test	Este mecanismo es clave para negar un beneficio cuando resulte razonable concluir que obtenerlo fue uno de los propósitos principales del acuerdo.	¿La ventaja tributaria fue uno de los propósitos principales de la operación y es compatible con la finalidad del CDI?	Valorativo	Negación del beneficio convencional.

Adaptada del artículo 28 del CDI Colombia–Brasil el 03 de septiembre de 2026.

Esta tabla permite reconocer que no existe una única cláusula antiabuso, sino un sistema escalonado que permite regular el acceso y control a los beneficios convencionales, y que tiene en cuenta no solo las condiciones verificables asociadas con la propiedad, actividad, cotización o naturaleza de la identidad, sino también el análisis interpretativo sobre

el presupuesto y el conjunto de circunstancias asociadas con el desarrollo de la operación. Las LOB integran una serie de categorías contempladas para acceder a los beneficios del convenio, entre los cuales se destacan las personas naturales, algunas entidades estatales y sociedades cuyas acciones se negocian regularmente en los mercados y fondos de pensiones reconocidos. Por tanto, introducen requisitos adicionales a la residencia para verificar que existe una vinculación suficiente con el Estado, teniendo en cuenta el análisis sobre la naturaleza de la entidad, propietarios, actividades y otras circunstancias previamente determinadas (Villasmil-Molero, 2020).

Sin embargo, una apreciación importante en el CDI Colombia–Brasil, es que esta regla no se establece como una exclusión absolutamente formal, ya que el propio artículo 28 integra mecanismos para acceder a beneficios en circunstancias distintas de la condición inicial de persona calificada. Por ejemplo, se destaca el ejercicio activo de una actividad económica, que le permite a un residente acceder a determinados beneficios cuando desarrolla activamente una actividad en su Estado de residencia, y cuando la renta obtenida en el otro Estado se deriva de dicha actividad. Este tipo de excepciones permiten reconocer que la cláusula LOB no exige únicamente el desarrollo de una determinada estructura societaria para acceder a los beneficios, sino que una actividad económica sustancial puede constituir por sí misma una justificación suficiente para acceder al convenio.

Como lo señala Cabrera (2018), la pregunta que se debe hacer desde una perspectiva antiabuso no es solamente quién posee las acciones y las condiciones, sino cuál es la actividad empresarial real capaz de explicar económicamente la obtención de la renta. Las LOB en el CDI Colombia–Brasil operarían como un mecanismo de filtro previo, y establecen condiciones que permiten identificar de forma anticipada cuáles son los residentes que tienen una conexión suficiente para acceder a las ventajas señaladas.

El segundo mecanismo central es la PPT, contenida al final del artículo 28. Esta regla establece, en esencia, que un beneficio del convenio puede denegarse cuando, después de considerar todos los hechos y circunstancias pertinentes, resulte razonable concluir que su obtención constituyó uno de los propósitos principales del acuerdo o transacción que directa o indirectamente dio lugar a dicho beneficio, salvo que se establezca que su concesión, en esas circunstancias, sería conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del convenio.

Para entender esta disposición, también es preciso tener en cuenta el artículo 29, numeral 9, del modelo de convenio tributario de la OCDE de 2017, que concibe a la PPT como una regla para prevenir el abuso de los beneficios convencionales. En los comentarios al artículo, se precisa el alcance de la PPT a través de diversos ejemplos que demuestran que la existencia de una ventaja tributaria en una operación no conduce de forma automática a la negación del beneficio (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017) .

En particular, la cláusula del artículo 28 tiene características importantes que es preciso analizar. Se observa, en primer lugar, que obtener la ventaja tributaria no es el único propósito de la operación, ya que las transacciones pueden presentar razones comerciales, financieras o empresariales, y al mismo tiempo someterse al análisis de la PPT si el beneficio fiscal también aparece entre sus finalidades. La segunda característica es que la aplicación

de la PPT exigiría tomar en consideración los hechos y circunstancias pertinentes, de tal manera que la conclusión sobre el abuso no depende únicamente de un elemento formal como la constitución de una sociedad o la existencia de un ahorro tributario. En este caso, la administración debería establecer un análisis interpretativo para contemplar la operación en su conjunto.

La PPT ofrecería a la administración una herramienta interpretativa o valorativa, más flexible que la LOB para reconocer estructuras que, incluso cuando cumplan formalmente con determinados requisitos, puedan resultar contrarias a la finalidad del convenio. En este punto es importante tener en cuenta diferencias concretas entre LOB y PPT, teniendo en cuenta el artículo 28 del convenio Colombia–Brasil, que se presentan en la tabla 2.

Tabla 2. *Comparativo entre las LOB y la PPT en el CDI Colombia–Brasil.*

Elemento de comparación	LOB	PPT
Pregunta principal	¿Quién tiene derecho al beneficio?	¿Por qué se realizó la operación que produce el beneficio?
Centro del análisis	Características del contribuyente y su vinculación con el Estado de residencia.	Propósito del acuerdo, estructura o transacción.
Tipo de criterios	Predominantemente objetivos.	Predominantemente valorativos.
Momento del análisis	Verificación de requisitos de acceso.	Evaluación de la operación y sus circunstancias.
Prueba típica	Residencia, propiedad, cotización, actividad, composición societaria.	Razones comerciales, económicas y tributarias de la operación.
Principal ventaja	Mayor previsibilidad.	Mayor capacidad para enfrentar estructuras sofisticadas o no previstas expresamente.
Principal riesgo	Rigidez y exclusión de estructuras legítimas que no satisfagan formalmente todos los requisitos.	Mayor incertidumbre derivada de la interpretación de los propósitos.

Adaptado del artículo 28 del CDI Colombia–Brasil el 03 de septiembre de 2026.

Una diferencia importante al plantear esta comparación, es que si una persona supera o cumple con las condiciones objetivas de la LOB, no implica que queda automáticamente protegida frente al PPT, ya que las reglas cumplen funciones diferentes. Mientras la LOB establece un marco de elegibilidad, la segunda se establece como una regla general de control de abuso que depende de criterios interpretativos. Se trata de un modelo complejo que, desde la perspectiva de la administración tributaria, integra requisitos objetivos con una cláusula general que evita que la estructura diseñada pueda superar formalmente los requisitos de la LOB quede protegida de forma automática.

Desde la perspectiva del contribuyente, esto implica que el cumplimiento de los requisitos objetivos no siempre permite afirmar definitivamente que el beneficio será reconocido, pues existe una valoración posterior asociada con el propósito de la operación.

Por lo tanto, la certeza que aporta la LOB mediante los criterios relativamente verificables disminuye ante una eventual aplicación de la PPT, pues la determinación para entender si una ventaja constituye “uno de los propósitos principales”, exige de una valoración que no puede realizarse únicamente a partir de hechos objetivos predeterminados.

El análisis que se ha planteado permite reconocer que la LOB y la PPT cumplen en el marco del Convenio Colombia–Brasil funciones complementarias, pero que al mismo tiempo generan niveles diferentes de previsibilidad para el contribuyente. La LOB permite determinar si se satisfacen requisitos de acceso, mientras que la PPT exige un análisis posterior y contextual de las motivaciones de la operación. En el siguiente apartado, por tanto, es importante analizar si el margen interpretativo asociado a la aplicación conjunta de ambas cláusulas posee límites suficientes en relación con la seguridad jurídica del contribuyente.

Seguridad jurídica del contribuyente frente a la aplicación de las cláusulas LOB y PPT

Retomando el análisis que se ha planteado, el objetivo esencial de los mecanismos antiabuso en CDI es impedir que los beneficios convencionales sean usados por personas a través de estructuras que no corresponden con el objeto para el cual fueron pactados. Sin embargo, la finalidad debe encontrarse armonizada con otro elemento clave en la relación tributaria, que es la seguridad jurídica del contribuyente. Esto, explica Cabrera (2019), exige claridad suficiente en las normas para que las personas puedan anticipar con un grado razonable de certeza las consecuencias que se podrían generar en el caso de una determinada actuación económica.

Cuando una empresa decide financiar una operación, invertir en un mercado o desarrollar una actividad entre dos jurisdicciones, debe tener en cuenta el tratamiento tributario de dicha decisión. Pero cuando el acceso a los beneficios del convenio depende de criterios abiertos o valoraciones interpretativas difíciles de anticipar, esa certeza puede reducirse. Por tanto, es importante tener en cuenta el contenido de la Sentencia C-187 de 2022 de la Corte Constitucional, en la cual se estudia el CDI Colombia-Japón, encontrando que los convenios para eliminar la doble imposición tienen como finalidad prevenir la evasión fiscal, pero además garantizar la seguridad jurídica de las inversiones extranjeras. En este contexto, la Corte Constitucional ha relacionado los principios de legalidad con la seguridad jurídica, y ha destacado la necesidad de favorecer una aplicación uniforme de las disposiciones usadas en los tratados. Por otro lado, se destaca la Sentencia C-443 de 2021, que versa sobre el CDI celebrado entre Colombia y Francia, y en la cual se reconoce que los convenios de doble imposición no solo buscan eliminar la doble tributación, sino también evitar que estos instrumentos generen oportunidades de no imposición mediante la evasión o la elusión fiscal.

Como se ha visto en el análisis del artículo 28 del CDI Colombia–Brasil, se ha incorporado un sistema que combina los requisitos LOB con un control basado en la PPT, lo cual obliga a entender qué grado de previsibilidad proporcionan estos mecanismos al contribuyente, y cuáles son los límites que tendría la administración tributaria al aplicarlos para negar un beneficio convencional. El contribuyente, por tanto, debe conocer cuáles son las condiciones positivas que debe satisfacer para acceder a las ventajas tributarias, pero

además debe identificar con anticipación las circunstancias negativas que pueden provocar su desconocimiento.

En el caso de la cláusula LOB, se puede hablar de una relación menos problemática con la seguridad jurídica, ya que el contribuyente simplemente tiene que verificar una serie de requisitos previamente establecidos, como la naturaleza jurídica, residencia, composición de la propiedad, cotización de acciones y existencia de una actividad económica. De esta forma, la cláusula LOB transforma el problema antiabuso en una serie de preguntas que pueden ser verificables de forma sencilla. Sin embargo, esta mayor previsibilidad es relativa, ya que la existencia de criterios previamente definidos no elimina por completo la necesidad de interpretar su alcance y aplicación en cada caso concreto. Así, mientras que la LOB, como se ha visto, operaría a partir de categorías y condiciones específicas, la PPT se basa en un estándar general basado en los propósitos de la operación. Se genera un problema jurídico, pues conceptos como actividad económica sustancial, vinculación empresarial o estructura de la propiedad requieren interpretación.

La PPT, por tanto, establece el desarrollo de un incremento del margen interpretativo que, según Kolosov (2017), opera como un mecanismo esencial para desarrollar una planificación tributaria legítima. Sin embargo, como lo señala Carmona (2019), la formulación de la PPT puede generar como resultado una discrecionalidad considerable de las autoridades fiscales, que debe estar sometida a criterios y parámetros suficientes para su aplicación, teniendo en cuenta principios como la legalidad y la seguridad jurídica.

La compatibilidad de la LOB y de la PPT con la seguridad jurídica del contribuyente, dependerá fundamentalmente de cómo las normas sean interpretadas y aplicadas una vez que entren en vigor. En este sentido, es preciso que la interpretación esté vinculada al texto y a la finalidad del CDI, sin que la administración cree supuestos de abuso distintos a los permitidos por la cláusula. Además, es preciso avanzar en una evaluación integral de los hechos y circunstancias, ya que la existencia de un ahorro fiscal no se puede considerar como prueba de un propósito abusivo. Finalmente, es preciso identificar el beneficio obtenido, los hechos relevantes y los propósitos atribuidos a la operación, explicando las razones por las cuales el reconocimiento de la ventaja convencional resultaría contrario al objeto y finalidad del convenio.

En conjunto, como lo plantea Girón (2018), se debe establecer una diferenciación efectiva entre planeación tributaria legítima y abuso, entendiendo que las consecuencias fiscales de una inversión no pueden desaparecer por la existencia del PPT. En este sentido, las cláusulas LOB y PPT del CDI no vulneran por sí mismas la seguridad jurídica del contribuyente, pues ambas tienen una finalidad que ha sido reconocida internacionalmente, expresamente incorporada en el preámbulo del Convenio⁵, y reconocida por la jurisprudencia constitucional colombiana. La amplitud del PPT, si bien proporciona una eficacia frente a estructuras de abuso que no pueden anticiparse mediante reglas cerradas, debe garantizar que la amplitud no reduzca la capacidad del contribuyente para prever el resultado de su aplicación.

⁵ Véase el Protocolo del CDI Colombia–Brasil, numeral 13, referente al artículo 28 del Convenio, en el cual se incorporan precisiones relacionadas con la aplicación de las disposiciones sobre el derecho a beneficios.

El desafío, por tanto, está en que la aplicación de la PPT deberá someterse a criterios de razonabilidad, coherencia interpretativa, motivación y respeto por la diferencia entre aprovechamiento legítimo y abuso. Mientras que la LOB aporta criterios de previsibilidad y la PPT permite corregir una serie de estructuras que escapan a dichos criterios, la clave está en favorecer un equilibrio entre ambos mecanismos, de tal manera que la segunda condición no termine vaciando de contenido la certeza proporcionada por la primera.

La seguridad jurídica, en el caso del convenio Colombia–Brasil , deberá funcionar como un límite a la manera como se determina el abuso, ya que el contribuyente no puede exigir que todas las consecuencias tributarias sean ciertas de antemano, pero sí que la negación eventual de un beneficio responda a condiciones reconocibles, y a una interpretación coherente con las finalidades del tratado y con hechos demostrables.

De acuerdo con el análisis que se ha planteado, se puede decir que las cláusulas de limitación de beneficios y el propósito principal del CDI Colombia–Brasil son justificables jurídicamente, pues se establecen como herramientas esenciales para prevenir el abuso convencional. Sin embargo, su compatibilidad efectiva con la seguridad jurídica depende de buenos procesos desde los cuales la administración tributaria no transforme la flexibilidad interpretativa de la PPT en facultades indeterminadas para desconocer los beneficios expresamente reconocidos por el tratado.

Conclusiones

Los convenios para evitar la doble imposición no solamente distribuyen la potestad tributaria entre los Estados, sino que buscan evitar que los beneficios sean utilizados de manera abusiva. Las cláusulas LOB y PPT, señaladas en el artículo 28 del CDI Colombia–Brasil, persiguen una finalidad común, pero operan de manera distinta, ya que la PPT ofrece una mayor capacidad para enfrentar estructuras abusivas que pueden superar formalmente los requisitos de las LOB, introduciendo un margen interpretativo más amplio que deberá ser desarrollado y aplicado con cuidado por las autoridades tributarias.

La existencia de estas cláusulas encuentra justificación en la necesidad de prevenir el treaty shopping y otras formas de utilización impropia de los CDI, y de promover además la seguridad jurídica en el comercio internacional como un principio que ha sido reconocido en las sentencias C-443 de 2021 y C-187 de 2022 de la Corte Constitucional. La principal implicación jurídica es que la facultad de negar un beneficio convencional no puede entenderse en la práctica como una potestad discrecional ilimitada por parte de la administración tributaria, y que el contribuyente siempre debe conservar la posibilidad de organizar legítimamente sus actividades considerando las consecuencias fiscales que se reconocen en el convenio. La administración, por tanto, deberá identificar circunstancias concretas de operación y justificar por qué la obtención del beneficio constituye uno de los propósitos principales, explicando además por qué su reconocimiento sería contrario al objeto y finalidad de la disposición convencional correspondiente.

Se concluye también que la seguridad jurídica y la prevención del abuso no deben plantearse como objetivos necesariamente contrapuestos y que, por tanto, es esencial

favorecer un punto de equilibrio entre una interpretación que permita distinguir, por medio de criterios verificables y decisiones motivadas, la planeación tributaria legítima del aprovechamiento contrario al objeto del CDI. Por ello, es clave avanzar en la construcción de criterios administrativos y jurisprudenciales que complementen las medidas para evitar el abuso de los CDI, que sean claras sobre el alcance de la PPT con respecto a los diversos elementos que permiten identificar y valorar los motivos comerciales concurrentes asociados con un propósito principal tributario.

Finalmente, será importante observar cómo las autoridades y los tribunales resolverán los casos concretos derivados de las disposiciones que se han planteado en el CDI Colombia–Brasil. Sin duda alguna, reducir la incertidumbre sin disminuir la eficacia de las herramientas antiabuso se establece como un eje esencial para promover el equilibrio que debe orientar el convenio, favoreciendo sus finalidades tributarias, esquemas de articulación y colaboración económica, y seguridad jurídica como base de la confianza y de la previsibilidad.

Referencias

- Bayona, D. (2018). Los Convenios para eliminar la Doble Imposición Internacional: ¿Una solución veraz para Colombia? *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(3), 77–95.
- Bolaños Bolaños, L. (2021). La seguridad jurídica en la ley tributaria colombiana. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 54(160), 35–60. <https://doi.org/10.22201/ij.24484873e.2021.160.15970>
- Cabrera, O. (2018). Análisis de la cláusula de Nación Más Favorecida en los convenios para evitar la doble imposición: aspectos generales e implicaciones para el caso colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*, 13(3), 7–22.
- Cabrera, O. (2019). Análisis de los principales aspectos del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Colombia y Japón. *Revista de Derecho Fiscal*, 3(4), 59–91.
- Calderón, J. (2020). La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 450(3), 51–76.
- Carmona, N. (2019). *Convenios de doble imposición El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*.
- Carpio, R., Montaña, C., y Villegas, P. (2019). *Tratado de fiscalidad para el Ecuador*. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
- Castellano, O., y Pérez, E. (2022). Los tratados de doble imposición tributaria y su efecto en la inversión extranjera directa en Colombia. *Revista de Investigación En Ciencias de La Administración*, 4(21), 50–62.
- Corte Constitucional de Colombia (2021, 09 de diciembre) Sentencia C-443 de 2021. *Convenio entre Colombia y Francia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2021/C-443-21.htm>.
- Corte Constitucional de Colombia. (2022, 01 de junio). Sentencia C-187 de 2022. *Convenio entre Colombia y Japón para eliminar la doble tributación en materia*

de impuesto sobre la renta y para prevenir la evasión y elusión tributaria y su protocolo. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-187-22.htm>.

Corte Constitucional de Colombia. (2022, 07 de septiembre). Sentencia C-316 de 2022. *Convención para homologar el tratamiento impositivo previsto en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre los estados parte del acuerdo marco de la alianza del pacífico.* <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/c-316-22.htm>

Dietsch, P., y Rixen, T. (2016). *Global tax governance: What is wrong with it and how to fix it*. ECPR Press.

Faúndez, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 7(3), 155–174. <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2017.48223>

Girón, P. (2018). La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, 69–120.

Jiménez, F., y Rodríguez-Ramos, L. (2011). Cláusulas antielusión y convenios para evitar la doble imposición: cuestiones no resueltas. *RCyT. CEF*, 3(4), 59–108.

Kolosov, V. (2017). Guidance on the application of the principal purpose test in tax treaties. *Bulletin for International Taxation*, 71(3), 44–56. <https://doi.org/10.59403/3q5vea2>

Mithe, A. (2020). Critical analysis of the principal purpose test and the limitation on benefits rule: A world divided but it takes two to tango. *World Tax Journal*, 12(1), 129–166. <https://doi.org/10.59403/1vs36t8>

Moreno, S. (2024). Cláusula de nación más favorecida con la entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, 24(3), 251–284.

Nicola, J. (2018). El intercambio de información en los convenios para evitar la doble imposición: una mirada actual. *Revista de Derecho de La Universidad de Montevideo*, (219), 93–110.

Orellana, M., Gutiérrez, N., y Feijoo, E. (2019). Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador. *Espacios*, 40(38), 10–34.

OCDE. (2015). *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 final report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2017*. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

República de Colombia y República Federativa de Brasil. (2022). *Convenio entre la República de Colombia y la República Federativa de Brasil para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y para la prevención de la elusión y evasión fiscales*. Suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 2022.

- Salazar, D. (2021). Los Convenios para evitar la Doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República? *Forseti*, 3(4), 131–156.
- Villasmil-Molero, M. (2020). Colombia y México: un abordaje desde el Convenio para Evitar la Doble Imposición. *Desarrollo Gerencia*, 12(3), 1–26.