



Convenios para evitar la doble imposición celebrados por Colombia: el arbitraje como mecanismo para dirimir las disputas tributarias internacionales

Double Taxation Agreements Signed by Colombia: The Arbitration as a Mechanism to Resolve International Tax Disputes

Acordos para evitar a dupla tributação assinados pela Colômbia: a arbitragem como mecanismo para resolver disputas fiscais internacionais

MARÍA CAMILA MOJICA APONTE*

* Abogada de la Universidad Libre de Colombia. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario. Magíster en Derecho Internacional y de los Negocios de la Universidad Externado de Colombia. Correo electrónico: maria.camila.0877@gmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0009-3094-2940>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n26.06>.

Resumen

El presente documento tiene como finalidad desarrollar los presupuestos bajo los cuales el arbitraje constituye un mecanismo legítimo y adecuado para dirimir controversias tributarias, que surjan de la aplicación e interpretación de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia. Se parte de la base que el arbitraje internacional es un mecanismo que ha tenido mayor acogida en los últimos años en la órbita tributaria internacional por los diferentes Estados, en respuesta al incremento de las disputas transfronterizas, producto del desarrollo de nuevas tecnologías, aumento de flujo de capitales y mayor actividad económica internacional. Esto han traído consigo situaciones de doble tributación y diferencias en la interpretación de convenios por las autoridades tributarias, entre otras controversias, que hacen que su implementación sea una necesidad internacional para garantizar la efectiva resolución de conflictos tributarios.

En este documento se exponen los estándares internacionales que organismos como la OCDE han venido implementado en torno al arbitraje, en aras de lograr su efectividad y la armonía de las reglas que adoptan los Estados sobre la materia. Así mismo, se analiza la situación actual de Colombia sobre el avance en la implementación de este mecanismo y su incorporación en los diferentes convenios para evitar la doble imposición. Por último, se reflexiona sobre el panorama que tienen los inversionistas extranjeros, quienes ven con mayor atracción de inversión a las jurisdicciones que incorporan el arbitraje, porque brindan mayor seguridad jurídica a la hora de localizar sus inversiones.

Palabras clave: arbitraje internacional, solución de controversias, tributación internacional, convenios para evitar la doble tributación, arbitraje tributario internacional.

Abstract

The purpose of this document is to develop the requirements under which arbitration constitutes a legitimate and adequate mechanism to settle tax disputes that arise from the application and interpretation of agreements to avoid double taxation signed by Colombia. Based on the premise that international arbitration is a mechanism that has been more widely accepted recently in the international tax field by different States, in response to the increase in cross-border disputes, due to the development of new technologies, increased capital flows and greater international economic activity, which have brought together double taxation issues, differences in agreements interpretation by tax authorities, and other conflicts, that makes its implementation an international necessity in order to provide greater guarantees and effectiveness when resolving tax disputes.

This document presents the international standards that organizations such as the OECD have been implementing, in order to achieve the effectiveness of arbitration and the

harmony of rules adopted by States on the matter. It also presents and analyses the current situation in Colombia regarding the progress in its implementation and its incorporation into different agreements to avoid double taxation. Finally, it reflects on the perspective of foreign investors, who see jurisdictions that incorporate arbitration as more attractive for investment because they provide them with greater legal certainty in which they wish to locate their investments.

Key words: International Arbitration, Double Taxation, Controversy Solution, International Taxation, Tax Treaties, International Tax Arbitration, Tax Arbitration.

Resumo

O objetivo deste documento é desenvolver os pressupostos sob os quais a arbitragem constitui um mecanismo legítimo e apropriado para resolver disputas fiscais que surgem da aplicação e interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação assinados pela Colômbia. Parte do pressuposto de que a arbitragem internacional é um mecanismo que tem sido mais amplamente aceito nos últimos anos na esfera tributária internacional por diferentes Estados, em resposta ao aumento de disputas transfronteiriças, como resultado do desenvolvimento de novas tecnologias, aumento do fluxo de capitais e maior actividade económica internacional. Isto trouxe consigo situações de dupla tributação e diferenças na interpretação de acordos por parte das autoridades fiscais, entre outras controvérsias, que tornam a sua implementação uma necessidade internacional para garantir a resolução eficaz de conflitos fiscais.

Este documento expõe as normas internacionais que organizações como a OCDE têm vindo a implementar em matéria de arbitragem, de forma a alcançar a sua eficácia e a harmonia das regras adotadas pelos Estados sobre a matéria. Da mesma forma, analisa-se a situação atual na Colômbia em relação ao progresso na implementação deste mecanismo e sua incorporação nos diferentes acordos para evitar a dupla tributação. Por fim, refletimos sobre as perspectivas para os investidores estrangeiros, que veem as jurisdições que incorporam a arbitragem como mais atrativas para o investimento, porque proporcionam maior segurança jurídica na localização dos seus investimentos.

Palavras-chave: arbitragem internacional, resolução de litígios, tributação internacional, acordos para evitar a dupla tributação, arbitragem fiscal internacional.

Introducción

En los convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI), específicamente bajo el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se han establecido mecanismos para dirimir los conflictos que surgen de la

interpretación o aplicación de las disposiciones normativas establecidas en ellos. Uno de estos y el más común es el procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo, consagrado en el artículo 25 del modelo de CDI de la OCDE. Este mecanismo consiste en que ambos Estados contratantes, a través de sus autoridades competentes y de manera amigable, buscan dirimir las controversias. Sin embargo, no siempre resulta ser eficiente porque puede que las autoridades no lleguen a un acuerdo o porque el tiempo de la negociación resulta demasiado extenso. De ahí que la OCDE desde 2007 (en la versión del modelo CDI de 2008) haya incluido como mecanismo de solución de disputas al arbitraje.

En el presente escrito se analiza el procedimiento amistoso y se desarrollan aspectos clave del arbitraje, tales como el procedimiento y las etapas del proceso arbitral. También se realiza un análisis de los CDI suscritos por Colombia con indicación de los convenios que tienen cláusula arbitral y se indican los presupuestos bajo los cuales el arbitraje tributario internacional es aplicable en Colombia, así como su relación con medidas que vienen acogiendo los Estados, en adopción de la Acción 14 de Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), y se concluye cuál es el estado actual de la implementación del arbitraje tributario en Colombia.

I. Mecanismos de solución de conflictos en los convenios para evitar la doble imposición bajo el modelo OCDE

A. Procedimiento amistoso

El modelo de convenio de la OCDE en su versión de 2017, que es la última a la fecha, contempla en su artículo 25 *el procedimiento amistoso* (Mutual Agreement Procedure [MAP]) como mecanismo de solución de conflictos, el cual es distinto a los recursos legales del derecho interno de los Estados contratantes. Este mecanismo tiene como fin dirimir las disputas que se derivan de la interpretación y aplicación de los CDI.

A continuación, se da cuenta de este mecanismo (porque puede variar según los cambios que incluyan los Estados o si adoptan o no el arbitraje internacional, el cual hace parte de este procedimiento amistoso), con el fin de mostrar sus principales características. A saber:

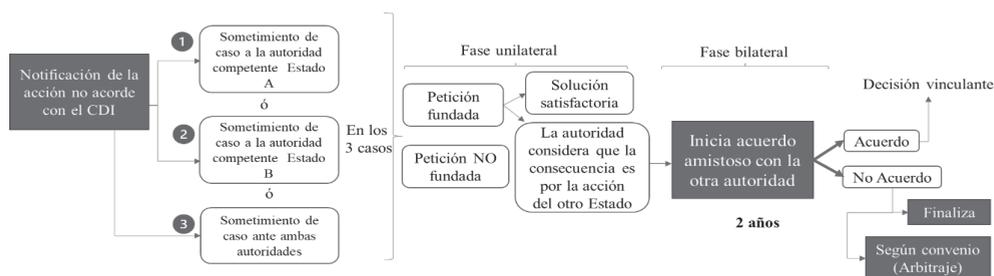
- Opera cuando una persona considere que las medidas adoptadas por alguno de los Estados contratantes del convenio dan lugar a una acción o imposición no acorde con el mismo. En este evento, puede someter su caso ante la autoridad de cualquiera de los dos Estados, independientemente de los recursos internos de cada país.
- Si la reclamación se considera fundada por la autoridad competente, es decir, si luego de una valoración preliminar la autoridad determina que es posible una imposición no acorde con el convenio, buscará una solución satisfactoria (fase unilateral).
- Si la autoridad considera que la imposición reclamada por la persona es consecuencia de una acción del otro Estado (fase bilateral), tratará de resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad del otro Estado.

- Las autoridades competentes buscarán resolver las dudas sobre la interpretación y aplicación del convenio. También buscarán la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en el convenio, lo cual podrá realizarse mediante el acuerdo amistoso, inclusive multilateral o con países con los que no se tenga convenio.
- El acuerdo se aplicará preferentemente, independiente de los plazos internos de cada país, y será una negociación que no necesariamente implique un acuerdo.
- Las decisiones tomadas en un acuerdo amistoso pueden darse en equidad.
- Las autoridades competentes pueden comunicarse directamente, o mediante comisiones o representantes, con el fin de llegar a un acuerdo amistoso (no se requiere que la comunicación sea por la vía diplomática).
- La decisión del acuerdo amistoso será vinculante para los Estados contratantes y se aplicará independientemente de los plazos internos de cada país.
- La ejecución de un acuerdo amistoso está sujeta a la aceptación del acuerdo por el contribuyente y al desistimiento de reclamaciones ante tribunales respecto de puntos resueltos en el procedimiento amistoso.
- Por regla general, las sanciones penales no están comprendidas dentro del procedimiento amistoso (OCDE, 2019).

Cuando se haya sometido un caso a la autoridad competente de un Estado contratante, y las autoridades de ambos Estados no lleguen a un acuerdo para resolverlo en el plazo de dos años contados desde la recepción de la información para su análisis, la cuestión se podrá someter a arbitraje si la persona interesada así lo solicita y lo consiente. En el siguiente punto se expondrá el arbitraje con mayor detalle, el cual hace parte del MAP, pero para efectos explicativos se separa en el presente documento (OCDE, 2019).

Según recomendaciones de la OCDE (2019), este procedimiento no debe exigir formalidades y se resuelve según cada caso, sin tener en cuenta decisiones de casos similares con partes diferentes. En la figura 1 se muestra gráficamente el procedimiento del MAP.

FIGURA 1. PROCEDIMIENTO AMISTOSO (MODELO CDI)



Fuente: Elaboración propia.

B. MAP bajo la legislación colombiana

El mecanismo que contempla la legislación colombiana para resolver disputas internacionales en las que intervienen residentes de Estados contratantes con los que Colombia ha celebrado CDI es el procedimiento amistoso (MAP), que se rige, en primer lugar, por lo que establece el respectivo CDI, y en segundo, por el procedimiento interno contemplado en el Estatuto Tributario (artículo 869.3) y en la Resolución 85 de 2020 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos dos últimos determinan la forma y el procedimiento como se presenta la solicitud de asistencia para el MAP ante la autoridad competente en Colombia, y en los asuntos no regulados, la misma resolución remite al manual de la OCDE para el procedimiento de mutuo acuerdo, “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures” (MEMAP).

C. Arbitraje tributario internacional

En términos generales, el arbitraje se puede definir como un mecanismo de resolución de controversias que consiste en un proceso privado y alternativo al judicial, adoptado por las partes, en el que acuerdan someter a la decisión de un particular denominado árbitro —quien ostenta cualidades de imparcialidad, experticia e idoneidad— la resolución de un conflicto. Dicha decisión se profiere mediante un laudo arbitral que es vinculante para las partes y que hace tránsito a cosa juzgada, es decir, es ejecutable. En el tema específico que nos atañe, el arbitraje es internacional porque intervienen partes de diferentes jurisdicciones y es *sui generis* porque se involucran Estados (Anglès Juanpere, 2020).

En este sentido, me permito citar a Anglès Juanpere (2020), que se refiere al arbitraje internacional en el siguiente sentido:

International tax arbitration is another mechanism for resolving conflicts involving a clash between the tax legislations of two or more countries. Generally, arbitration is an alternative out-of-court dispute resolution method in which the parties agree to submit their dispute to the decision of a neutral third party of their choosing.

Ahora bien, las características del arbitraje, de acuerdo con el modelo de convenio de la OCDE versión 2017, son las siguientes:

- Se acude al arbitraje cuando las autoridades de ambos Estados no lleguen a un acuerdo para resolver el caso a través del MAP en el plazo de dos años contados desde la recepción de la información para su análisis.
- El caso no podrá someterse a arbitraje cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados parte se haya pronunciado previamente sobre el asunto.
- El procedimiento arbitral que está incluido en el procedimiento amistoso no es un mecanismo adicional ni alternativo.

- El arbitraje no procede cuando el procedimiento amistoso ha resuelto todas las cuestiones planteadas, así lo solicite el contribuyente por considerar que la decisión del procedimiento amistoso no es idónea.
- El arbitraje busca asegurar que se llegue a una decisión sobre cuestiones no resueltas por las autoridades de los Estados mediante el procedimiento amistoso (Anglès Juanpere, 2020).

El modelo de convenio de la OCDE versión 2017 incluye el arbitraje obligatorio y vinculante, siempre que el contribuyente esté de acuerdo, tal y como se muestra en su texto, así:

toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso *se someterá a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito*. Sin embargo, este sometimiento a arbitraje no podrá realizarse cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que lleva a efecto la decisión arbitral, dicha decisión será vinculante para ambos Estados y se aplicará independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán el modo de aplicación de este apartado de común acuerdo (OCDE, 2019, p. 48, bastardillas por fuera del original).

Nótese que la cláusula anterior faculta al interesado a someter a arbitraje la cuestión no resuelta sin necesidad de requerir el consenso de las autoridades competentes sobre dicho sometimiento. En el caso colombiano, en los convenios que tienen arbitraje y que han sido avalados por la Corte Constitucional, la cláusula arbitral se incorpora de forma voluntaria, lo que quiere decir que debe existir un consenso entre el solicitante, los interesados y las autoridades competentes para poder someter el caso a arbitraje.

El arbitraje tributario contenido en el modelo de convenio de la OCDE 2017 requiere que las autoridades correspondientes establezcan la forma para su aplicación y, en sentido estricto, los aspectos procedimentales del mismo, los cuales pueden ser incorporados en el mismo convenio por los Estados. También se pueden incorporar aspectos que se consideren importantes, como, por ejemplo, la designación de árbitros y confidencialidad de la información, entre otros (OCDE, 2019, p. 451). El modelo de convenio trae consigo dicho procedimiento, el cual puede ser adoptado por los Estados.

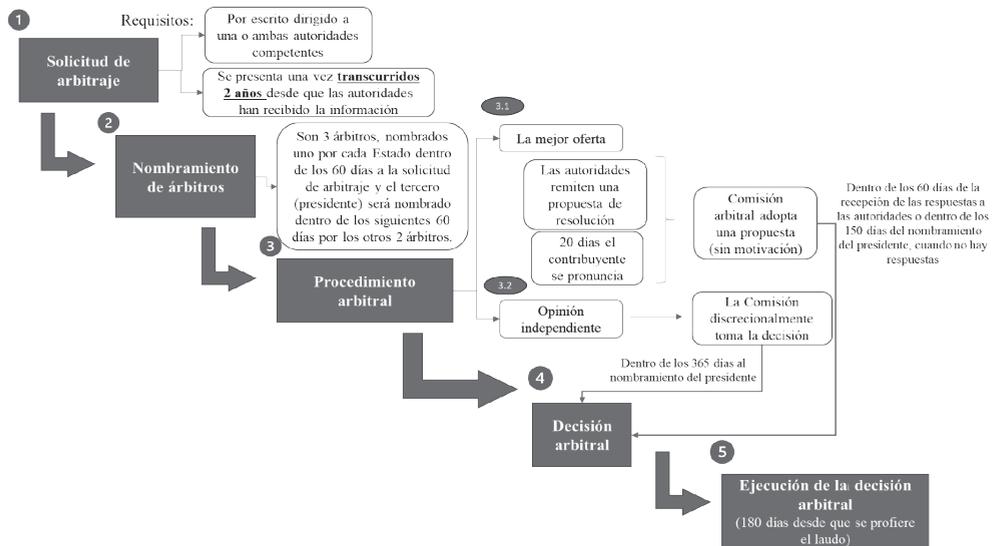
Como se indicó, este arbitraje solo procede por solicitud del contribuyente, cuando considere que las medidas adoptadas por alguno o por ambos Estados suponen una imposición no acorde con el convenio. En este caso, el contribuyente puede solicitar que las cuestiones no resueltas mediante el procedimiento amistoso por las autoridades competentes se sometan a arbitraje. Para ello, una vez transcurridos dos años desde que las autoridades reciben la información para analizar y decidir el caso, debe presentar por escrito la solicitud de arbitraje. Para efectos de contabilizar el término de los dos años desde que las autoridades reciben

la información, se tendrá en cuenta que la información recibida es aquella que les permite decidir sobre el caso planteado por el contribuyente. Sin embargo, los Estados pueden fijar reglas en los mismos convenios para efectos de determinar el inicio de dicho plazo.

Es, por tanto, que el arbitraje no es automático, sino que se requiere esperar a que transcurra el tiempo con el que cuentan las autoridades para pronunciarse, que es de dos años por regla general.

A continuación, se describe el procedimiento arbitral correspondiente a la versión 2017 del modelo OCDE, el cual no es vinculante, por lo que puede ser objeto de modificaciones por los Estados contratantes (figura 2).

FIGURA 2. ARBITRAJE (MODELO CDI OCDE 2017)



Fuente: Elaboración propia.

En conclusión, el arbitraje es un mecanismo alternativo de solución de controversias que refuerza el MAP y que garantiza mayor efectividad a la hora de resolver una disputa, de ahí la necesidad de su incorporación en los CDI que adopten los Estados, en línea y armonización con los estándares de la OCDE, y la implementación de la acción 14 BEPS que se describe más adelante¹.

1 BEPS es un concepto de la OCDE que hace referencia “a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer ‘desaparecer’ beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades”. El concepto BEPS incluye 15 acciones que buscan disminuir los efectos de la erosión de la base imponible, combatir las prácticas

El procedimiento arbitral bajo el modelo de convenio OCDE 2017 se caracteriza por incorporar dos alternativas para adoptar la decisión de la comisión arbitral. En la primera, denominada *mejor oferta*, se escoge una de las propuestas de decisión presentadas por las autoridades competentes, que se caracteriza por ser ágil y no requerir motivación. La segunda, denominada opinión independiente, se parece un poco más a una sentencia, porque los árbitros incorporan su posición de forma motivada y deciden con base en la información y demás aspectos fácticos y probatorios relevantes del caso.

El arbitraje tributario internacional goza de gran especialidad, de ahí que su procedimiento sea específico y diferente al arbitraje comercial o al local que tiene cada país. Además, las condiciones que involucran el arbitraje tributario internacional, como son los conflictos de la interpretación o aplicación de los CDI y las partes que lo conforman, hacen inviable la aplicación supletoria de normas relativas a procedimiento arbitral comercial como las de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUMMI) u otros organismos internacionales. Un ejemplo de esta especialidad es que en arbitraje tributario no se permite que los árbitros sean nacionales de alguno de los dos países involucrados en la controversia. Ello tiene sentido ya que se garantiza la imparcialidad de las decisiones; por el contrario, en el arbitraje comercial limitar la participación de un árbitro en razón a su nacionalidad podría considerarse discriminatorio.

Una de las críticas que puede atribuírsele al arbitraje es la de los costos. El procedimiento de la OCDE descrito en este capítulo le asigna dicha responsabilidad a las autoridades competentes de los Estados; sin embargo, es cuestionable si los países, especialmente aquellos en vía de desarrollo, quienes cuentan con recursos restringidos, dirigen parte de su presupuesto a solventar gastos de honorarios, comunicaciones, viajes, secretaría y árbitros nombrados por la OCDE cuando las partes no los designan, o por lo menos si tienen el compromiso de asumirlos para que este mecanismo goce de entera efectividad. No obstante, los costos del arbitraje no pueden ser una excusa para su no implementación, ya que las bondades y beneficios que tiene son mayores, como, por ejemplo, la inversión extranjera que puede atraer y con ello la generación de empleo y desarrollo económico a los países.

II. Medidas adoptadas por la OCDE para fortalecer el arbitraje

A partir de 2007, la OCDE incluyó en su modelo de convenio CDI versión 2008 (Lozano Rodríguez, 2008, p. 185) el arbitraje como un mecanismo complementario al MAP para la solución de estos conflictos derivados de la aplicación o interpretación de los CDI. Así mismo, en las versiones 2010 y 2017 del mismo modelo de convenio se han introducido cambios para mejorar la cláusula del arbitraje que trae el modelo de convenio. Y a través de la acción 14 BEPS y la implementación del Convenio Multilateral (Multilateral Agreement [MLI]) también se desarrolla y fortalece el arbitraje tributario.

perniciosas y darle prevalencia a la transparencia y sustancia fiscal, actualizar los tratados internacionales vigentes, garantizar la efectividad de los mecanismos de resolución de conflictos, entre otros (OCDE, s. f. a).

A. Acción 14 BEPS

Los países de la OCDE y del G20, comprometidos con la lucha contra la elusión y evasión fiscal, iniciaron en 2013 la adopción de un plan de acción de quince medidas que buscan renovar las normas tributarias internacionales y los estándares en la materia (15 acciones BEPS). El principal objetivo es que las empresas tributen en la jurisdicción donde desarrollan sus actividades económicas, en aras de priorizar la realidad y sustancia de las transacciones comerciales. No obstante, se adoptan otras medidas que se desarrollan en cada acción (OCDE, 2016).

Una de las 15 acciones BEPS, específicamente la 14, tiene que ver con el fortalecimiento del mecanismo de solución de controversias, el “procedimiento amistoso”, que incluye el arbitraje.

La acción 14 de BEPS establece medidas que permiten eliminar la incertidumbre y los riesgos en la resolución de controversias. Además, busca que el mecanismo de procedimiento amistoso sea eficaz, rápido y oportuno, pero sobre todo que sea eficiente en la eliminación de la doble tributación. Esta acción aporta a la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en la resolución de problemas fiscales, generando certeza y previsibilidad en las transacciones económicas, eliminando obstáculos en la resolución de controversias e implementando el arbitraje preceptivo y vinculante. También desarrolla la implementación de un estándar mínimo que contiene las medidas que cada Estado debería tomar para garantizar la efectiva resolución de controversias y la adopción de *buenas prácticas*, pero, además, *seguimiento* y *control* al cumplimiento de esta acción (OCDE, 2016).

Parte de la implementación de la acción 14 BEPS implica la adopción del mecanismo de arbitraje en los convenios internacionales para evitar la doble imposición por parte de los Estados contratantes y su garantía para que sea de fácil acceso.

La acción 14 BEPS tiene como finalidad que el procedimiento amistoso y arbitraje sean mecanismos efectivos para resolver disputas internacionales derivadas de los CDI; no obstante, parte del éxito de la implementación del descrito estándar internacional es la concientización por parte de los Estados en la adopción del arbitraje obligatorio y vinculante y su compromiso con el cumplimiento de los lineamientos indicados anteriormente.

B. MIL y arbitraje

El instrumento multilateral (MLI) se creó con el fin de actualizar los CDI vigentes de acuerdo con los estándares BEPS de una manera ágil y sin tener que renegociar de forma directa cada uno de los tratados. Uno de los temas cruciales que incorpora son los mecanismos de resolución de controversias, que incluye el arbitraje. Este es de gran importancia, ya que en la mayoría de los CDI anteriores a 2007 el arbitraje resulta casi que inexistente en los CDI modelo OCDE.

No obstante, la parte VI del MLI, que contiene el arbitraje obligatorio y vinculante, es optativo para los Estados contratantes; esto quiere decir que los países son quienes eligen de manera voluntaria adoptar o no el arbitraje. En consecuencia, ambas partes cubiertas por un tratado deben expresar la adopción del arbitraje como mecanismo de resolución de disputas para que el mismo sea aplicable (Markham, 2018, p. 289).

Por otro lado, permitir que el arbitraje sea adoptado voluntariamente hace que su aplicación no se haga efectiva o por lo menos que sea menos ágil; ello representa un estancamiento en el camino hacia el objetivo de armonizar el derecho tributario a nivel mundial en línea con la acción 14 BEPS, ya que se requiere mayor compromiso de los Estados para adoptarlo.

De acuerdo con el estatus de las partes firmantes del MLI publicado por la OCDE, de fecha 23 de marzo de 2023, de las 100 jurisdicciones firmantes, tan solo 31 habían adoptado el arbitraje, siendo la mayoría de ellas países desarrollados como Australia, Bélgica, Canadá, Reino Unido, Francia, Alemania, Hungría, Irlanda, Italia, Japón, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suiza y España. Por su parte, en los países latinoamericanos no se observa que alguno lo haya adoptado a través del MLI, lo que nos muestra los pocos avances en dicha región (OCDE, 23 de marzo de 2023).

En el caso colombiano, no todos los CDI firmados por el país se encuentran cubiertos por el MLI. Además, teniendo en cuenta que posterior a la fecha de firma del MLI se han suscrito otros tratados que aún no han entrado en vigor o que lo han hecho recientemente, será necesario verificar en cada caso particular cuando aplica o no el MLI una vez entre en vigor en el país.

Respecto a la parte VI del MLI que contiene el arbitraje obligatorio y vinculante, cuando Colombia firmó el MLI (OCDE, s. f. b) no acogió al artículo 18 de dicho instrumento, con el cual se inicia la parte VI que contiene el arbitraje, la cual solo es aplicable cuando los Estados deciden adoptarla. Por lo tanto, dado que Colombia no decidió explícitamente adoptar el arbitraje obligatorio y vinculante para ninguno de sus CDI cubiertos por el MLI, las controversias que surjan de la interpretación o aplicación de los mismos no podrán resolverse por la vía de este mecanismo. Ahora, respecto al convenio Colombia y Francia, el cual está cubierto por el MLI y contiene cláusula arbitral, se entiende que dicha cláusula se mantiene intacta dado que no sería modificada mediante el MLI.

III. Presupuestos bajo los cuales el arbitraje constituiría un mecanismo legítimo y adecuado para la solución de controversias tributarias internacionales derivadas de la aplicación de los CDI en Colombia

A. Contexto normativo de los CDI con cláusula arbitral en Colombia

Sea lo primero señalar cuáles son los CDI que ha celebrado Colombia, cuál es el estado de cada uno de ellos, cuáles se encuentran vigentes y cuáles tienen cláusula de arbitraje, lo cual se resume en la tabla 1.

TABLA 1. CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES

CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES			
PAÍS	NORMA O LEY APROBATORIA	ENTRADA EN VIGOR	ARBITRAJE
CAN	Decisión 578 de 2004	1/01/2005	No
España	Ley 1082 de 2006	23/10/2008	No
Chile	Ley 1261 de 2008	22/ 12/2009	No
Suiza	Ley 1344 de 2009	1/01/20 12	No
Canadá	Ley 1459 de 2011	12/06/2012	No
México	Ley 1568 de 2012	11/07/2013	No
Corea	Ley 1667 de 2013	3/07/2014	No
India	Ley 1668 de 2013	7/07/20 14	No
Portugal	Ley 1692 de 2013	30/01/2015	No
República Checa	Ley 1690 de 2013	6/05/20 15	No
Reino Unido	Ley 1939 de 2018	13/ 12/2019	No
Italia	Ley 2004 de 2019	7/10/2021	Sí
Francia	Ley 2061 de 2020	1/01/2023	Sí
Japón	Ley 2095 de 2021	4/09/2022	No
Emiratos Árabes	En trámite legislativo	No vigente	No
Uruguay	No se ha expedido	No vigente	No
Países Bajos	No se ha expedido	No vigente	Sí
Brasil	No se ha expedido	No vigente	No

Fuente: Elaboración propia.

De esta tabla se puede señalar que solo tres CDI celebrados por Colombia tienen cláusula arbitral, de los cuales solo dos están vigentes y uno de ellos entró en vigor el 1.º de enero de 2023, por lo que, anticipándonos a la descripción de la situación colombiana, la implementación del arbitraje y consiguiente de la acción 14 BEPS en el país es casi nula.

En la tabla 2 se analizan los convenios para evitar la doble imposición con cláusula arbitral en Colombia y el alcance de cada uno de ellos.

TABLA 2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON CLÁUSULA ARBITRAL EN COLOMBIA

Convenio	Italia-Colombia	Francia-Colombia	Países Bajos-Colombia
Cláusula arbitral	Artículo 24.5: “Cuando, (a) en virtud del párrafo I, una persona haya sometido <i>su caso</i> a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes <i>han resultado en tributación que no se ajusta a las disposiciones de este convenio</i> , y	Artículo 24.5: “Cuando, (a) en virtud del apartado 1, una persona haya sometido <i>su caso</i> a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes <i>implican tributación no conforme con las disposiciones de este convenio</i> , y	Artículo 24.5: “Cuando, (a) en virtud del párrafo 1, una persona haya presentado <i>un caso relacionado con la aplicación e interpretación del artículo 7 o del artículo 9</i> a la autoridad competente de un Estado contratante, <i>sobre la base de que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican para esa persona una tributación no conforme con las disposiciones de este convenio</i> , y

Convenio	Italia-Colombia	Francia-Colombia	Países Bajos-Colombia
Cláusula arbitral	(b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2, dentro de un plazo de dos años contados a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, las cuestiones no resueltas derivadas del caso <i>serán sometidas a arbitraje siempre que ambas autoridades competentes y la persona estén de acuerdo, y siempre que la persona acepte por escrito estar vinculada por la decisión de la comisión de arbitraje</i> . Las cuestiones no resueltas no podrán, sin embargo, ser sometidas a arbitraje si una decisión sobre dichas cuestiones ya ha sido proferida por un tribunal judicial o administrativo de alguno de los Estados. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y deberá ser implementada independientemente de los plazos previstos en el derecho interno de estos Estados. <i>Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo</i> " (bastardillas por fuera del texto original).	(b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 dentro de un plazo de dos años contados desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, las cuestiones no resueltas derivadas del caso <i>podrán, si ambas autoridades competentes y la persona están de acuerdo, ser sometidas a arbitraje</i> , siempre que la persona <i>consienta por escrito estar vinculada por la decisión de la junta de arbitraje</i> . Las cuestiones no resueltas no podrán, sin embargo, ser sometidas a arbitraje si una decisión sobre dichas cuestiones ya ha sido proferida por un tribunal judicial o administrativo de uno de los Estados. Dicha decisión será vinculante para ambos Estados contratantes y deberá ser implementada independientemente de los plazos previstos en el derecho interno de estos Estados. <i>Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán mediante acuerdo amistoso el modo de aplicación de este apartado</i> " (bastardillas por fuera del texto original).	(b) las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo para resolver ese caso de conformidad con el párrafo 2, dentro de los dos años siguientes a la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, <i>cualquier cuestión no resuelta que surja del caso se someterá a arbitraje, si la persona así lo solicita. A menos que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo que lleve a efecto la decisión arbitral</i> , este será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará independientemente de los plazos previstos en las leyes internas de estos Estados. <i>Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de común acuerdo el modo de aplicación de este párrafo</i> " (bastardillas por fuera del texto original).

Fuente: Elaboración propia.

De las anteriores cláusulas se desprende que el arbitraje en los tres CDI citados es voluntario, porque se acude a él si los Estados y la persona interesada están de acuerdo, y no de forma obligatoria, como lo sugiere la OCDE.

En los CDI celebrados con Italia y Francia es susceptible someter a arbitraje un caso, siempre que ambas autoridades y la persona interesada estén de acuerdo, y esta última acepte por escrito ser vinculada con la decisión arbitral. Mientras tanto, el CDI con Países Bajos señala que salvo que la persona interesada no acepte el acuerdo mutuo de la decisión arbitral (el tratado no indica si esa manifestación debe darse por escrito o no), esta será vinculante para los Estados contratantes. Al final, el sentido es el mismo en ambos casos, solo que el tratado de Países Bajos no exige que la manifestación se realice por escrito y los de Francia e Italia, sí.

De igual manera, el CDI con Países Bajos admite el arbitraje para dirimir únicamente controversias relacionadas con utilidades empresariales (artículo 7.º) y con empresas vinculadas (artículo 9.º), lo cual nos lleva a cuestionarnos por qué limita el uso del arbitraje solo a este tipo de controversias.

Finalmente, los tres CDI dejan en cabeza de las autoridades competentes el modo de aplicación del arbitraje, por lo que podría concluirse que son ellas quienes de “mutuo acuerdo” o por “acuerdo amistoso” determinarían la forma en la que acogen el arbitraje; es decir, se entiende que definirían el procedimiento arbitral.

En conclusión, las anteriores cláusulas traen consigo varios vacíos que afectan la eficacia del arbitraje. El primero, porque si las autoridades competentes no llegan a un acuerdo respecto al modo en el que aplicarán el arbitraje, o lo hacen de forma tardía, o acogen un procedimiento diferente a los estándares internacionales, esto le restará efectividad y seguridad jurídica al arbitraje. El segundo, porque al tratarse de arbitraje voluntario, se deja en cabeza de los involucrados la facultad de acudir o no a este, lo cual resulta difícil, ya que, si alguno de ellos se niega, este mecanismo no podría aplicarse. Por último, en los mencionados CDI no se hace referencia al tipo de arbitraje a aplicar (mejor oferta o decisión independiente), lo cual deja un vacío respecto a las diferentes alternativas que presenta la OCDE en su modelo de convenio y estándares internacionales, incluyendo la acción 14 BEPS, aunque esto podría ser fijado también de común acuerdo entre las partes, el inconveniente sería si no llegasen a ponerse de acuerdo.

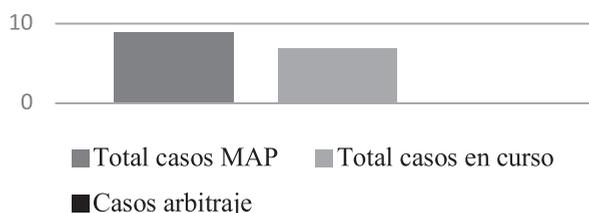
B. Análisis de la situación actual sobre la implementación del MAP para solucionar conflictos derivados de la aplicación e interpretación de los CDI en Colombia

La situación en Colombia, de acuerdo con la respuesta dada por la administración tributaria DIAN (3 de marzo de 2023) con corte a marzo de 2023, es la siguiente: se han presentado nueve solicitudes de procedimiento amistoso, de las cuales siete se encuentran en curso. Los temas debatidos se relacionan con: (1) ajustes por precios de transferencia, (2) aplicación de tarifas reducidas previstas en los (CDI), (3) situaciones de doble residencia, y (4) actuaciones de las autoridades competentes encaminadas a resolver dificultades derivadas de la interpretación o aplicación de los CDI.

Respecto a la duración de los procedimientos MAP, la administración se remitió a las estadísticas y recomendaciones de la OCDE, es decir, entre 6 meses y 4 años de duración; sin embargo, no dio respuesta al caso concreto colombiano. No obstante, nos indicó que aún no existen estadísticas de porcentaje de éxito de estos procesos en Colombia dada su reciente implementación en el país. De igual manera, señaló que a la fecha Colombia no ha sido parte en un proceso de arbitraje bajo un CDI.

A continuación, se presenta un resumen del panorama actual del país respecto a la implementación del Procedimiento Amistoso:

FIGURA 3. ESTADÍSTICAS MAP EN COLOMBIA (MARZO DE 2023)



Fuente: Elaboración propia.

Al respecto, se observa que Colombia cuenta con nueve casos de procedimiento amistoso luego de transcurridos tres años desde la reglamentación de dicho procedimiento por parte de la DIAN en 2020, cifra que es realmente irrisoria en comparación con otros países, especialmente los desarrollados, y tenemos cero casos de arbitraje.

Esto nos lleva a concluir que el arbitraje en el país realmente es nulo y, a corto plazo, no se espera que inicie su desarrollo, pues de los tres CDI que contemplan arbitraje en Colombia solo dos están vigentes y la entrada en vigencia de estos últimos fue en 2021 (Italia) y 2023 (Francia). Por ello, contando el tiempo que dura la negociación amistosa y los dos años desde la solicitud de acuerdo amistoso sin que se llegue a un acuerdo para poder acudir al arbitraje, nos lleva a concluir que aún faltan años para que este mecanismo inicie su realización y desarrollo en el país.

C. Panorama latinoamericano

El panorama latinoamericano no es ajeno ni distinto a la realidad colombiana. Una vez revisado el estado de la implementación del arbitraje en países vecinos, se pudo evidenciar que países como Argentina, Chile, México, Perú, Panamá y Uruguay tampoco acogieron la parte VI del MLI². Si bien algunos de estos países, como Chile, México, Paraguay, Uruguay y Perú, incorporaron el arbitraje, especialmente el voluntario, en algunos de sus CDI; otros como Argentina y Brasil lo tienen prohibido en su legislación interna. Por su parte, Panamá hasta ahora lo está considerando.

De manera que se puede concluir que en Latinoamérica todavía hace falta mayor compromiso y celeridad para adoptar mecanismos de resolución de disputas como el arbitraje. También hace falta aportar al desarrollo y efectividad en la implementación de las

2 Consulta realizada en septiembre de 2023 en el portal web: <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>.

directrices de la OCDE y acción 14 BEPS, en aras de lograr la armonización tributaria internacional y estar a la vanguardia en esta materia. Alineados con países desarrollados, eliminando el miedo de creer que acoger el arbitraje implica perder soberanía, así como también evitar únicamente la implementación del arbitraje voluntario y no el vinculante y obligatorio como lo recomienda la OCDE. Ello generaría mayor seguridad jurídica en los ordenamientos internos y atraería capital e inversión extranjera en nuestros países.

Conclusiones

El arbitraje tributario es un mecanismo aceptado en Colombia para resolver disputas tributarias internacionales. Así lo ratificó la Corte Constitucional³ en sus diferentes pronunciamientos, a través de los cuales declaró la constitucionalidad de algunos tratados internacionales para evitar la doble tributación que lo contemplan. En ellos señaló que el arbitraje como mecanismo excepcional se ajusta a la Constitución Política (artículo 116) porque mantiene la prevalencia de la justicia estatal y la soberanía nacional. Adicionalmente, la misma Corte señaló que el arbitraje es un mecanismo propio de los CDI y que siendo este incorporado en Colombia de manera voluntaria reconoce la libre habilitación para recurrir al mismo.

Dicho lo anterior, se ratifica que el arbitraje tributario es un mecanismo legítimo para resolver controversias que surgen de la aplicación e interpretación de los CDI en Colombia. Además, es un mecanismo adecuado porque goza de beneficios prácticos en su desarrollo y finalidad, siendo un instrumento ágil en su procedimiento, de corta duración, con un criterio de aplicación estandarizado a nivel internacional, con alternativas para adoptar las decisiones arbitrales (mejor oferta o decisión independiente), que garantiza el debido proceso y brinda seguridad jurídica a los contribuyentes.

Ahora bien, para que el arbitraje tributario como mecanismo de resolución de controversias derivadas de los CDI sea aplicable en Colombia, se requiere que esté incorporado en el respectivo CDI que regula la situación fáctica que se discute. Pero si el tratado no lo contempla, no será procedente, lo que quiere decir que en nuestro país solo será aplicable el arbitraje en las controversias que surjan de los CDI con Italia, Francia y Países Bajos, cuando este último entre en vigor.

Nuestro país no tiene arbitraje vinculante y obligatorio, ello quiere decir que se deja en cabeza de los involucrados la facultad de acudir al mismo o no, lo cual le resta efectividad ya que si alguno de ellos se niega a acudir a este mecanismo no podría aplicarse. Por otra parte, las cláusulas de arbitraje de los CDI que lo contemplan no estiman o remiten a un procedimiento arbitral en específico, por lo tanto, si las autoridades competentes no llegan a un acuerdo respecto al modo en que se aplicará el arbitraje, este dejará de ser efectivo. De igual manera, estos CDI tampoco tienen definido un tipo de arbitraje que aplique (mejor oferta o decisión independiente) generando otro vacío en ese sentido.

3 En las sentencias C-091 del 14 de abril de 2021 y C-443 del 9 de diciembre de 2021.

Respecto del MLI, como se indicó anteriormente, Colombia no adoptó la parte VI del tratado multilateral sobre el arbitraje vinculante y obligatorio, de ahí que a la fecha el arbitraje no es procedente con otros países distintos a Italia, Francia y Países Bajos, cuando este último entre en vigor. En estos tres casos solo procede el arbitraje voluntario. En este punto, sería necesario que Colombia renegociara sus tratados en aras de implementar el arbitraje vinculante y obligatorio o inclusive el voluntario en los demás tratados.

Es importante reiterar que, si bien ya hay un paso dado por Colombia en la adopción del arbitraje tributario internacional, aún nos faltan más acciones por hacer, en aras de implementar de manera efectiva la acción 14 de BEPS y con ello el arbitraje vinculante y obligatorio, ya que ello garantizará que este mecanismo sea aplicable y efectivo en la solución de controversias derivadas de los tratados de doble imposición.

En el futuro se espera que haya más casos de MAP y arbitraje en el mundo. Ojalá que parte de la implementación de las acciones del plan BEPS se reflejen en las estadísticas y en el menor tiempo para la resolución de disputas, que permita a los contribuyentes eliminar gastos innecesarios y obtener decisiones ágiles que eviten tener que esperar tiempos prolongados. Lo anterior implican retención del flujo de caja, menores inversiones, inestabilidad y falta de seguridad a la hora de invertir en negocios internacionales.

Una alternativa para Colombia sería la adopción uniforme del arbitraje internacional en la mayoría de los CDI que suscriba a futuro. Este puede ser un punto a favor del país para atraer inversión extranjera bajo el entendido que este tipo de medidas dan tranquilidad y seguridad jurídica a los contribuyentes e inversionistas. De igual manera, la efectiva aplicación de la acción 14 de BEPS, los estándares mínimos y buenas prácticas sobre la resolución efectiva y oportuna de controversias derivadas de los convenios para evitar la doble imposición, a través del procedimiento amistoso que incluya al arbitraje, permitirá que en un futuro este mecanismo —el arbitraje— tenga mayor eficacia e idoneidad en Colombia para dirimir este tipo de disputas.

Por último, es importante destacar que, a la fecha de este documento, cursa en el Congreso de la República un proyecto de ley (Proyecto de Ley n.º 198 de 2023 Senado y n.º 326 de 2023 Cámara) que busca implementar el arbitraje tributario a nivel local. Esto, a través de la modificación de la actual Ley de Arbitraje (Ley 1563 de 2012), con el fin de habilitar el “arbitraje como mecanismo alternativo de solución de conflictos en materia tributaria, aduanera y cambiaria”. En este orden de ideas, bajo el entendido que sea la misma ley la que autorice que los asuntos tributarios puedan someterse a este mecanismo de solución de controversias, sería admisible y procedente.

El ordenamiento actual no contempla la referida habilitación, por lo que se requiere que de manera expresa el legislador expida la normatividad que habilite el arbitraje para los asuntos tributarios, ello debería acompañarse de una reglamentación que brinde seguridad jurídica en este tipo de procesos. Sin duda alguna, este sería otro de los avances sobre la materia que buscaría eliminar las limitaciones que han existido entorno a la prohibición de transigir asuntos fiscales. Hoy por hoy, la legislación colombiana ha tenido iniciativas que la abren a estos cambios y le permiten estar a la vanguardia de países desarrollados.

Referencias

- Anglès Juanpere, B. (2020). The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration. *European Journal of Business and Management Research*, 5(1).
- Arias Esteban, I. G., & Calderoni, A. (2021). Análisis del arbitraje vinculante obligatorio y del PAM. Centro Interamericano De Administraciones Tributarias [CIAT].
- Cabrera Cabrera, O. S. (2018). Convenios fiscales comprendidos en el instrumento multilateral de la OCDE y sus implicaciones para Colombia. *Revista Impuestos*, (210), pp. 18-20.
- Cabrera Cabrera, O. S. (2020). Análisis de las principales reservas en materia tributaria formuladas por Colombia en el acuerdo de adhesión a la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (81).
- Lozano Rodríguez, E. (2008). *En defensa del arbitraje internacional en materia tributaria: una propuesta para los países latinoamericanos* [tesis de doctorado en derecho]. Universidad de Salamanca, Salamanca, España.
- Markham, M. (2018). Litigation, arbitration and mediation in international tax disputes: an assessment of whether this results in competitive or collaborative relations. *Contemporary Asia Arbitration Journal*, 11(2), 277-304.
- Organización de las Naciones Unidas [ONU]. Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. (2008). Ley modelo de la CNUDMI sobre Arbitraje Comercial Internacional 1985 con las enmiendas aprobadas en 2006. Naciones Unidas.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2016). *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14. Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2019). Modelo de convenio tributario sobre el impuesto de renta y sobre el impuesto al patrimonio. Versión abreviada. Instituto de Estudios Fiscales.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (23 de marzo de 2023). Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. [Statuhttps://www.](https://www.)

oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (24 de septiembre de 2023). Colombia Dispute Resolution Profile. <https://www.oecd.org/tax/dispute/Colombia-Dispute-Resolution-Profile.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (s. f.a). 10 preguntas sobre BEPS. <https://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina77.pdf> [consultado el 4 de mayo de 2023].

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (s. f.b). Republic of Colombia. Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-position-colombia.pdf> [consultado el 2 de mayo de 2023].

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (s. f.c). MLI Matching Database (beta). <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> [consultado el 4 de mayo de 2023].

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (s. f.d). Mutual Agreement Procedure (MAP) Profiles. <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm> [consultado el 2 de mayo de 2023].

Ribes, A. (2003). Técnicas arbitrales en los convenios de doble imposición: El borrador de la International Fiscal Association. *Crónica Tributaria*, (109), 137-150.

Schoueri, L. E. 2012. Arbitraje en el derecho tributario internacional. *Revista de Derecho Fiscal*, (6).

Jurisprudencia

Colombia. Corte Constitucional. (11 de febrero de 2015). Sentencia C-049 de 2015. Expediente LAT-428. M.P. Martha Victoria SÁCHICA Méndez.

Colombia. Corte Constitucional. (14 de abril de 2021). Sentencia C-091 de 2021. Expediente LAT-461. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

Colombia. Corte Constitucional. (9 de diciembre de 2021). Sentencia C-443 de 2021. Expediente D-12981. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

Normatividad

- Colombia. Congreso de la República. (31 de julio de 2006). Ley 1082 de 2006, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y su “Protocolo”, firmado en Bogotá, el 31 de marzo de 2005. Diario Oficial, n.º 46.796.
- Colombia. Congreso de la República. (23 de diciembre de 2008). Ley 1261 de 2008, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio” y su “Protocolo”, firmado en Bogotá, el 19 de abril de 2007. Diario Oficial, n.º 47.213.
- Colombia. Congreso de la República. (31 de julio de 2009). Ley 1344 de 2009, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio” y su “Protocolo”, firmado en Berna, el 26 de octubre de 2007. Diario Oficial, n.º 47.427.
- Colombia. Congreso de la República. (29 de junio de 2011). Ley 1459, de 2011, por medio de la cual se aprueba el “Por medio de la cual se aprueba 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”, hecho en Lima, el 21 de noviembre de 2008. Diario Oficial, n.º 48.116.
- Colombia. Congreso de la República. (12 de julio de 2012). Ley 1563 de 2012, por medio de la cual se expide el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial, n.º. 48.489.
- Colombia. Congreso de la República. (2 de agosto de 2012). Ley 1568 de 2012, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y su “Protocolo”, hecho en Bogotá, el 31 de agosto de 2009. Diario Oficial, n.º. 48.510.
- Colombia. Congreso de la República. (16 de julio de 2013). Ley 1667 de 2013, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en

- relación al impuesto sobre la renta” y su “Protocolo”, suscrito en Bogotá, el 27 de julio de 2010. Diario Oficial, n.º 48.853.
- Colombia. Congreso de la República. (16 de julio de 2013). Ley 1668 de 2013, por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta” y su “Protocolo”, suscrito en Nueva Delhi, el 13 de mayo de 2011. Diario Oficial, n.º. 48.853.
- Colombia. Congreso de la República. (17 de diciembre de 2013). Ley 1690 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” y su “Protocolo”. Suscrito en Bogotá. Diario Oficial, n.º 49.007.
- Colombia. Congreso de la República. (17 de diciembre de 2013). Ley 1692 de 2013, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República Portuguesa 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 su “Protocolo”. Diario Oficial, n.º 49.007.
- Colombia. Congreso de la República. (4 de octubre de 2018). Ley 1939 de 2018, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la elusión tributarias” y su “Protocolo”. Suscrito en Londres. Diario Oficial, n.º 50.736.
- Colombia. Congreso de la República. (28 de noviembre de 2019). Ley 2004 de 2009, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias” y su “Protocolo”. Suscrito en Roma. Diario Oficial, n.º 51.151.
- Colombia. Congreso de la República. (22 de octubre de 2020). Ley 2061 de 2020, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y su “Protocolo”. Suscrito en Bogotá. Diario Oficial, n.º 51.475.

- Colombia. Congreso de la República. (1.º de julio de 2021). Ley 2095 de 2021, por medio de la cual se aprueba el “Convenio entre la República de Colombia y Japón para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributarias” y su “Protocolo”. Suscrito en Tokio. Diario Oficial, n.º 51.772.
- Colombia. Congreso de la República. (2023). Proyecto de Ley n.º 198 de 2023 Senado y n.º 326 de 2023 Cámara, por la cual se modifican algunos artículos de la Ley 1563 de 2012 y se dictan otras disposiciones. Texto presentado para primer debate en Bogotá.
- Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2020). Resolución 85 de 2020, por la cual se establece el Procedimiento de Mutuo Acuerdo (MAP) en virtud de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y la elusión fiscal suscritos por Colombia. Diario Oficial, 21 de agosto de 2020.
- Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (3 de marzo de 2023). Respuesta a Derecho de Petición. Asunto n.º 202382140100016995. Casos y estadísticas en Colombia sobre el Procedimiento Por Mutuo Acuerdo (MAP).
- Colombia. Presidencia de la República. (1989). Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario Nacional.
- Comunidad Andina de Naciones. (4 de mayo de 2004). Decisión 578 de 2004. Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.
- Convenio para la Eliminación de la Doble Tributación con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y la Prevención de la Evasión y Elusión Tributarias Celebrado entre Colombia y Emiratos Árabes Unidos. Suscrito en Dubái, el 12 de noviembre de 2017.
- Convenio para la Eliminación de la Doble Tributación con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y la Prevención de la Evasión y Elusión Tributarias Celebrado entre Colombia y Uruguay. Suscrito en Bogotá, el 19 de noviembre de 2021.
- Convenio para la Eliminación de la Doble Tributación con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y la Prevención de la Evasión y Elusión Tributarias Celebrado entre Colombia y Países Bajos. Suscrito en La Haya, el 16 de febrero de 2022.
- Convenio para la Eliminación de la Doble Tributación con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y la Prevención de la Evasión y Elusión Tributarias Celebrado entre Colombia y Brasil. Suscrito en Brasilia, el 5 de agosto de 2022.

Artículo recibido el 31 de mayo de 2024.

Aprobado por par 1 el 1.º de agosto de 2024.

Aprobado por par 2 el 9 de agosto de 2024.