

**EN DEFENSA DEL ARBITRAJE INTERNACIONAL EN MATERIA
TRIBUTARIA: UNA PROPUESTA PARA LOS PAÍSES
LATINOAMERICANOS**

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ

Tesis para optar al título de Doctora en Derecho

Directora

MARÍA DE LOS ÁNGELES GARCÍA FRÍAS

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca

**UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO
Y PROCESAL
(ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO)
SALAMANCA, ESPAÑA**

2008

Dedicada especialmente a una vida que se extinguió y a otra que nace
Mamá, mi primera manifestación escrita de agradecimiento y amor en tu ausencia
Antonia, mi mayor ilusión

AGRADECIMIENTOS

A mi padre, por su incondicional apoyo.

A mi esposo, por su amor y acompañamiento.

A Ángeles, por ser un constante reto.

Al Dr. Carreño, por enseñarme que el derecho tributario y el arbitraje son interesantes alternativas académicas y profesionales.

A los miembros Universidad de los Andes, por confiar en mí.

APROBACIÓN

La tesis titulada **EN DEFENSA DEL ARBITRAJE INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA: UNA PROPUESTA PARA LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS**, para obtener el Título de Doctora en Derecho

HA SIDO APROBADA POR

DIRECTORA

Doctora María de los Ángeles García Frías

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL AL ARBITRAJE INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUPERACIÓN DE LOS TRADICIONALES OBSTÁCULOS A SU UTILIZACIÓN	12
1. CONCEPTO DE ARBITRAJE INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES	12
1.1. AUTOCOMPOSICIÓN Y HETEROCOMPOSICIÓN	13
1.2. MEDIOS NO JURISDICCIONALES Y JURISDICCIONALES	24
1.3. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	32
1.4. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	47
2. OBSTÁCULOS AL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	51
2.1. OBSTÁCULOS TRADICIONALES AL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO TRASLADADOS AL ÁMBITO INTERNACIONAL	51
2.2. OBSTÁCULOS AL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL PROPIAMENTE DICHO	70
3. BONDADES DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL	86
CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTOS EXISTENTES PARA DIRIMIR CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS INTERNACIONALES.....	95
1. PROCEDIMIENTOS INCLUIDOS EN LOS CONVENIOS BILATERALES DE DOBLE IMPOSICIÓN	96
1.1. MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE (ARTÍCULO 25)	102
1.2. OTROS MODELOS.....	108
2. PROCEDIMIENTOS INCLUIDOS EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO Y LATINOAMERICANO.....	120

2.1. CONVENIO RELATIVO A LA SUPRESIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS DE 23 DE JULIO DE 1990 (90/436/CEE).....	120
2.2. PROTOCOLOS DE MERCOSUR.....	138
2.3. DECISIONES 40 Y 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA	144
3. <i>STATUS QUESTIONIS</i> EN ALGUNOS PAÍSES DEL CONTINENTE AMERICANO Y EUROPEO SEGÚN LA DOCTRINA INTERNACIONAL	153
3.1. ÁMBITO AMERICANO.....	154
3.2. ÁMBITO EUROPEO.....	160
CAPÍTULO III. TENSIONES Y ALGUNAS PROPUESTAS DOCTRINALES	162
1. DEFICIENCIAS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO.....	162
1.1. DEFICIENCIAS DE LA ETAPA PREVIA AL PROCEDIMIENTO	164
1.2. DEFICIENCIAS DEL PROCEDIMIENTO MISMO	166
1.3. DEFICIENCIAS UNA VEZ FINALIZADO EL PROCEDIMIENTO..	170
2. ALTERNATIVAS PARA LA MEJORA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y ALGUNAS PROPUESTAS DOCTRINALES	175
2.1. POSICIÓN CAMBIANTE DE LA OCDE, SU ÚLTIMA PROPUESTA Y OPOSICIÓN DE M.J. MCINTYRE	181
2.2. POSICIÓN CONSTANTE DE LA CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE PARIS	208
2.3. PROPUESTA DE G. LINDRONA Y N. MATTSSON Y OPOSICIÓN PARCIAL DE C. S. SHOUP	214
2.4. PROPUESTA DE Z.D. ALTMAN.....	218
2.5. PROPUESTA DE EXPERTOS EN SEMINARIO CONJUNTO ORGANIZADO POR CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE PARÍS Y LA INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION.....	222
2.6. DOS PROPUESTAS DE CLÁUSULA ARBITRAL EN LAS XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO	229
3. PROPUESTA A LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS	235
CONCLUSIONES	241

INTRODUCCIÓN

No parece una novedad que el arbitraje tributario, en los ámbitos interno e internacional, sea una figura de difícil recibo, más aún cuando algunos países no han dado viabilidad a esta institución jurídica, pese a que han sido varios los foros académicos internacionales donde se han discutido sus ventajas y desventajas, concluyendo inclusive el predominio de las primeras sobre las segundas, y logrando “en la teoría” la superación de las barreras y resistencias habituales a su aplicación.

Sólo haciendo referencia a la doctrina tributaria francesa y, tal como lo reconoce **J.P. Le Gall** en su pionero ensayo denominado “Fiscalité et Arbitrage”¹, existían entonces, y podría afirmarse que aún hoy, pocos escritos en materia de arbitraje tributario internacional². Cita el autor tratados clásicos franceses sobre arbitraje internacional como los de **P. Ancel**³ y **M. De Boissésón**⁴, donde en el primero no se evoca ni una sola vez la posibilidad de utilizar el arbitraje internacional en el derecho tributario y, en el segundo, tan sólo se indica, sin otro comentario adicional, que los árbitros no podrán hacer de jueces en las disposiciones imperativas relativas a la tributación. Por su parte, analiza el autor, que los tratados sobre derecho tributario internacional mencionan el arbitraje tan sólo de manera incidental. Pese a lo anterior, resalta la importancia de no caer en la falacia de concluir que existe una exclusión

¹ Le Gall, J.P., “Fiscalité et arbitrage”, *Revue de l'arbitrage*, No. 1 y 2, Paris, 1994.

² Sin embargo, a lo largo de los años de elaboración de esta tesis la literatura ha crecido ostensiblemente.

³ Ancel, P., *J.-Cl. Proc. Civ.*, Fasc. 1024, 1986.

⁴ De Boissésón, M., *Le Droit Français de L'Arbitrage Interne et International*, Joly Editions, 1990.

entre las dos áreas, es decir que nada las une, y más aún, que se repelen la una a la otra.

Unos años después, **P. Ancel**⁵ en su ponencia “Arbitrage et Ordre Public Fiscal” respondió a la omisión del tema puesta de manifiesto por **J.P. Le Gall** y mencionada anteriormente. Para él, y pese a que suene a excusa, en el momento de escribir su tratado se encontraba en una época de excelente compañía en la que la mayoría de las obras generales sobre arbitraje, interno o internacional, permanecían mudas o casi mudas frente a la materia tributaria. Menciona, además de las relacionadas por **J. P. Le Gall**, el caso de tres obras importantes sobre las materias arbitrables en el campo internacional como las de **E. Gaillard**⁶, **M. Racine**⁷ y **I. Fadlallah**⁸ donde el primero permanece silencioso frente al tema; el segundo, dedica a la cuestión del orden público fiscal una página y media mientras que al uso del arbitraje en materias como el derecho de la competencia, trece (13), y al derecho de los procedimientos colectivos, siete (7); y el tercero, aborda de manera tangencial la problemática.

Sin embargo, y aceptando el reto planteado por **J.P. Le Gall**, **P. Ancel** manifiesta que no existe una incompatibilidad absoluta entre el arbitraje internacional y el derecho tributario. Según el autor, parecería que en gran parte la materia tributaria de orden público es incompatible con el arbitraje pero que existen ciertos ámbitos del derecho tributario que pueden ser ventilados en un procedimiento arbitral, para lo

⁵ AA.VV., *Arbitrage et Fiscalité, Revue de l'arbitrage*, No. 2, Paris, 2001.

⁶ Gaillard, E., *J.-Cl. Droit International*, fasc. 586-3.

⁷ Racine, M., *L'Arbitrage Commercial International et L'Ordre Public*, LGDJ, 1999.

⁸ Fadlallah, I., *L'Ordre Public dans les Sentences Arbitrales*, RCADI, 1994.

cual no hay que evaluar la naturaleza de las normas involucradas sino el objeto del litigio. Por lo anterior, elabora la teoría del “*noyau dur*”, o del “núcleo esencial” en una traducción propia, donde algunas materias, parte de este núcleo, estarían reservadas a la jurisdicción por ser muy sensibles al orden público y, aquellas que quedan a su alrededor, serían competencia de estudio por parte de los árbitros.

Estudios más recientes demostrarán cómo no sólo se acepta mayoritariamente, salvo algunas contadas excepciones, la utilización del arbitraje internacional en controversias tributarias sino que además su ámbito de aplicación no parece restringido. Es así como la doctrina tributaria internacional ha reconocido que los campos donde comúnmente la figura del arbitraje tributario internacional puede ser un mecanismo idóneo para la solución de controversias son principalmente la doble imposición internacional así como algunos aspectos puntuales de los precios de transferencia⁹. Pero además de los anteriores, y como lo reconoce **J. V. Troya Jaramillo**¹⁰ existen otros campos de importancia sobre los cuales podrían existir discrepancias y que podrían solucionarse por la vía arbitral, como lo son, los paraísos fiscales, la *thin capitalization* o subcapitalización, la imposición transfronteriza, el comercio electrónico, algunos temas ambientales y la imposición del transporte internacional y de las telecomunicaciones; entre otros, que podrían surgir gracias a los fenómenos de globalización¹¹.

⁹ Ver AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II, ILADT, Quito, 2004.

¹⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*,... ob.cit., pág. 22.

¹¹ Para **J. Hortalà i Vallvé** (“El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, Núm. 79, Madrid, 1996, pág. 55), “(e)l nivel de globalización creciente de

Por la anterior evolución, y la relevancia del tema para el desarrollo del derecho tributario internacional en el contexto latinoamericano, vamos a dedicar este estudio a la admisión del arbitraje internacional en materia tributaria, y para efectos metodológicos y claridad expositiva se seguirá la siguiente estructura.

El *capítulo I* define el arbitraje tributario internacional a partir de otras figuras afines existentes en derecho. Así mismo, presenta tanto las objeciones elaboradas, discutidas y, en algunos casos, superadas, por la doctrina tributaria tradicional en relación con su aplicación, como las virtudes de este mecanismo alternativo de solución de controversias internacionales de naturaleza tributaria.

El *capítulo II* estudia los diferentes procedimientos, amistosos o arbitrales, existentes para dirimir conflictos internacionales en materia tributaria. Para esto, analiza, en primer lugar, los presentes hoy en algunos convenios bilaterales de doble imposición¹², así como en algunos convenios y soluciones multilaterales¹³. Se profundiza en su naturaleza, características, aspectos procedimentales y utilización.

la economía con su consiguiente incremento en el volumen de inversión trasnacional comporta un mayor número de controversias en el ámbito fiscal, controversias que ya no sólo tienen lugar en la relación administración fiscal-obligado tributario, sino que trascienden de este marco, y al igual que las inversiones adquieren un carácter internacional, se producen conflictos entre administraciones fiscales”.

¹² Considera **A. Ribes Ribes** (*Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003), y tal como sucede en otros tratados en el ámbito del derecho internacional, los convenios de doble imposición han albergado tradicionalmente en su texto alguna disposición relativa a la resolución de posibles conflictos derivados de la

El *capítulo III* presenta las tensiones que sobre la materia han surgido dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de la Cámara de Comercio Internacional y de algunos sectores de la doctrina, para así llegar al estado del arte y a las diferentes propuestas vigentes en el contexto internacional. Como aporte de esta tesis, incluye nuestra propuesta concreta a los países latinoamericanos.

Finalmente, en las *conclusiones* se presentan y resumen los resultados de la investigación¹⁴.

interpretación y aplicación de los convenios así como de la no consecución del principal objetivo de los mismos, es decir, la supresión de la doble imposición internacional.

¹³ Pese a que como **J.V. Troya Jaramillo** reconoce, en el segmento de la doble imposición prevalece ampliamente el bilateralismo pues los convenios conciernen a los Estados que los han suscrito o se han adherido (“Tributación y arbitraje internacional, El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en Ecuador”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No.269, 2003, pág. 450), analizamos, sin embargo, los pocos casos multilaterales existentes a nivel mundial.

¹⁴ Algunos de los espacios internacionales donde se ha debatido este tema son los siguientes: Al interior de la Sociedad de Naciones en 1921; en el Quinto Congreso de la International Fiscal Association (*Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. XX, 1951, Zurich); en el Congreso de IFA celebrado en Rotterdam en 1969; en el Coloquio “Arbitrage et Fiscalité” organizado por el Centre de Recherche sur le Droit des Marchés et des Investissements Internationaux y el Comité Français de Arbitrage (*Revue de l'arbitrage*, No. 2, Avril-Juin 2001, Dijon); en la Jornada de Estudios “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria” organizada por la Scuola Di Specializzazione in Diritto ed in Economia de la Comunità Europea “Jean Monnet” (*Revista de Diritto Tributario Internazionale diretta da Andrea Amatucci y Giovanni Puota*, Maggio-Agosto 2002, Roma); en las Vigésimo Séptimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (*Memorias*, febrero 2003, Cartagena

**CAPÍTULO I. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL AL ARBITRAJE
INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUPERACIÓN DE
LOS TRADICIONALES OBSTÁCULOS A SU UTILIZACIÓN**

**1. CONCEPTO DE ARBITRAJE INTERNACIONAL EN MATERIA
TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES**

Para analizar las figuras afines al arbitraje internacional en materia tributaria parece ineludible mencionar las dos corrientes clasificatorias que, en general, han elaborado los procesalistas e internacionalistas respecto de los mecanismos alternativos de solución de controversias.

Por una parte, aquella que distingue entre la autocomposición y la heterocomposición; y otra, por la cual existen medios no jurisdiccionales (o diplomáticos) y jurisdiccionales, por contraposición. Importante aclarar que la primera pareciera ser más utilizada al interior de los ordenamientos jurídicos de los

de Indias); en las diferentes discusiones en torno a la reforma de la Ley General Tributaria en España; en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (*Memorias*, 2004, Ecuador); y, muy recientemente en foros y discusiones al seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), de la Cámara de Comercio Internacional y de la Internacional Fiscal Association (IFA). Es el caso del reciente foro conjunto denominado “*The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*” (International Chamber of Commerce, in cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006).

países, mientras que la segunda más apropiada en el contexto internacional; y, por lo tanto, esta última, de mayor interés para efectos de esta investigación¹⁵.

1.1. AUTOCOMPOSICIÓN Y HETEROCOMPOSICIÓN

A partir de la primera clasificación, los conflictos tributarios que se plantean entre las partes pueden ser resueltos por ellas mismas, evitándolos o poniéndoles fin una vez surgidos, lo que se denomina *autocomposición*; o ser sometidos a un tercero independiente a cuya decisión quedan sujetas, *heterocomposición*¹⁶.

La *autocomposición* ha dado lugar a reservas doctrinarias pues las soluciones alcanzadas pueden comprometer principios fundamentales del derecho tributario como son los de legalidad, igualdad e indisponibilidad del crédito tributario. Caso contrario sucede con la heterocomposición por la cual un tercero *super partes* resuelve conforme a derecho y no *ex aequo et bono*, ni como amigable componedor, sin poner en tela de

¹⁵ Como una “tercera” clasificación, **T. Rosembuj** considera que los conflictos pueden afrontarse o confrontarse. En el primer caso, existen *formas no adversariales* para la resolución alternativa de conflictos como lo son la negociación extrajudicial, judicial o asistida. En esta categoría también entraría la mediación como una de las formas por las cuales las partes resuelvan el conflicto por sí mismas, inducidas por un tercero para lograr un acuerdo. Los *métodos adversariales*, o procedimientos judiciales, se apoyan en la confrontación. *A contrario sensu*, los no adversariales buscan la solución que convenga a los participantes, controlando su resultado directamente (AA.VV., *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2003; y también en Rosembuj, T., “La resolución alternativa de conflictos tributarios”, *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, Separata).

¹⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*,...ob.cit.. Ver también ponencia incluida en estas memorias de **A. López Díaz**, pág. 419.

juicio ninguno de los anteriores principios¹⁷. Otro sector de la doctrina considera, sin embargo, que indistintamente de si el método es auto o heterocompositivo, habrá discusión en torno a los mencionados principios por cuanto no es un juez quien dirime la controversia.

En relación con la *heterocomposición*, **P. Aragonese** **Alonso**¹⁸ manifiesta que el tercero llamado para intervenir en el reparto puede ser elegido de dos formas: inmediatamente por los interesados en el mismo¹⁹ o por designación mediata a través de instituciones existentes²⁰. Su intervención usualmente es provocada a diferencia de la intervención espontánea (*v.g.* actuación de la fuerza pública).

Para el análisis de los mecanismos de *autocomposición*, partimos de la propuesta doctrinaria de **S. Barona Vilar**²¹ quien al estudiar las alternativas al poder judicial, por ella denominadas “Alternative Dispute Resolutions – ADR”, en los sistemas anglosajón, alemán, italiano, iberoamericano y español, establece que las técnicas que permiten una solución extrajudicial del conflicto, no heterocompositivas, son la *negociación*, la *mediación* y la *conciliación*. También puede incluirse dentro de este grupo clasificatorio a la *transacción*. Analicemos cada una de estas técnicas:

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Aragonese Alonso, P., *Proceso y Derecho Procesal (Introducción)*, Editoriales de Derecho Reunidas EDERSA, Madrid, 1997.

¹⁹ Denominada por el tratadista como estructura arbitral con carácter general.

²⁰ A cuya idea objetiva se encuentra adherida la voluntad de los particulares.

²¹ Barona Vilar, S., *Solución extrajudicial de conflictos “Alternative Dispute Resolution” (ADR) y Derecho procesal*, Tirant lo blanch, Valencia, 1999.

a. Negociación. En ella, los sujetos en conflicto pueden, sin la intervención de un tercero, tratar de alcanzar una solución al asunto en conflicto, mediante la comunicación entre sí, exponiendo cada uno sus beneficios y asumiendo que, en todo caso, va a existir una cesión que implique una renuncia a algo. Es importante precisar que se trata de una primera etapa voluntaria para la solución de los problemas sin la existencia de reglas procedimentales.

b. Mediación. Es el procedimiento por el cual interviene un tercero (funcionario, juez, abogado, psicólogo, terapeuta, siquiatra, entre otros), ajeno al conflicto, que reúne a las partes y ayuda a resolver sus desacuerdos. Muy importante es, para el éxito del procedimiento, la capacidad de persuasión del tercero en la búsqueda de una solución común que *“implique una desaparición, o cuanto menos suavización, de la crispación existente”*²².

Para **O. A. Goziani**, *“(e)l mediador facilita las cosas para que los que asisten a la audiencia puedan hablar francamente de sus intereses, dejando al lado sus posiciones adversas. Mediante las preguntas apropiadas y las técnicas adecuadas, se puede llevar a las partes hacia los puntos de coincidencia y, si ellas no llegan a un acuerdo, el mediador no puede tomar ninguna decisión al respecto porque él no puede obligarlas a hacer o a aceptar nada. Llegado el caso, ahí termina la mediación”*²³.

²² *Ibidem*.

²³ Goziani, O.A., *Formas alternativas para la resolución de conflictos*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1995.

Las siguientes serían, entonces, las notas características de la *mediación*²⁴:

- **Un tercero imparcial.** El mediador, quien actúa como tercero neutral, es la persona que dirige y realiza enteramente el trabajo derivado del proceso, pero carece de potestad para obligar en una decisión. Para lo anterior, asiste a las partes con el fin de lograr un acuerdo que acerque sus diferencias de forma voluntaria y su resultado se traduce en un contrato final.
- **Un tercero que proteja la integridad del proceso.** La confidencialidad es una característica central en la mediación para lo cual se firma un convenio antes del inicio de las sesiones. Por lo tanto, no sólo el mediador no toma parte contra ninguna de las partes en mediación, sino que tampoco usurpa los derechos de las partes a revelar o no información alguna.
- **Voluntariedad.** Es un proceso voluntario donde las partes son libres de participar o no.
- **Buena fe de los intervinientes.** La buena fe incluye no sólo participar en el método alternativo de resolución de conflictos con el propósito de alcanzar una solución, sino también no usar el procedimiento para finalidades ajenas al proceso.

²⁴ Muy bien definidas estas notas características por **O.A. Goziani** (*ibidem*) y **C.O. Lucas Mas** (“La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. Especial referencia a las actuaciones del IRS (Internal Revenue Service)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No. 269, 2003).

- **La presencia de las partes.** Las partes, o quienes actúen en nombre de estas, deben atender al proceso con el fin de encontrar un arreglo. Si los encargados de tomar las decisiones no asisten, el proceso se convierte en algo distinto a la mediación.
- **Un lugar o punto de reunión apropiado.** Habitualmente, esto significa un emplazamiento neutro que sea propicio para el procedimiento. Debe suponer un lugar donde la neutralidad y la confidencialidad puedan obtenerse.

c. Conciliación. En este procedimiento un tercero interviene mas no incita activamente a animar a las partes a alcanzar una solución al conflicto planteado. De esta manera, el conciliador pretende que las partes logren un acuerdo pero sin adoptar *medidas persuasivas, integradoras* e incluso *disuasorias* que tiendan a concretar una solución de consenso entre ellas. Por lo tanto, su función principal consiste en reunir las o en transmitir entre ellas los mensajes o informaciones.

Respecto de la conciliación, **O. Goziani** considera que se puede hablar en dos sentidos, *“proveniente del acuerdo de voluntades que encuentra puntos de acercamiento entre los intereses que los enfrentan sin que para ello intervengan terceros; o, también, de la actividad dispuesta por otro en miras a aligerar las tensiones y desencuentros de las partes”*, agregando, *“en el primer caso, la conciliación es el resultado de actitudes libres y privadas. En el segundo supuesto, el tercero (conciliador) puede ser impuesto por la ley o elegido voluntariamente”*²⁵.

²⁵ Goziani, O.A., *Formas alternativas para la resolución de conflictos*,... ob.cit..

De lo expuesto anteriormente se puede concluir que para distinguir entre la *mediación* y la *conciliación* es indispensable analizar el rol que desempeña el tercero para encontrar la solución al conflicto. De esta manera, si éste consiste en el acercamiento de posiciones y la proposición de alternativas para un acuerdo, estaremos entonces en presencia de la *mediación*. Si por el contrario, el rol es más pasivo y se limita a reunir a las partes y escucharlas sin hacer propuestas, estaremos frente a la *conciliación*²⁶.

d. Transacción. Para **J. Castán Tobeñas** y **M. Albaladejo** la *transacción* es, respectivamente, “(e)l contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, ponen fin a la incertidumbre que entre ellas mediaba acerca de la existencia, contenido o extensión de una relación jurídica”²⁷ y “el contrato por el que las partes (mediante recíprocas concesiones), ponen fin a una controversia jurídica (bayan provocado o no ya el comienzo de un pleito) existente entre ellas estableciendo al respecto un estado de cosas que, en adelante, reconocen y admiten”²⁸.

Así las cosas, un elemento fundamental de la *transacción* es su autoridad de cosa juzgada para las partes²⁹. Además, a diferencia de la *mediación* y el *arbitraje*, el acuerdo

²⁶ A similar conclusión llegan **A.M. Pita Grandal** y **C. Ruiz Hidalgo** en su ponencia presentada en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*,...ob.cit., págs. 425-426).

²⁷ Castán Tobeñas, J., *Derecho civil español, común y foral*, Ed. Reus, Madrid, 1956, tomo IV, pág. 749.

²⁸ Albaladejo, M., *Derecho civil*, Librería Bosch, Barcelona, 1982, tomo II, vol. 2º, pág. 401.

²⁹ Ver al respecto **M. Simón Mataix** (“El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”, *Impuestos*, 2002).

que se logra mediante concesiones recíprocas entre las partes, se da sin intervención de persona ajena³⁰.

En el ámbito tributario mucho se ha discutido la posible utilización de esta figura. Por ejemplo, el gran maestro **A.D. Giannini** manifiesta que la existencia de la *transacción* requiere “*que se tenga capacidad de disponer de los derechos que forman el objeto del litigio, y es evidente que la autoridad financiera no tiene atribuciones para disponer de los derechos de crédito que nacen a su favor de la exacta aplicación de la ley tributaria*”³¹.

Sin embargo, esta interpretación es muy rigurosa y la gran mayoría del grupo de reconocidos tributaristas que se han referido a esta figura no la comparten. Es el caso, por ejemplo, de **I. Cruz Padial**³², para quien la *transacción* en el procedimiento tributario es completamente admisible en el ordenamiento jurídico constitucional español³³.

³⁰ Idea retomada por **A. García Frías** y por el trabajo conjunto de **A.M. Pita Grandal** y **C. Ruiz Hidalgo** al analizar esta figura afín al arbitraje y su empleo en materia tributaria (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 130-133 y 425-426, respectivamente).

³¹ Giannini, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

³² Cruz Padial, I., “El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos”, *Carta Tributaria*, 1999.

³³ Interesantes análisis sobre las técnicas transaccionales en el ordenamiento español así como el derecho comparado se encuentran en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996. Para el caso argentino en comparación con otros países véase Casás, J.O., *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias*, Buenos Aires, 2003.

Por su parte, las principales diferencias entre el *arbitraje* y la *transacción* son concretamente las siguientes³⁴:

1. La *transacción* tiene un origen contractual desde su inicio hasta el arreglo, mientras que el *arbitraje* tiene su origen en un contrato o convenio pero deriva en un proceso.
2. En la *transacción* las partes deben dar, prometer o retener alguna cosa, que se constituye en el objeto del contrato. Por su parte, en el *arbitraje* el laudo determina a cuál de las partes corresponde el derecho.
3. Es posible evitar un juicio con la *transacción*, mientras que mediante el *proceso arbitral* se resuelven las diferencias sometidas al mismo.
4. Las controversias a dirimir mediante *arbitraje* deben ser actuales. Por su parte, en la *transacción* pueden resolverse conflictos presentes o prever futuros.
5. En la *transacción*, las partes o sus mandatarios acuerdan un arreglo amigable. En el *arbitraje* son designadas terceras personas para que den una solución definitiva al conflicto.

e. Otros. Algunos procedimientos de resolución alternativa de conflictos autocompositivos adicionales mencionados por la doctrina son³⁵:

³⁴ Benetti Salgar, J., *El arbitraje en el derecho colombiano*, Editorial Temis, Colombia, 2001, págs. 15 y 16.

- **Facilitación.** Bajo esta técnica, el tercero, denominado facilitador, actúa como experto neutral para ayudar a las partes a lograr un determinado objetivo o completar un trabajo a mutua satisfacción de los participantes.
- ***Fact finding.*** El *fact finder* elabora la información que le suministran las partes y recomienda una solución que no es obligatoria.
- ***Minitrial.*** Es un juicio privado en el que los abogados de las partes presentan sus alegaciones y las defienden ante un tercero neutral, normalmente un juez en excedencia o jubilado, con carácter previo a entrar en acuerdos, con el objetivo de que las partes conozcan lo que les podrá deparar un juicio o pleito de verdad.

Dentro de los mecanismos heterocompositivos se encuentra básicamente el *arbitraje*.

Para **S. Barona Vilar**³⁶ esta técnica no es aislada respecto de las autocompositivas pues en muchas ocasiones éstas pueden ser utilizadas de manera previa o simultánea, en especial con la *mediación*. Sin embargo, precisa la autora que, si se emplean técnicas mixtas, quien hace de mediador debe también ejercer las funciones de árbitro. Se

³⁵ Principalmente, seguimos a Goziani, O.A., *Formas alternativas para la resolución de conflictos*,... ob.cit..

³⁶ Barona Vilar, S., *Solución extrajudicial de conflictos "Alternative Dispute Resolution" (ADR) y Derecho procesal*,... ob.cit..

trata, es este orden de ideas, de la técnica que se ha venido denominando como *mediación-arbitraje*³⁷.

a. Arbitraje. Es la resolución de una cuestión o disceptación entre partes por medio de un tercero que asume el papel de juez y resuelve con su juicio el problema que previamente le han sometido las partes de común acuerdo³⁸.

De esta manera, y como **R. Calvano**³⁹ sugiere, el *arbitraje* constituye una jurisdicción privada, instituida por la voluntad de las partes o por decisión del legislador, por la cual se desplaza la potestad de juzgar hacia órganos diferentes de los tribunales estatales, a quienes se inviste para ello de facultades jurisdiccionales semejantes a las de aquellos, en orden a la resolución de un caso concreto. Dentro de sus principales características se encuentran⁴⁰:

³⁷ **O.A. Goziani** también se refiere a la figura de *mediación-arbitraje*, por la cual, el mediador-árbitro está autorizado por las partes, primero, para actuar como mediador y, después, como árbitro con potestad resolutoria sobre las cuestiones no mediadas (*Formas alternativas para la resolución de conflictos*,... ob.cit.). De esta manera existe como lo manifiesta **J. V. Troya Jaramillo** un hilo conductor entre los mecanismos alternativos de solución de controversias distintos al arbitraje y el arbitraje, y por lo tanto, es conveniente acudir a los primeros en forma previa para que el arbitraje sea la culminación de las gestiones realizadas por las partes para dar por terminados sus diferendos (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*...ob.cit., págs. 13-14).

³⁸ Ramos Méndez, F., *Derecho Procesal Civil*, Editorial Bosch, Barcelona, 1992.

³⁹ Calvano, R., *Arbitraje*, Vilella Editor, Buenos Aires, 2000.

⁴⁰ Características definidas por los procesalistas **J. M. Roca Martínez** (*Arbitraje e instituciones arbitrales*, Bosch, 1992), **J. Guasp** (*El arbitraje en el derecho español*, Ed. Bosch, Barcelona, 1956), **M. Monroy Cabra** (*Arbitraje comercial nacional e internacional*, segunda edición, Legis, Bogotá) y **R. Calvano** (*Arbitraje*,...ob.cit.).

a) La potestad de juzgar y resolver el conflicto la tienen personas ajenas a la función judicial y que pertenecen a la esfera privada.

b) Esta “jurisdicción” se configura por voluntad de las partes, cuando los litigantes, con anterioridad a la presencia del problema, acordaron que sus diferencias se arreglarían por decisión de un tercero privado. También esa potestad la puede establecer el legislador para casos particulares, en donde el concurso de un perito o de una persona imparcial, es indispensable para emitir una opinión decisoria y definitiva⁴¹.

c) Lo enunciado anteriormente establece de manera implícita que las diferencias que se podrían resolver por este método son aquellas que son inherentes al libre albedrío de la voluntad de las partes, y no aquellas que tengan que ver con el orden público, en donde el Estado no tiene la facultad ni la autorización para acudir a este medio de resolución de controversias. Esta nota característica del *arbitraje* será de ineludible análisis cuando nos centremos en su utilización en materia tributaria.

⁴¹ Algunos tratadistas como **O. A. Goziani** (*Formas alternativas para la resolución de conflictos...* ob.cit.) distinguen entre dos formas de *arbitraje*, el primero denominado *voluntario* si proviene de la libre determinación de las partes sin que preexista un compromiso que las vincule y, *forzoso*, si viene impuesto por una cláusula legal o por el sometimiento pactado entre las partes antes de ocurrir el conflicto.

d) La decisión de los árbitros tiene efectos de cosa juzgada, quiere decir esto que al tribunal arbitral que juzga en este procedimiento se le otorga facultades de decisión definitivas. De esta manera, las resoluciones adoptadas deben ser cumplidas por las partes en forma estricta, caso contrario, las mismas pueden ser objeto de coerción por petición de algún interesado a un juez en particular.

e) Los árbitros solamente tienen jurisdicción para el caso que es de su conocimiento y no para otros. En esto se diferencian de los jueces, cuya jurisdicción es otorgada por los respectivos cuerpos normativos para ejercer sus funciones de forma prolongada en el tiempo, lo que hace que su potestad de juzgar se presente siempre mientras se encuentre vigente su nombramiento.

En ese orden de ideas, el *arbitraje* se distingue de la *mediación* y la *conciliación* en la medida en que el tercero que participa posee jurisdicción otorgada por el ordenamiento jurídico y su decisión tiene fuerza vinculante para las partes en conflicto.

1.2. MEDIOS NO JURISDICCIONALES Y JURISDICCIONALES

La segunda clasificación, propia de la doctrina internacionalista⁴², distingue entre los *medios no jurisdiccionales o diplomáticos* y los *medios jurisdiccionales o jurídicos*. Los primeros

⁴² Para este análisis se retoma en esencia a **J.A. Pastor Ridruejo** (*Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, págs. 559 y siguientes) y a **F. Mariño** (*El arbitraje internacional*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1989).

buscan, mediante acuerdo, facilitar la solución de la diferencia entre los Estados interesados; mientras que los segundos, tienen como objetivo la intervención de un tercero imparcial que, por determinación de las partes, examine y resuelva la controversia mediante una decisión de obligatorio cumplimiento para las mismas.

La anterior caracterización parece muy similar a la analizada para los métodos autocompositivos y heterocompositivos; sin embargo, dado que los procesalistas, internacionalistas o no, mencionan en sus estudios, una y otra, parece pertinente su referencia en la presente investigación⁴³. Además, es importante aclarar que no necesariamente las comprendidas en una corriente clasificatoria hacen parte de la otra.

Así las cosas, dentro de los *medios no jurisdiccionales o diplomáticos*, encontramos la *negociación internacional*, los *buenos oficios* y la *mediación internacional*, la *investigación internacional* y la *conciliación internacional*.

⁴³ Los tributaristas hacemos uso de las definiciones y clasificaciones que sobre esta materia hacen los procesalistas y los internacionalistas. Por ejemplo, **C. Palao Taboada** al referirse al arbitraje internacional hace uso de la primera clasificación (autocomposición *versus* heterocomposición) de la siguiente manera: “...frente a la pura transacción o ‘transacción en sentido estricto’ que conllevan los mecanismos de autocomposición, empleando las recíprocas concesiones entre los contendientes como medio para solucionar los conflictos generados entre ellos, el arbitraje internacional significa, en cambio, el compromiso de las partes de resolver la controversia hermenéutica, en lo que a nuestro tema respecta, mediante un Tribunal o una Comisión arbitral, a cuya decisión se comprometen los Estados contratantes, encontrándonos por consiguiente, ante un método de heterocomposición, en la que es la voluntad de un tercero ajeno a las partes quien dirime el conflicto suscitado” (“El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición”, *Hacienda Pública Española*, No. 16, 1972).

a. La negociación internacional. En nada difiere de la definición presentada anteriormente salvo en la naturaleza internacional de las partes.

b. Los buenos oficios y la mediación internacional. Estas dos instituciones jurídicas de derecho internacional se caracterizan por la intervención de un tercer sujeto internacional (Estado u organización internacional) o un grupo de ellos (*v.g.* mediación colectiva) en la solución de la controversia⁴⁴.

La función del tercero varía según se trate de *buenos oficios* o *mediación*. En el primer caso, el tercero se limita a ser un simple intermediario sin formular ninguna solución. Se trata de la acción amistosa de un tercer Estado u organismo internacional para poner de acuerdo a las partes en desacuerdo mediante una intervención discreta. En la *mediación*, por el contrario, el mediador interviene no sólo intentando poner de acuerdo a las partes sino también proponiéndoles una solución. En igual sentido se planteó, líneas atrás, la definición para la *mediación* al ser estudiada como mecanismo autocompositivo.

Otras características que pueden mencionarse al referirse a la *mediación* son, en primer lugar, que ésta puede ser solicitada por las partes u ofrecida espontáneamente por un tercero; segundo, no todo asunto puede sujetarse a este procedimiento (*v.g.* temas de interés o condena internacional no pueden ser objeto de mediación); y finalmente, el

⁴⁴ Ver al respecto **J.A. Pastor Ridruejo** (*Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales,...*ob.cit.).

mediador difiere del conciliador en que su gestión es informal y dispone únicamente de la información que le proporcionan las partes⁴⁵.

c. La investigación internacional. Bajo este mecanismo las comisiones de investigación buscan establecer la materialidad de los hechos ocurridos y el origen de la desavenencia, con el propósito de esclarecer una cuestión de hecho en disputa entre las partes, mediante un examen completo, objetivo e imparcial.

d. La conciliación internacional. Es la intervención en el arreglo de una diferencia internacional, de un órgano sin autoridad política propia que, gozando de la confianza de las partes en litigio, está encargado de examinar todos los aspectos del litigio y proponer una solución que no es vinculante para las partes. Similar definición planteamos atrás a excepción del carácter internacional de las partes.

Por su parte, dentro de los *medios jurisdiccionales o jurídicos* la doctrina ha clasificado tanto al *arreglo judicial* como al *arbitraje internacional*.

a. El arreglo judicial. Dentro de las notas distintivas de este mecanismo encontramos:

1) El órgano judicial es permanente, por lo tanto, preexiste y subsiste a la controversia.

⁴⁵ Troya Jaramillo, J. V., “Tributación y arbitraje internacional, El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en Ecuador”, ... ob.cit..

2) Los Estados se encuentran ante este órgano ya constituido y sólo pueden, en determinadas ocasiones, elegir un juez *ad hoc*. De esta manera, se encuentran obligados a un procedimiento establecido previamente en un reglamento.

b. El arbitraje internacional⁴⁶. Para algunos autores como **J.A. Pastor Ridruejo**⁴⁷ una definición “impeccable” desde el punto de vista doctrinal es la contenida en el artículo 37 de la Convención de La Haya del 18 de octubre de 1907 sobre solución pacífica de las controversias internacionales, por la cual, el *arbitraje internacional* tiene por objeto arreglar los litigios entre los Estados mediante jueces por ellos elegidos y sobre la base del respeto al derecho. Adicionalmente, establece que el convenio de arbitraje implica el compromiso de someterse de buena fe a la sentencia arbitral.

Dentro de las notas características acogidas uniformemente por la doctrina procesal internacionalista⁴⁸, tenemos:

⁴⁶ Siguiendo a **F. Cordón Moreno** (*El arbitraje en el derecho español: interno e internacional*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1995) las principales diferencias entre el *arbitraje internacional* y el *interno* son: a. Mientras que la aplicación del arbitraje interno dependerá de si aparece o no previsto en los ordenamientos internos de cada Estado; la posibilidad de acudir al arbitraje internacional deberá plasmarse en los convenios internacionales; b. En el ámbito internacional se utiliza el arbitraje tanto para la resolución de una controversia como para llevar a cabo una labor interpretativa; y c. Los laudos internacionales no tienen eficacia ejecutiva directamente pues precisan el trámite del *exequátur*.

⁴⁷ Pastor Ridruejo, J.A., *Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales*, ... ob.cit..

⁴⁸ Citando sólo a algunos: **M. Díez De Velasco** (*Instituciones de derecho internacional público...* ob.cit.), **F. Mariño** (*El arbitraje internacional...* ob.cit.), **J.A. Pastor Ridruejo** (*Curso de derecho internacional público...* ob.cit.), **A.M. Botero Sanclemente** y **N.R. Correa Henao** (*Arbitraje internacional*, segunda edición,

- a) El arbitraje es un procedimiento jurisdiccional de solución de controversias internacionales.
- b) El órgano arbitral es efímero por naturaleza, ya que se crea *ad hoc* para resolver una controversia y desaparece cuando es solucionada.
- c) El órgano arbitral (órgano unipersonal o colegiado) que interviene en la solución de las diferencias entre sujetos internacionales actúa de manera totalmente independiente.
- d) El órgano arbitral adopta, después de un procedimiento contradictorio, una decisión, denominada *laudo*, basada en derecho internacional y jurídicamente obligatoria para las mismas. De esta manera, la finalidad del arbitraje consiste en el arreglo definitivo de la controversia⁴⁹.

Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá, 2004), **M. Simón Mataix**, (“El arbitraje como técnica... ob.cit.) y **J. Guasp** (*El arbitraje en el derecho español...* ob.cit.).

⁴⁹ Importante precisar que, y siguiendo a **F. Mariño** (*El arbitraje internacional...* ob.cit.), el arbitraje tiende en ocasiones a aproximarse a los procedimientos diplomáticos de solución pacífica de controversias, en especial a la *conciliación* y a la *mediación*, cuando se altera su elemento más esencial como lo es el carácter obligatorio y definitivo del laudo arbitral. En tales supuestos, el órgano recomienda o aconseja, pero no “arbitra” en el sentido de que no dicta sentencia, desnaturalizándose el *arbitraje* y convirtiéndolo en formas de *seudo-arbitraje*, cercanas más bien a una *conciliación* obligatoria o a una *mediación* obligatoria.

e) La sumisión de una controversia al mecanismo arbitral no depende sino de la voluntad de las partes, esto es, del consentimiento de los Estados.

f) Los árbitros son designados por las partes normalmente de un listado previamente confeccionado por éstas.

g) Los Estados pueden conformar a su gusto, de mutuo acuerdo, el procedimiento.

h) El arbitraje internacional puede adoptar dos formas fundamentales: el *arbitraje aislado, voluntario* o *potestativo* es decir, el que tiene lugar cuando se crea *ex novo* el tribunal arbitral para solucionar una diferencia determinada entre dos Estados, sin que su constitución venga impuesta por ninguna norma internacional con vigor con anterioridad al compromiso de creación; y el *arbitraje obligatorio*, previsto como procedimiento exclusivo o como alternativo de solución, que tiene lugar cuando los Estados partes en una controversia internacional se habían obligado previamente, por medio de acuerdo, a someterla llegado el caso, al tribunal de arbitraje. En el último caso, la obligatoriedad puede venir impuesta por una cláusula compromisoria contenida en un acuerdo internacional (bilateral o multilateral), sobre una materia específica; en una cláusula general, incluida en un convenio internacional de cooperación; o bien en disposiciones contenidas en acuerdos (bilaterales o multilaterales) relativos a solución pacífica de controversias entre las partes.

i) Desde la segunda década del siglo pasado a nivel mundial se vienen creando instituciones⁵⁰ que dedican sus esfuerzos a la promoción de alternativas no judiciales para la resolución de conflictos, en especial el arbitraje internacional⁵¹. Es el caso de la Corte de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional; la Comisión Interamericana de Arbitraje Comercial, CIAC; la Asociación Americana de Arbitraje; el Centro de Arbitraje de Columbia Británica; la Corte de Arbitraje de Madrid; el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones - CIADI (ICSID)⁵² y la Asociación Japonesa de Arbitraje Comercial; entre otras⁵³.

⁵⁰A diferencia del *arbitraje institucional o administrado*, donde existe una institución de carácter permanente que brinda apoyo en el procedimiento arbitral tanto a los interesados en este mecanismo para resolver sus diferencias como al tribunal una vez constituido, el *arbitraje ad hoc o independiente* se desarrolla mediante árbitros independientes que actúan sin el mencionado apoyo ni administración de institución alguna (Entre otros, Benetti Salgar, J., *El arbitraje en el derecho colombiano*,...ob.cit., págs. 259 a 262).

⁵¹ También, entre otras, promueven la conciliación y la amigable composición.

⁵² Para **P. Egas Reyes** (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*...ob.cit., pág. 110), y a pesar de que la diferencias tributarias no son objeto de conocimiento por parte de esta entidad, es importante analizar la experiencia del CIADI en la resolución de conflictos que surgen a partir de las inversiones que realiza en un Estado el nacional de otro Estado. También recomienda revisar la experiencia de la unificación del derecho en materia comercial lograda por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI).

⁵³ Para profundizar en sus normas de creación y regulación de procedimientos véanse las ponencias presentadas en AA.VV., *El arbitraje en los conflictos económicos internacionales*, Cámara de Comercio de Bogotá, Colombia, 1995; en especial, las de **R. Bernal Gutiérrez** y **F. Mantilla Serrano**, donde la primera explora los principales sistemas de arbitraje internacional institucional y, la segunda, se refiere concretamente a la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional.

De lo dicho anteriormente se puede concluir que las diferencias principales entre el *arbitraje* y el *arreglo judicial* estriban en el carácter permanente o transitorio del órgano encargado de dirimir el conflicto y en la posibilidad de elección previa de sus miembros por las partes⁵⁴.

Pese a lo anterior, y siguiendo a **M. Díez De Velasco**, “*sus semejanzas son muy importantes pues en ambos los sujetos en discordia aceptan voluntariamente someter la cuestión a una tercera instancia, las reglas aplicables son a grandes rasgos las mismas, y la sentencia es obligatoria para las partes*”⁵⁵. De esta manera, el rasgo más esencial, compartido por ambas instituciones, es el carácter definitivo y obligatorio para las partes de la decisión del órgano que lo realiza⁵⁶. Así las cosas, tanto la creación de comisiones arbitrales como la existencia de organismos supranacionales han sido instrumentos útiles para resolver diferencias internacionales.

1.3. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Como se analizará más adelante, el *arbitraje* no es el único mecanismo que ha sido utilizado en el ámbito internacional para solucionar conflictos de naturaleza tributaria en la medida en que son varios los convenios de doble imposición que contemplan el

⁵⁴ Ver al respecto a **M. Simón Mataix** (“El arbitraje como técnica... ob.cit.”) y **F. Mariño** (*El arbitraje internacional...* ob.cit.).

⁵⁵ Díez De Velasco, M., *Instituciones de derecho internacional público*, Tecnos, 2007, pág. 660.

⁵⁶ Mariño, F., *El arbitraje internacional...* ob.cit.

procedimiento amistoso. Recordemos que, inclusive, en el ámbito de la tributación internacional se venía dando aplicación restringida al primero, y más amplia al segundo. Sin embargo, esta tendencia, como demostraremos a lo largo de este escrito, ha venido cambiando por cuanto el desarrollo del arbitraje tributario internacional en los últimos años ha sido lento pero progresivo. De esta manera, y siguiendo a **J.G. Merrills**, “dentro del derecho internacional económico, que considera como sujetos también a los particulares y que tiene relación próxima con el derecho internacional tributario, uno de los temas de mayor trascendencia es el arreglo de controversias de manera pacífica, entre Estados, organismos internacionales y empresas o individuos”⁵⁷.

Por lo anterior, no podemos dejar de analizar el concepto y naturaleza jurídica del procedimiento amistoso, intentando clasificarlo en alguna de las corrientes anteriormente explicadas.

En primer lugar, es importante notar que este procedimiento se encuentra consagrado en varios modelos internacionales, y pese a que el más utilizado y discutido por la doctrina internacional es el contenido en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC OCDE), existen otros que lo contemplan de una manera muy similar

⁵⁷ Merrills, J.G., *International Dispute Settlement*, Second Edition, Grotius Publications, Cambridge University Press, 1996. Citado por **J. V. Troya Jaramillo** en “Tributación y arbitraje internacional (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en Ecuador)”,...ob.cit.. Para **G. Groen** (“Arbitration in bilateral tax treaties”, *Intertax*, Volume No. 30, Issue 1, 2002), el texto de **J.G. Merrills** es de inevitable lectura al analizar la naturaleza jurídica de los mecanismos internacionales de resolución de conflictos.

como, por ejemplo, el artículo 25 de los Modelos de Convenio de las Naciones Unidas (en adelante, MC ONU) y de los Estados Unidos de Norteamérica⁵⁸. También, según la doctrina, existen en el contexto internacional mecanismos para solucionar controversias internacionales tributarias tales como el artículo 20 del Modelo de Convenio de la Comunidad Andina⁵⁹ y la Convención Nórdica de 1996⁶⁰.

Por ser el más conocido y relevante⁶¹, estudiemos cómo se consagra la figura del procedimiento amistoso o *mutual agreement procedure* (en adelante, PA) en la versión

⁵⁸ Para una buena comparación entre los textos de los modelos OCDE, ONU y US (Estados Unidos de Norteamérica), ver *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, United Kingdom, 1991 y 1997. A quienes les interese, en esta última edición también pueden profundizar sobre los comentarios y notas explicativas al modelo OCDE (en versión del año 1997), las conformidades y divergencias, así como la evolución de los CDIs firmados por Alemania con base en esta versión de modelo.

⁵⁹ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Crónica Tributaria*, Núm. 114, 2005, pág. 141. Ver también, Thuronyi, V., *International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty*, 26 Brooklyn J. Int'l L. 1641, 2001.

⁶⁰ Ribes Ribes, A., “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, pág. 301.

⁶¹ Al analizar estos modelos (en particular los artículos 25.3 de los modelos ONU y US, último que adicionalmente incluye una lista exhaustiva de las cuestiones sobre las cuales las autoridades se encuentran autorizadas a consultar y buscar un acuerdo), **A. Ribes Ribes** (*Ibidem*, pág. 301) considera que las palabras de los mismos son idénticas entre sí pero que difieren de aquellas del modelo OCDE; sin embargo, este último es el más utilizado en el contexto internacional y, por lo tanto, reviste de mayor interés académico.

condensada del año 2005⁶² del Modelo de Convenio Tributario sobre el Ingreso y el Capital de la OCDE⁶³:

Artículo 25

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. *En caso de que una persona considere que las acciones de uno o los dos Estados Contratantes termina o terminará siéndole grabada con impuestos no previstos en este Convenio podrá, independientemente de los recursos contemplados en la legislación propia de tales Estados, llevar su caso ante la autoridad competente del Estado Contratante del que esa persona es residente o, si se trata de un caso previsto en el párrafo 1 del Artículo 24,⁶⁴ ante aquella del Estado Contratante del cual esa persona es nacional. El caso debe ser*

⁶² Al momento de terminar este escrito el sitio web de la OCDE anuncia como novedad bibliográfica la nueva versión condensada del Modelo de Convenio de julio de 2008. Información disponible en: <http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?K=5KZK84MH58R5&CID=&LANG=EN>, consultado el 2 de septiembre de 2008.

⁶³ Ya desde el Modelo de Convenio de 1977 el artículo 25 reconocía que las autoridades competentes podían directamente resolver las dudas o desacuerdos que surgieran de la interpretación y aplicación del Convenio. Además, el comentario a este artículo establecía que este procedimiento es lo máximo que los Estados estaban preparados a aceptar (Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer, EE.UU., 2001, disponible en: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>), consultado el 30 de noviembre de 2007). Ver comentarios al MC OCDE, artículo 25 (marginal 45).

⁶⁴ El párrafo 1 del artículo 24 establece: “*Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos por el otro Estado Contratante a ninguna imposición tributaria, ni a ningún requisito asociado, que represente o pudiera representar otra o mayor carga que aquella a la que está sometido en relación con la residencia. Esta disposición, sin*

presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que originó la carga fiscal con el clausulado del Convenio.

- 2. La autoridad competente procurará, si la objeción en contra parece justificada y si no es capaz de encontrar una solución satisfactoria unilateralmente, solventar el caso mediante un procedimiento amistoso ante la autoridad competente del otro Estado Contratante, con el propósito de evitar el gravamen que no sigue los lineamientos del Convenio. Cualquier acuerdo logrado será puesto en marcha sin importar límite de tiempo alguno en las leyes propias de los Estados Contratantes.*
- 3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes procurarán solucionar mediante procedimiento amistoso las dificultades o dudas que surjan de la interpretación o aplicación del Convenio. También podrán consultar acerca de la eliminación del doble gravamen en casos no previstos en el Convenio.*
- 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente, incluso mediante una comisión conjunta de ellos mismos o sus representantes, con el propósito de alcanzar un acuerdo en los casos mencionados en los párrafos anteriores⁶⁵.*

perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 1, también aplica para las personas que son residentes de uno o de los dos Estados Contratantes”.

⁶⁵ IBDF, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version – 2005, and Key Tax Features of Member Countries 2006*, Tiago Cassiano Neves Editor, Paris, 2006, págs. 40 y 41.

Según el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y la doctrina tributaria internacional⁶⁶, el artículo 25 del MC OCDE se refiere a varios procedimientos distintos sobre los cuales no cabe un mismo tratamiento jurídico.

En el primer párrafo, a instancia nacional, el contribuyente presenta su caso ante la autoridad competente del Estado del cual es residente o nacional, dependiendo si encuadra o no en lo previsto en el párrafo 1 del artículo 24 del modelo. Es decir, *“en un momento previo a la iniciación del procedimiento amistoso propiamente dicho, se advierte la posibilidad existente de que sea la propia administración la que resuelva de oficio la imposición no acorde a un CDI”*⁶⁷.

De esta manera, en los párrafos primero y segundo se establece que las autoridades competentes, a instancia internacional, procurarán resolver mediante acuerdo mutuo la situación de los contribuyentes sometidos a una tributación que no corresponde a

⁶⁶ En especial, **A. Ribes Ribes** (*Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 374), **K. Vogel** (*On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, United Kingdom, 1991 y 1997), **J.M. Calderón Carrero** (“Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure”, *Tax Analysts*, febrero, 2004), **F. Serrano Antón** (“La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”...ob.cit., págs. 141 a 171); **R. Couzin** (“Why international fiscal arbitration: the past and current state”, En: International Chamber of Commerce, *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006, págs. 3 y 4) y **G. Groen** (“Arbitration in bilateral tax treaties”,... ob.cit., págs.4 a 7).

⁶⁷ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”...ob.cit., pág. 144.

las provisiones del convenio. Este mecanismo de solución es frecuentemente denominado por la doctrina *procedimiento amigable individual o en sentido estricto*⁶⁸.

En el tercer párrafo se invita y autoriza a las autoridades competentes de ambos Estados, a instancia internacional, a resolver mediante acuerdo mutuo problemas relacionados con la interpretación y aplicación de la convención (*procedimiento amigable interpretativo*⁶⁹) y, además, ponerse de acuerdo en la eliminación de la doble tributación en aquellos casos no previstos por ésta (*procedimiento amigable integrativo*⁷⁰).

Adicionalmente, para introducirle practicidad a los anteriores procedimientos, el último párrafo establece que las autoridades pueden comunicarse entre sí, sin necesidad de acudir a canales diplomáticos, y si es admisible para ellas, pueden intercambiar opiniones oralmente a través de una comisión conjunta creada especialmente para tal fin⁷¹. Es importante precisar que la confidencialidad de la información intercambiada se encuentra asegurada dentro de los propósitos de este mecanismo de solución de controversias.

⁶⁸ Xavier, A., *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S. R. L., Argentina, 2005, pág. 175.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ *Ibidem*. A similares clasificaciones llega **R. Dominici** (AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*, Coordinador: Victor Uckmar, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003, págs. 142 y 143).

⁷¹ El artículo 26 del Modelo regula el mencionado intercambio de información.

Dentro de las características más importantes de este procedimiento se encuentran las siguientes⁷²:

- a. **Excepcionalidad.** El procedimiento amistoso tiene el carácter de excepcional y extraordinario frente a las medidas internas de los Estados contratantes⁷³.
- b. **Iniciativa procesal.** En el *procedimiento amigable individual* o en *sentido estricto*, la iniciativa es del contribuyente en el caso concreto. Por su parte, en los procedimientos *interpretativos* e *integrativos*, ésta pertenece exclusivamente y de oficio a las autoridades competentes, teniendo por objeto una pluralidad indeterminada de casos.
- c. **Procedimiento autónomo.** El procedimiento amistoso es autónomo en la medida en que el ejercicio de la pretensión procesal deriva de la convención internacional independientemente de los medios de defensa que posean los contribuyentes en los ordenamientos internos. De esta manera, para el inicio del procedimiento no se requiere el

⁷² Seguimos principalmente a **A Xavier** (*Derecho Tributario Internacional*,...ob.cit., págs. 175 a 178).

⁷³ Véanse, AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A, Colombia, 2006, pág. 283; García Prats, F.A., “Tributación de las rentas empresariales: rentas asociadas en los convenios de doble imposición”, *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, pág. 373; y, Comentarios del MC OCDE en el apartado 7 relativo al artículo 25.1..

agotamiento previo de los procedimientos internos y, por lo tanto, es admisible la acumulación de procesos en paralelo.

- d. **Procedimiento preventivo.** Puede llegar a ser efectivo ante la simple posibilidad de que se genere la doble tributación.

- e. **Bilateralidad.** Ante la inexistencia de soluciones unilaterales satisfactorias en su primera fase, el procedimiento amistoso permite la solución del caso mediante acuerdo amigable entre las autoridades competentes de los Estados en la segunda⁷⁴.

- f. **Informalidad.** En el procedimiento amistoso no se requiere que las autoridades competentes se comuniquen mediante canales diplomáticos, pero permite que, si lo desean, creen una comisión compuesta por representantes de ambas partes para el intercambio de posiciones orales. Así, no existen en este procedimiento ritos, plazos ni formalidades preestablecidas.

Finalmente, los comentarios al artículo 25⁷⁵ sirven para clarificar los propósitos de dichas reglas generales y, si es necesario, para ampliarlos, principalmente en lo que tiene que ver con las pautas seguidas a nivel internacional en el comportamiento de los procedimientos amistosos o, a nivel interno, en el comportamiento de los procedimientos existentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE al

⁷⁴ La primera fase es denominada *interna* por **A. Xavier** (*ibidem*) y, la segunda, *internacional*.

⁷⁵ IBDF, *OECD Model Tax Convention ...* ob.cit., págs. 300-312.

ocuparse de reclamaciones relacionadas con tributos. Adicionalmente, en los comentarios hay un apartado relacionado a la interacción de este procedimiento con el mecanismo de resolución de disputas previsto en los *General Agreement on Trade in Services* (GATS) así como las reservas de los países respecto del artículo⁷⁶.

R. Walter, al referirse a este procedimiento manifiesta: *“Puede ser demandado por cualquier persona natural o jurídica, residente en cualquiera de los dos Estados miembros del Convenio. Los únicos impuestos previstos por el Convenio son: IR, IS, ISF, derechos sucesoriales por fallecimiento siempre que hayan sido incluidos en el texto y cláusulas relativas a la no discriminación. Debe interponerse ante la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente, después de impuestos inmediatos o futuros suficientemente precisos. Este procedimiento puede ser emprendido en un período de 3 meses a 3 años, dependiendo de las convenciones, desde la primera notificación. La autoridad competente estudia la procedencia de la solicitud y busca una solución unilateral, aunque la mayor parte del tiempo indaga la autoridad competente del otro Estado. Se ha propuesto una solución al contribuyente según la cual él tiene dos meses para aceptarla y luego ser aplicada por los dos Estados. En caso de ser rechazada, la situación está regulada por cada Estado de acuerdo con la interpretación de su propia legislación y del Convenio. Si los cargos son apelados, el contribuyente dispone de los recursos de ley que puede cursar paralelamente al procedimiento amistoso, al cual debe renunciar si acepta el fallo”*⁷⁷.

De la literatura analizada, algunos autores han tratado de dilucidar la naturaleza jurídica de este procedimiento.

⁷⁶ Presentaron reservas Canadá, Portugal, Turquía, Reino Unido, Grecia, Irlanda, Italia, México, Portugal, Eslovaquia, España y Suiza.

⁷⁷ Walter, R., *Fiches de droit fiscal international*, Ellipses Édition, Paris, 2005, pág. 31.

Para **J. Pages i Galtés**, el *procedimiento amistoso* nada tiene que ver con los *buenos oficios* ni con la *mediación* pues el acuerdo amistoso se obtiene directamente entre las partes sin necesidad de que un tercer Estado practique buenos oficios o haga de mediador tanto en la fase nacional como internacional del procedimiento. Tampoco tendría nada que ver con la *investigación internacional* pues con tal procedimiento no se trata de esclarecer cuestiones fácticas derivadas de la interpretación y aplicación de los tratados, ni con el *arreglo judicial* por su falta de formalismo, la incapacidad para el contribuyente de presentar su caso ante la autoridad competente del otro Estado y la no obligación de resolver las disputas que a su conocimiento se sometan⁷⁸.

Por lo tanto, para el autor, el procedimiento anterior tendría relación estrecha con la *negociación* y una menos fuerte con el *arbitraje* y la *conciliación*. La relación con la primera (*negociación*) opera en la segunda fase del procedimiento amistoso, es decir en la internacional, para el logro de un acuerdo entre los Estados contratantes⁷⁹. En cuanto a la segunda (*arbitraje*), y siguiendo la línea doctrinaria de **C. Palao Taboada**⁸⁰, si el *procedimiento amistoso* es de naturaleza mixta, por comportar elementos propios de la

⁷⁸ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...*ob.cit., págs. 382-399. Análisis retomado de **A. Ribes Ribes** (*Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación...* ob.cit.).

⁷⁹ **J. Pages i Galtés** se refiere al artículo 25.4 del Modelo de Convenio de la OCDE manifestando que “puede incluso desarrollarse eludiendo las densas formalidades de los canales diplomáticos habituales, bastando los simples y ágiles contactos personales o bien, si fuera necesario, la creación de una comisión mixta” (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...*ob.cit., págs. 382-399).

⁸⁰ Palao Taboada, C., “El procedimiento amistoso...”ob.cit., pág. 317. Para este tratadista, el *procedimiento amistoso* es una forma de *arbitraje en equidad*.

transacción y del *compromiso*⁸¹, y los representantes de los Estados hacen parte de una especie de Comisión diplomática, podría considerarse que este procedimiento es una “variedad” de arbitraje internacional. Finalmente, en relación con la tercera (*conciliación*), la única posible relación sería si en la fase internacional se creara una Comisión mixta pues en tal hipótesis podría entenderse que esa Comisión actuaría como un tercero competente para conocer de la controversia y plantear una alternativa de solución.

Sin embargo, posteriormente, **J. Pages i Galtés**⁸² rectifica su posición al analizar de nuevo la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso descartando que sea éste arbitral y concluyendo que es más cercano a la figura de la *transacción*, que no es más que una modalidad del medio pacífico para la resolución de conflictos internacionales reconocido como *negociación*⁸³.

Sobre este punto, **A. García Frías** concluye que “*para la mayor parte de la doctrina el procedimiento de mutuo acuerdo puede ser considerado una forma de negociación entre Estados, que debido a la complejidad de la materia la negociación se realiza entre las autoridades competentes y no por la vía diplomática*”⁸⁴.

⁸¹ Para **J. Castán Tobeñas**, el compromiso es “*el acuerdo dirigido a someter una controversia a decisión arbitral*” (*Derecho civil español...* ob.cit.).

⁸² AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit..

⁸³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 399.

⁸⁴ García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”, *Fiscalidad Internacional*, Director: F. Serrano Antón, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, pág. 1235, nota de pie de página 19.

En la misma línea, **F. Serrano Antón**⁸⁵ al analizar la naturaleza del procedimiento amistoso afirma que existen varios trabajos de importantes estudiosos de la temática tributaria que concluyen que entre el *arbitraje* y este procedimiento existe una “aparente” similitud⁸⁶, cuyas principales identidades son:

“1. Similitud en la denominación: procedimiento amistoso y amigable composición o arbitraje en equidad, como modalidad del arbitraje en derecho privado.

2. En ambas instituciones se requiere que ambas partes acepten, incluso implícitamente, someter el conflicto a estos procedimientos.

3. La falta de rigor formal en su desarrollo, la flexibilidad y la libertad que poseen los órganos a lo largo de los procedimientos son también elementos comunes.

4. La presencia de la equidad de una u otra forma como criterio de decisión.

5. La previsión de que ante la aparición de conflictos sean resueltos por el cauce diseñado al efecto, bien el procedimiento amistoso o el arbitraje, en los propios CDIs o como pacto del compromiso”⁸⁷.

⁸⁵ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”... ob.cit., pág. 142.

⁸⁶ En especial, cita el trabajo de **C. Palao Taboada** (“El procedimiento amistoso en los Convenios para evitar la doble imposición”... ob.cit.), ya referido.

⁸⁷ *Ibidem*, pág. 143.

Concluye, sin embargo, que pese a las anteriores similitudes son evidentes las diferencias “irreconciliables” (en sus términos) entre ambas figuras que impiden hablar de tal identificación. La principal diferencia que menciona consiste en que en el *procedimiento amistoso* la decisión no deriva de la intervención de un tercero y sí de las propias autoridades administrativas competentes, sin constituir otro cuerpo de decisión. La confusión puede surgir en la medida en que algunos CDIs permiten que, dentro del *procedimiento amistoso*, una Comisión *ad hoc* dirima el conflicto fiscal; sin embargo, esta comisión está integrada por las autoridades competentes o sus representantes, lo cual no garantiza la exigencia arbitral de que exista un tercero independiente que dirima las disputas entre las partes. Así las cosas, el procedimiento amistoso “no es sino un procedimiento especial incluido en un convenio internacional y fuera, por tanto, del alcance de la legislación interna de cada Estado”⁸⁸.

Pero aislándonos un poco de la discusión española en torno a la naturaleza del procedimiento amistoso, retomemos lo manifestado por **R. Couzin**: “Aunque se permite que las reglas bajo las cuales se lleva a cabo el procedimiento sean determinadas por los Estados Contratantes, esto generalmente es descrito como una consulta obligada con negociación incluida en la que las administraciones de hacienda de los estados que han acordado hacer algo determinan qué es lo que los estados realmente acuerdan. A menos que los Tribunales de Arbitramento determinen otra cosa, y no conozco ningún caso en que ello haya ocurrido, el Procedimiento Amistoso no se lleva a cabo como un proceso judicial o cuasi-judicial. Es tan formal o informal como lo decida el Tribunal de Arbitramento, pero esencialmente el Procedimiento Amistoso provee de un foro en el que los administradores fiscales pueden discutir sus posiciones respecto de la

⁸⁸ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”,... ob.cit., pág. 143.

aplicación de la convención para la determinación de la responsabilidad fiscal de un contribuyente específico en una situación específica con el propósito de llegar a una conclusión mancomunada'⁸⁹.

Para este autor, entonces, el procedimiento amistoso no puede configurarse dentro de los mecanismos jurisdiccionales anteriormente estudiados, y corresponde más a una figura muy cercana a la *negociación internacional*.

Así las cosas, estudiadas las diferentes posiciones sobre la relación entre el *procedimiento amistoso* y el *arbitraje*, se concluye que el primero casi nada tiene que ver con segundo (salvo las pocas similitudes halladas por **F. Serrano Antón**, ya señaladas), y que si se trata de definir su naturaleza a partir de las figuras existentes en el contexto internacional, éste parece más cercano a la *negociación internacional* en los términos anteriormente definidos⁹⁰.

En conclusión, y retomando a **A. Xavier**: “*Este procedimiento no expresa el ejercicio de una función jurisdiccional de los Estados, pues estos no se encuentran obligados en el caso concreto, sino sólo a negociar, con diligencia, una solución amigable, pudiendo, sin embargo no llegar a un acuerdo. Se trata de una obligación de medios y no de resultados, de un pactum de contrabando que obliga a las partes a negociar pero no a obtener un acuerdo*” (subrayado fuera de texto)⁹¹.

⁸⁹ Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state”... ob.cit. pág. 4.

⁹⁰ A esta misma conclusión arribaron **G. Groen** (“Arbitration in bilateral tax treaties”, ...ob.cit., págs.. 4 y 5) y **R. Dominici** (AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*, ...ob.cit., pág. 104), último en capítulo denominado “Las reglas para la resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional”.

⁹¹ Xavier, A., *Derecho Tributario Internacional*,...ob.cit., pág. 177.

1.4. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Vistas las anteriores clasificaciones, y analizada la naturaleza del *procedimiento amistoso*, no podemos definir el arbitraje tributario *internacional* sin conceptuar primero sobre el *interno*.

De una manera muy sencilla, el *arbitraje tributario interno* es aquel que busca resolver un conflicto de naturaleza tributaria entre contribuyentes u obligados tributarios, por un lado, y la administración tributaria, por otro⁹². En ese orden de ideas, el *arbitraje tributario* gira en torno a una divergencia sobre la determinación de los hechos –como puede ser el volumen de negocios que se realiza o determinar el valor de un bien- o bien en relación a la interpretación de una cuestión jurídica -como, por ejemplo el carácter deducible de un gasto- y su objeto será la aclaración de dicha controversia basada en el derecho. Es por ello que el *arbitraje*, a través del criterio de un tercero, debe tener su acomodo en aquellos acuerdos cuya finalidad es eliminar la situación fáctica o jurídica de incertidumbre que se genera por parte de los intervinientes con relación a fijar los supuestos que generan la obligación tributaria⁹³.

⁹² A diferencia, como muy bien lo señala **R. Calvo Ortega**, del *arbitraje tributario interestatal*, es decir, aquel entre las administraciones tributarias de distintos ámbitos de gobierno (“En defensa del arbitraje tributario”, *Crónica Tributaria*, Núm. 100, 2001).

⁹³ Guasp, J., *El arbitraje en el derecho español*,...ob.cit., pág. 77.

Por su parte, el *arbitraje tributario internacional* es aquel por el cual se busca dirimir una controversia de carácter tributario entre los contribuyentes y las administraciones tributarias de dos o más Estados.

Sin embargo, si se trata de una divergencia entre un contribuyente y una administración tributaria, para que proceda el *arbitraje internacional* deben cumplirse dos postulados, según **P. Egas Reyes**⁹⁴, que compartimos:

1. La existencia de un tratado internacional impositivo debidamente aprobado por las autoridades.
2. Las materias a ser resueltas deben ser de derecho tributario internacional pues de lo contrario implicaría diferencias odiosas entre sujetos pasivos y atentaría contra el principio de igualdad tributaria.

Además, es necesario distinguir el *arbitraje internacional privado*, en las relaciones comerciales internacionales de la administración, del *arbitraje internacional público* propiamente dicho, por el cual se solucionan conflictos entre sujetos de derecho internacional y se rige por el derecho internacional público (Estados y organizaciones internacionales). Este último sería el caso del *arbitraje tributario internacional*⁹⁵.

⁹⁴ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...*ob.cit., págs. 114-118.

⁹⁵ Huergo Lora, A., *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2000.

Como profundizaremos más adelante, varias son las razones que han sido argüidas por la doctrina para sostener que el ámbito propicio para la aplicación del *arbitraje tributario* es el internacional. En primero lugar, existe la necesidad de resolver disputas tributarias entre Estados, o aquellas planteadas por un contribuyente donde se ven envueltas varias administraciones fiscales, para que se llegue a una solución obligatoria para las partes⁹⁶. Segundo, en las relaciones comerciales internacionales, al contratarse con un Estado extranjero, no se quiere dejar en los tribunales de ese Estado toda la responsabilidad en la resolución de los conflictos que puedan surgir⁹⁷. Tercero, el comercio internacional requiere de técnicas simples y eficaces de solución de controversias para garantizar la seguridad y rapidez de las transacciones⁹⁸. Cuarto, la internacionalización de los regímenes tributarios locales por los procesos de integración regional (*v.g.* Comunidad Económica Europea, Comunidad Andina de Naciones y Mercosur) y la adopción de criterios de imposición como la renta mundial, con la acentuada transacción internacional de los servicios, exigen tribunales arbitrales libres, informales, expeditos, con bajo costo e independientes⁹⁹.

De esta manera, presentadas las anteriores clasificaciones propuestas por los procesalistas y los internacionalistas, es importante darles aplicación al *arbitraje*

⁹⁶ Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”, ...ob.cit..

⁹⁷ Huergo Lora, A., *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*, ...ob.cit..

⁹⁸ Cerdón Moreno, F., *El arbitraje en el derecho español*... ob.cit..

⁹⁹ Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, Argentina, 1992.

tributario internacional enmarcándolo dentro de los mecanismos *heterocompositivos*, por una parte, y dentro de los *jurisdiccionales o jurídicos*, por otra.

Sin embargo, no podemos desconocer la posición doctrinaria de **R. Ismer**¹⁰⁰ para quien el arbitraje internacional es un método de resolución de conflictos *cuasi-judicial* (siguiendo nuestra clasificación, podríamos denominarlos *cuasi-jurisdiccional*), que debe ser distinguido de aquellos no judiciales (no jurisdiccionales o diplomáticos) y judiciales (jurisdiccionales).

Dentro de los métodos no judiciales este autor clasifica algunas formas de *negociación*, como aquella contenida en el artículo 25 del Modelo OCDE, la *mediación* y la *conciliación* (dos últimas que envuelven terceras personas); aclarando que estos tres mecanismos no logran una decisión vinculante que resuelva las controversias.

Por su parte, tanto el *arreglo judicial* como el *arbitraje*, delegan en terceras la obtención de una solución vinculante, pero hay entre uno y otro importantes diferencias, pues el primero depende de la existencia de Cortes permanentes, resuelve las disputas de acuerdo a reglas procesales preexistentes, los jueces laboran por periodos de tiempo y no para un caso en concreto y, finalmente, éstos deben ser totalmente independientes de las partes. Todo lo anterior hace que el *arreglo judicial* sea un método judicial

¹⁰⁰ Ismer, R., “Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

(jurisdiccional) mientras que *arbitraje* deba ser clasificado como cuasi-judicial (cuasi-jurisdiccional).

2. OBSTÁCULOS AL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Para comprender las objeciones doctrinales tradicionales al arbitraje tributario internacional es importante, en primera instancia, y pese a la resistencia de un sector importante de la doctrina, distinguir entre aquellas planteadas al arbitraje tributario en el ámbito interno y transpuestas al ámbito internacional y aquellas que se predicen directamente de la naturaleza internacional de la institución.

2.1. OBSTÁCULOS TRADICIONALES AL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO TRASLADADOS AL ÁMBITO INTERNACIONAL

No sin desestimar el planteamiento de **A. García Frías**, en la relatoría nacional española presentada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario¹⁰¹, por el cual la distinción entre arbitraje tributario interno e internacional no obedece a razones meramente clasificatorias y que, por el contrario, los dos tipos de arbitraje cuentan con un número nada despreciable de diferencias que conducirían a la imposibilidad de trasladar al ámbito internacional conclusiones obtenidas de los análisis de esta figura en el derecho interno, algunos tratadistas han introducido a la

¹⁰¹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario...*ob.cit..

discusión de la viabilidad y necesidad del arbitraje tributario internacional argumentos esgrimidos en el estudio de la figura en el ámbito interno.

Reconocemos, además, las nuevas tendencias evolutivas del derecho tributario internacional por las cuales existe un alto grado de “flexibilización” y “sacrificio” de los principios impositivos clásicos y constitucionales previstos en las legislaciones internas y que usualmente son invocados para desconocer mecanismos alternos a los judiciales como el arbitraje.

Esta última tendencia es muy bien analizada por **M.A. Caamaño Anido** y **J.M. Calderón Carrero**, quienes en artículo denominado *Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?*, suscitan un interesante debate en torno a los efectos de la globalización económica en los sistemas tributarios, que provocan una notable internacionalización del derecho tributario, conduciendo a la transformación de los principios tradicionales (generalidad, redistribución, igualdad, capacidad económica y progresividad) en otros, como pueden ser aquellos de la practicabilidad (*sic*) y eficacia económica, o en los que surjan a partir de las “nuevas fuentes” del derecho tributario, como son por ejemplo, los convenios de doble imposición, la “legislación blanda” o *soft law*¹⁰², los principios elaborados por el

¹⁰² Estos autores lo definen así: “El *soft-law* o legislación blanda la integran instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidos para desplegar efectos jurídicos tales como influir la conducta de los Estados miembros, instituciones europeas o los particulares afectados (v. gr. “recomendaciones”, “comunicaciones”, “códigos de conducta”). Es el caso, por ejemplo, del Modelo OCDE de Convenio de Doble Imposición y sus comentarios, al cual nos referiremos constantemente a lo largo del presente documento.

Comité Fiscal OCDE o algunos preceptos de los tratados de la Organización Mundial del Comercio¹⁰³.

Pese a comprender la interesante anterior discusión, algunas de las reticencias internas comúnmente esbozadas, y superadas tanto en sede interna como internacional, son los siguientes¹⁰⁴:

A. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Existen muchas definiciones del principio de legalidad y sus ámbitos de aplicación, sin embargo, retomo la elaborada por **E. González García**, quien junto con **E. Lejeune Valcárcel**, lo entienden en su concepción más restringida y propia como aquel que *“exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma*

¹⁰³ Al respecto, recomendamos la lectura del referido artículo de **M.A. Caamaño Anido** y **J.M. Calderón Carrero** (En: “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 114, 2002, págs. 245 a 288).

¹⁰⁴ Muy interesante la monografía elaborada por **P. Vicente-Arche Coloma** (*El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una propuesta*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005) sobre los posibles límites constitucionales a la implantación del arbitraje en el ordenamiento tributario español así como su concepto o naturaleza jurídica y aspectos procedimentales. En este documento no se ahonda en sus conclusiones por éstas referirse exclusivamente al arbitraje tributario *interno* y no al *internacional*, último que expresamente la monografía excluye de análisis (pág. 18).

*solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción”*¹⁰⁵.

Así las cosas, distinguen los anteriores tratadistas entre las esferas normativa y aplicativa del principio de legalidad, donde la primera consiste en el establecimiento de un límite a la potestad tributaria normativa del Estado al acotar un determinado ámbito a la realidad social en exclusiva a la ley, y la segunda, exige la conformidad de la administración en todas sus actuaciones a la ley. El principio de legalidad en la primera esfera recibe comúnmente el nombre de principio de reserva de ley mientras que en la segunda el de principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley¹⁰⁶.

En el derecho interno de varios países se ha cuestionado la vulneración de este principio, en las esferas anteriormente mencionadas, al pretender la aplicación del mecanismo del arbitraje tributario. Veamos algunos ejemplos.

Para el caso español, **A. García Frías** manifiesta que la aparente vulneración de este principio se sustenta en que si los tributos se establecen por ley y la administración tiene que realizar sus actuaciones tributarias con arreglo a la ley, entonces ni las partes ni un tercero (árbitro) podrían decidir nada diferente a lo establecido por el legislador. Sin embargo, y pese a lo anterior, para esta autora este principio carece de un valor de carácter absoluto dada la coexistencia de otros principios que deben ser

¹⁰⁵ González García, E./Lejeune Valcárcel, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003, pág. 34.

¹⁰⁶ *Ibidem*, pág. 35.

sopesados como lo son la buena fe, la colaboración entre la administración y contribuyente, el derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos, la eficacia de la actuación administrativa, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas u otras manifestaciones del derecho a la tutela judicial efectiva¹⁰⁷. **A. López Díaz** considera, por su parte, que la reserva de ley y la legalidad de la actuación administrativa no se oponen a la introducción del arbitraje tributario siempre y cuando la ley expresamente prevea tales mecanismos y el resultado de la composición de intereses nunca puede resultar contrario a lo establecido por la norma¹⁰⁸. En este orden de ideas, se debería entender el principio de una manera más flexible¹⁰⁹.

En la doctrina tributaria latinoamericana, tratadistas ecuatorianos como **J. V. Troya Jaramillo** y **P. Egas Reyes**¹¹⁰ reconocen la relatividad del alcance de este principio¹¹¹. Para este último, y siguiendo la jurisprudencia de las Altas Cortes

¹⁰⁷ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 133-134.

¹⁰⁸ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 416-417.

¹⁰⁹ En este sentido se orientan las propuestas de **J. Martín Queralt** en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Tecnos, Madrid, 2000, pág. 124; **A.M. Pita Grandal/C.Ruiz Hidalgo** en la comunicación técnica “El crédito tributario en la ley concursal y las técnicas de resolución de conflictos” (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 429); y, **González Cuellar-Serrano, M.L.**, “El arbitraje en el Derecho Tributario”, *Revista de contabilidad y tributación*, No. 167, 1997.

¹¹⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 10-11 y 93-95, respectivamente.

¹¹¹ La posición doctrinaria de **J. V. Troya Jaramillo** se encuentra también ampliamente expuesta en “Tributación y arbitraje internacional (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en Ecuador)”, ...ob.cit..

Ecuatorianas, no se pueden establecer límites al legislador en su tarea constitucional de la ley.

Por su parte, el paraguayo **M. A. Elizeche** concluye y propone en la relatoría nacional para el arbitraje interno paraguayo *“atemperar la rigidez de la prevalencia maximalista del principio de legalidad, pero sin desconocerla ni desmeritarla, sobre todo en la autorización legal conferida a las administraciones tributarias en la apreciación del hecho imponible y su variables y sobre todo en su cuantificación antes de la determinación de la obligación tributaria”*¹¹².

Los peruanos, **C. Delgado Ratto** y **A. Valle Billinghamurst**, consideran que el arbitraje tributario no vulnera el principio de legalidad si éste se encuentra taxativamente contemplado en una norma autorizante y los árbitros encargados de dirimir las controversias emitan sus laudos de acuerdo al derecho vigente¹¹³. En igual sentido se pronuncia **J.A. Whitelaw**¹¹⁴, como relator nacional de Uruguay, al manifestar que en el arbitraje interno no se produciría ninguna vulneración al principio de legalidad si la propia ley admite que las partes alcancen una solución acordada y la regula¹¹⁵. El venezolano **L.F. Pittaluga** considera que el principio de legalidad no se vulnera con el arbitraje tributario en la medida en que la

¹¹² AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 219.

¹¹³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 238.

¹¹⁴ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 259.

¹¹⁵ En línea opuesta, su compatriota **A. Mazz** para quien los argumentos sobre la flexibilidad del principio de legalidad no resultan convincentes, siendo partidario de una concepción estricta (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 507).

administración no puede hacer más allá de lo que la ley le permite y dado que la obligación tributaria es un vínculo *ex-lege* que no nace por virtud del acuerdo alcanzado entre las partes que integran la relación jurídico-tributaria, sino en mérito de la verificación material de los presupuestos de hecho legalmente previstos¹¹⁶. En la doctrina colombiana, **L. Cruz de Quiñones**¹¹⁷ y **M.A. Plazas Vega y M. Piñeros Perdomo**¹¹⁸ consideran que la admisión del arbitraje no significa que las soluciones arbitrales o negociadas puedan apartarse o sustituir la ley y, por lo tanto, la potestad del árbitro debe ser entendida como sujeta al principio de legalidad y reserva de ley en asuntos administrativos y tributarios.

Sin embargo, no se pueden desconocer opiniones de ilustres tributaristas como la del argentino **J. O. Casás** para quien el Estado Constitucional de Derecho se somete a la ley y a la jurisdicción, reconociendo el último de los cometidos de competencia exclusiva y excluyente de sus jueces permanentes integrantes del poder judicial¹¹⁹. Es tan vehemente su posición doctrinaria contraria al arbitraje como mecanismo alternativo de solución de controversias tributarias que en la sesión de resoluciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario no votó favorablemente todas las proposiciones en las cuales se recomendaba la figura del

¹¹⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 273.

¹¹⁷ Cruz de Quiñones, L., “El arbitraje y el derecho tributario”, material inédito, próximo a publicar en monografía editada por la Universidad Externado de Colombia.

¹¹⁸ AA.VV., *Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Tomo I, ICDT, Cartagena de Indias, 2003, pág. 587.

¹¹⁹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 49. Una buena síntesis de sus argumentos se encuentran también en el capítulo de conclusiones de Casás, J.O., *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias...* ob.cit., págs. 297 a 299.

arbitraje tributario en los campos nacional ni internacional y, si lo hizo, fue para “facilitar el logro de una redacción dogmáticamente más consistente”¹²⁰.

Hasta lo aquí descrito nos hemos referido a la discusión que a nivel interno se ha desarrollado en torno a la aparente vulneración del principio de legalidad debido a la aplicación del arbitraje tributario. La conclusión principal es que, salvo dos posiciones doctrinarias concretas aunque respetables como lo son las del argentino **J.O. Casás** y la uruguaya **A. Mazz**, la gran mayoría doctrinaria consciente en que no se debe comprender este principio de manera absoluta y sí relativa y flexible. De esta forma, no se vislumbraría una inmediata violación de este principio.

Pese a lo anterior, es decir a la superación de las dificultades, esta discusión se ha trasladado a la hora de evaluar la posibilidad de implementación del arbitraje tributario internacional. Específicamente sobre este fenómeno de traslación se han referido **C. Palao Taboada**¹²¹, **A. Ribes Ribes**¹²², **P. Adonnino**¹²³, **M. Simón**

¹²⁰ Para profundizar su posición doctrinaria, ver Casás, J.O., “Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur”, *Revista di Diritto e Pratica tributaria internazionale*, Vol. II, Num. 1., 2002; y, Casás, J.O., *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias*, ...ob.cit..

¹²¹ Palao Taboada, C., “El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición”,... ob.cit.

¹²² Ribes Ribes, A., “Procedimiento amistoso”, *Estudios financieros*, No. 235; y, Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional*, ...ob.cit..

¹²³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas*... ob.cit., págs. 183-184.

Mataix¹²⁴, **J.V. Troya Jaramillo**¹²⁵ y **A. García Frías**¹²⁶ y las principales conclusiones son las siguientes:

- a) El principio de legalidad no tiene la misma aplicación en el derecho internacional que en el derecho interno porque este principio presupone la distinción entre poder ejecutivo, legislativo y judicial, y esta separación no se produce en la vertiente internacional donde el Estado actúa como una unidad.

Comúnmente se hace referencia a las administraciones fiscales como órganos competentes en el ámbito internacional y actuando como representantes del Estado¹²⁷, teniendo este último capacidad para disponer de sus tributos propios¹²⁸.

¹²⁴ Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”, ...ob.cit..

¹²⁵ Ver, AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 17, y, Troya Jaramillo, J.V., “Tributación y arbitraje internacional... ob.cit., págs. 445-453.

¹²⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 150-151.

¹²⁷ Para **C. Palao Taboada**, “(a)unque sean órganos de la administración quienes actúan en el procedimiento amistoso, no lo hacen en calidad de tales, sino como representantes del Estado en su totalidad, de la misma manera que funcionarios diplomáticos no representan a la administración de la que forman parte, sino del Estado” (“El procedimiento amistoso...ob.cit., pág. 318).

¹²⁸ El planteamiento original es de **C. Palao Taboada**, pero es retomado por **M. Simón Mataix** y **A. Ribes Ribes**.

- b) El principio de legalidad en el derecho tributario internacional sufre un debilitamiento frente a las exigencias derivadas de otros principios como el de reciprocidad internacional, por el cual si acepta un Estado algo en su territorio el otro Estado también debe hacerlo¹²⁹.

- c) El procedimiento arbitral que surge a partir de la cláusula arbitral incorporada en un convenio bilateral o multilateral entre Estados debe conducir a un laudo ejecutable en el ordenamiento interno mediante un procedimiento con validez constitucional que ratifique el acuerdo internacional¹³⁰.

Finalmente, y dado que se aparta de la anterior línea doctrinal, es relevante retomar la posición de **J.O. Casás**, para quien la admisión del arbitraje internacional, que supone la “declinación” (en sus términos) de la competencia de la justicia argentina a favor de árbitros extranjeros por cuanto es una renuncia de la soberanía y degrada los principios esenciales del derecho de gentes defendidos por las doctrinas elaboradas por Bernardo de Irigoyen, Carlos Calvo y José María Drago, sólo sería admisible desde la perspectiva constitucional argentina bajo los siguientes cuatro supuestos ninguno de los cuales tiene que ver con la temática tributaria:

“Primero, en controversias entre Estados, habiendo sido el instituto del arbitraje un medio eficaz utilizado reiteradamente por la Argentina para resolver controversias territoriales con naciones hermanas limítrofes; segundo, en materia de derechos humanos amparados por tratados elevados a

¹²⁹ El planteamiento original es también de **C. Palao Taboada**, retomado por **A. Ribes Ribes** y **J. V. Troya Jaramillo**.

¹³⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 183-184.

*rango constitucional y respecto de los cuales se contempla la intervención de organismos específicos para atender las denuncias o reclamos que se formulen por su violación; tercero, cuando la jurisdicción pueda provenir de Tratados de Integración que deleguen competencias y jurisdicción en organismos supraestatales, por ejemplo en el caso del Mercado Común; y cuarto, cuando se ha pactado por tratados internacionales y lo que se dirime y resuelve está referido a la actuación del Estado, en tanto persona de derecho privado, como consecuencia de la realización de actos iure gestionis*¹³¹.

B. EL PRINCIPIO DE INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

Además de la “aparente” vulneración del principio de legalidad ya analizada, la doctrina tributaria tradicional ha discutido ampliamente si la implementación del arbitraje tributario -interno o internacional- se apartaría del cumplimiento del principio de la indisponibilidad del crédito tributario¹³².

Sin embargo, es importante precisar que, en sede internacional, algunos tratadistas como **A. García Frías**¹³³ y **C. Palao Taboada**¹³⁴ afirman que es un problema que ni siquiera se debería llegar a plantear. Para el último, “*no es, en realidad, la Administración*

¹³¹ Casás, J.O., *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias*,...ob.cit., págs. 299 y 300.

¹³² Para **A. Berliri** (*Corso Istituzionale di diritto tributario*, 2ª ed., Giuffrè Editore, Milano, 1974, pág. 288), “*el impuesto es por naturaleza indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción, en especie*”.

¹³³ García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., pág. 1237.

¹³⁴ Palao Taboada, C., “El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición”,...ob. cit.

*quien celebra pactos sobre los tributos que ha de exigir, sino el Estado en su personalidad internacional unitaria, el cual sí tiene, como es obvio, poder de disposición sobre sus propios tributos*¹³⁵.

En una comprensión literal del principio, la administración no puede disponer de los créditos tributarios y, siguiendo a **J.V. Troya Jaramillo**, relator general de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, si no existe una autorización expresa de ley no podrá condonarlos, aceptar quitas y esperas, someterlos a procedimientos transaccionales, consentir en su reducción, compensarlos, admitir su pago fraccionado, y en general, dar su anuencia para que se vulnere su integridad¹³⁶. Por lo anterior, la administración no puede ejercer facultades discrecionales sino exclusivamente regladas, y es precisamente este el punto de encuentro con el principio de legalidad, donde hacemos extensivos los argumentos presentados en cuanto a que su entendimiento no debe ser de manera absoluta sino relativa tanto en el ámbito interno como internacional.

En ese orden de ideas, siendo el principio de indisponibilidad del crédito tributario una extensión o derivación del principio de legalidad, y pese a la extensa literatura existente sobre la materia que concluye que la indisponibilidad del crédito tributario no es incompatible con la vía arbitral¹³⁷, nos referiremos concretamente a las

¹³⁵ *Ibidem*, pág. 318.

¹³⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit, págs. 11-13.

¹³⁷ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit, relatorías nacionales de Ecuador (**P. Edgas Reyes**), España (**A. García Frías**), Italia (**P. Adonnino**), Paraguay (**M.A. Elizache**), Perú (**C. Delgado Ratto/A. Valle Billinghamurst**), Venezuela (**L. Fraga Pittaluga**) y comunicaciones técnicas

siguientes propuestas doctrinales que permiten comprender adecuadamente la relatividad del principio.

En primer lugar, el principio de la indisponibilidad del crédito tributario no conlleva a la prohibición del arbitraje sino a la existencia de una habilitación legal previa¹³⁸. En ese orden de ideas, y siguiendo a **A. López Díaz**¹³⁹, la indisponibilidad debe reformularse y entenderse como disponibilidad legal del crédito tributario. De esta manera, la disponibilidad o no del crédito tributario se convierte en objeto de ley. En relación con este aspecto, **C. García Novoa** en su comunicación técnica denominada “El Arbitraje en Derecho Tributario y la Nueva Ley General Tributaria Española” realiza un excelente análisis sobre el sentido de la indisponibilidad manifestando que *“las soluciones convencionales afectarían la indisponibilidad, en tanto ésta deriva de la reserva de ley y del principio de legalidad, y es una consecuencia directa del principio de tipicidad y de las*

de Ecuador (**Y. Yupanqui**), España (**A. M. Pita Grandal/ C. Ruiz Hidalgo**), Uruguay (**A. Mazz / C. Pérez Novaro**); González Cuellar-Serrano, M.L., “El arbitraje en el Derecho Tributario”, ...ob.cit.; Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”, ...ob.cit.; Calvo Ortega, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, *Impuestos*, No. 15-16, 2001; Plazas Vega, M. / Piñeros Perdomo, M., “Métodos Alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”, En: AA.VV., *Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ...ob.cit.; entre otros.

¹³⁸ Un buen desarrollo de esta propuesta doctrinal se encuentra en González Cuellar-Serrano, M.L., “El arbitraje en el... ob. cit., págs. 32-35.

¹³⁹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas*... ob.cit., págs. 418-419.

motivaciones de seguridad jurídica que los inspiran”¹⁴⁰; pero, como vimos, no existiría con el arbitraje una vulneración de dichos principios.

En segundo lugar, es relevante mencionar la posición doctrinaria de **I. Cruz Padial** y **Y. García Calvanete**¹⁴¹ por la cual sólo es posible someter a arbitraje aquello que es disponible por las partes. De esa manera, únicamente podrá llevarse a solución arbitral los casos en que la administración tributaria tenga poder de disposición. En este punto volvemos a la exigencia de una habilitación previa y la cuestión a dilucidar dependerá de lo dispuesto en los ordenamientos jurídicos internos¹⁴² para el caso del arbitraje tributario interno, y del poder de disposición de sus propios tributos de los Estados para el arbitraje tributario internacional.

De esta manera, y a manera de conclusión, se cita la recomendación de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario por la cual *“(l)a obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje”*¹⁴³.

¹⁴⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 459. Ver también, Arias Abellán, A.D., “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Volumen, IEF, Madrid, 1991.

¹⁴¹ Cruz Padial, I. / García Calvanete, Y., “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, *Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2002.

¹⁴² Interesante discusión sobre el poder de disposición de los particulares y de la propia administración en materia tributaria en los textos citados anteriormente de **L. Cruz de Quiñones** y **J. V. Troya Jaramillo**. También comunicación técnica de **Y. Yupanqui** (Ecuador), en: AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 353-357.

¹⁴³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit..

C. LA RENUNCIA A LA JURISDICCIÓN¹⁴⁴

A. García Frías¹⁴⁵ analiza en el ámbito interno la figura del arbitraje tributario como alternativa a la jurisdicción y lo traspone al ámbito internacional. Para el caso concreto del derecho interno español evalúa, a partir de los pronunciamientos jurisprudenciales, la constitucionalidad de esta figura dada la existencia de consagraciones expresas que reservan la jurisdicción a los tribunales¹⁴⁶ y que reconocen el derecho a la tutela judicial efectiva. La gran conclusión jurisprudencial es la admisibilidad del mecanismo arbitral siempre y cuando cumpla algunos requisitos, entre los cuales, por ejemplo, se encuentran los límites de la libertad y del poder de disposición y los propios de los particulares en ejercicio de las funciones públicas.

De igual forma, considera que al acordar los Estados la solución de sus conflictos a la decisión de un tercero opera, a nivel internacional, cierta renuncia al ejercicio de sus competencias tanto tributarias como procesales, en especial una limitación a su poder

¹⁴⁴ En sentido amplio, entiéndase como la competencia y poderes conferidos a una autoridad pública (R. Guillen/J. Vincent, *Diccionario Jurídico*, Editorial Temis, Bogotá, 1990).

¹⁴⁵ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 133 y 150-151.

¹⁴⁶ **D. Leite de Campos**, en la relatoría nacional de Portugal “A Arbitragem em Directo Tributario” (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 225-227), se refiere ampliamente al monopolio de la administración de la justicia en el Estado a través de los juzgados como obstáculo al arbitraje en el derecho fiscal. Para el caso venezolano, **L. Fraga Pittaluga** analiza de manera similar el pretendido monopolio estatal de la justicia tributaria (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 275).

tributario¹⁴⁷. Pese a lo anterior, y a la tradicional reticencia a dicha limitación en especial cuando se ven afectados los niveles de recaudación, existe una progresiva utilización del arbitraje internacional en materia tributaria que demuestra la superación de las objeciones tradicionales a la aplicación de este mecanismo¹⁴⁸.

Finalmente, al adoptar los mecanismos convencionales para la solución de controversias, los Estados consienten una prórroga de la jurisdicción nacional que no resulta impuesta ni contraria al concepto de soberanía¹⁴⁹.

D. ORDEN PÚBLICO

Menos comunes que las tres objeciones anteriormente referidas, el orden público ha sido visto por algunos como un obstáculo que la dogmática general del derecho tributario opone a la admisión del arbitraje. La corriente francesa, es especial **P.**

¹⁴⁷ Ver también Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación...* ob.cit., págs. 46-48.

¹⁴⁸ Se demuestra ampliamente en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 151-163.

¹⁴⁹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 262. Idea analizada también por S.C. Navarrine y R.O. Asorey (*Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, Argentina, 1992), al afirmar que en el orden internacional la prórroga de jurisdicción a favor del "arbitraje extranjero" institucionalizado es la solución para las controversias derivadas de los convenios para evitar la doble imposición internacional, las cuestiones suscitadas como consecuencia de la integración económica y las prestaciones internacionales de servicios y transacciones internacionales.

Ancel¹⁵⁰, y algunos latinoamericanos como **L. Fraga Pittaluga**¹⁵¹ y **J. V. Troya Jaramillo**¹⁵² han analizado el tema en los ámbitos internos, trasladándolos luego al contexto internacional.

P. Ancel en su excelente ponencia “Arbitrage et ordre public fiscal” reconoce que los asuntos tributarios pertenecen indudablemente al *hard core* de las políticas públicas y, por ende, fuertemente vinculados al concepto de orden público. Al estudiar la posibilidad de arbitrar la materia fiscal es vital para el autor evaluar la “limitaciones” que pueden hacerse del orden público fiscal en dos niveles. Por una parte, la competencia de los árbitros limitada respecto a materias no arbitrables por su fuerte vínculo con el orden público fiscal; y por otra, la limitación del laudo proferido por los árbitros en la medida en que no puede ser contrario al orden público pudiéndose configurar causal de nulidad del mismo.

Para analizar las fronteras del orden público fiscal y realizando un choque frontal entre el arbitraje y el orden público para medir si este último es permitido o prohibido a los árbitros, estudia algunas disposiciones del Código Civil francés¹⁵³, de cuya lectura se concluiría que no podrían arbitrarse materias relacionadas con el orden público cayendo en la falacia que todas las materias se encuentran relacionadas directa o indirectamente con dicho orden, y por lo tanto, no podrían ser arbitrables. La cuestión fue resuelta mediante varias jurisprudencias proferidas por las Altas

¹⁵⁰ AA.VV., *Arbitrage et ...* ob.cit., págs. 269-288.

¹⁵¹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 269-278.

¹⁵² Troya Jaramillo, J.V., “Tributación y arbitraje internacional...” ob.cit., págs. 448-449.

¹⁵³ En especial, el artículo 2060.

Cortes Francesas, las cuales desde el año de 1950¹⁵⁴ relacionan dos modos de intervención del orden público como causales de exclusión del arbitraje a partir de la teoría del “*noyau dur*”.

Esta teoría establece que existen un pequeño número de cuestiones de orden público que hacen parte del “*noyau dur*” que deben ser sustraídas del arbitraje y, por lo tanto, reservadas a la jurisdicción estatal. De otra parte, algunas materias por fuera del “*noyau dur*” pueden ser, en principio, arbitrables y sólo no lo serán en caso de violación del orden público. Los dos modos operan de manera diferente pues en el primero el orden público limita *prima facie* la competencia del árbitro, y en el segundo, el árbitro es *a priori* competente pero se le deniegan ciertos poderes para la solución de litigios. La gran conclusión de la aplicación de esta teoría elaborada jurisprudencialmente es que, luego de más de 50 años, tanto la misma jurisprudencia como las aproximaciones doctrinales, abogan por la extensión del arbitraje.

P. Ancel analiza esta teoría para el arbitraje interno francés dejando abierto el análisis del arbitraje tributario internacional a las ponencias de **I. Fadlallah** y **S. Manciaux**; trabajos que desafortunadamente no profundizan en este tema, salvo una breve alusión que hace el último relativa a que el orden público internacional no constituye un obstáculo al arbitraje de los litigios fiscales, aclarando inclusive que si existe de por medio una cláusula compromisoria sería contrario al orden público no acudir al mismo¹⁵⁵.

¹⁵⁴ A partir de la sentencia Tissot.

¹⁵⁵ Manciaux, S., “Changement de législation fiscale et arbitrage international”, En : AA.VV., *Arbitrage et...* ob.cit., págs. 311-342.

Pese a lo anterior, **P. Ancel** deja de manifiesto que la problemática en el derecho tributario internacional debe ser fundamentalmente la misma y debe responder a dos preguntas suplementarias específicas: ¿Cuál es la ley aplicable al arbitraje?, y, ¿qué orden público debe el árbitro aplicar, el nacional o el transnacional?, preguntas que, contrario a lo que insinúa este autor, creemos no son problemáticas para el derecho tributario internacional sino por el contrario sencillas de responder por cuanto a nivel internacional existe una amplia experiencia en el uso de este instrumento, aunado al importante desarrollo en los últimos años del derecho tributario internacional y sus principios.

De esta manera, el orden público como límite a la actuación de los árbitros no es más restrictivo en el ámbito internacional que en el interno pues este último limita más fuertemente la autonomía de la voluntad para garantizar la paz, la seguridad y la estabilidad política, financiera, económica, etc. de los países. Por su parte, el orden público internacional está constituido por el conjunto de principios fundamentales del ordenamiento jurídico respectivo, donde una ley o sentencia extranjera será aplicable únicamente si es consistente con éstos y no viole el sentido de justicia interno, además de ser reconocido por una corte nacional¹⁵⁶.

Por su parte, **L. Fraga Pittaluga** considera que tradicionalmente se ha entendido que las normas tributarias son de orden público y que, por lo tanto, no pueden ser relajadas por acuerdos entre particulares. Sin embargo, precisa que el arbitraje no supone en modo alguno un convenio sobre la interpretación y aplicación de normas

¹⁵⁶ Botero, A.M. / Correa, N.R., *Arbitraje Internacional*, Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá, 2004.

tributarias pues el único acuerdo existente es el relativo al procedimiento y a las personas que resolverán la disputa. Adicionalmente, concluye que para el caso venezolano, como seguramente lo sería para otros ordenamientos jurídicos si se hiciera el análisis de rigor, no toda la normatividad tributaria es de orden público e inclusive podrían ser objeto de transacción.

Finalmente, **J. V. Troya Jaramillo** entiende que la existencia de intereses superiores de la comunidad internacional coadyuva la necesidad del arbitraje tributario internacional y la reticente objeción a este mecanismo manifestada en el ámbito interno se atenúa en el internacional¹⁵⁷.

2.2. OBSTÁCULOS AL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL PROPIAMENTE DICHO

Además de las anteriores objeciones, desde el derecho internacional público se han sugerido las siguientes:

A. OBSTÁCULOS AL ARBITRAJE INTERNACIONAL EN OTRAS ÁREAS DEL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

¹⁵⁷ Retoma los planteamientos de Artuch Iriberry, E., *Arbitraje comercial internacional*, material inédito, 2003.

Siendo el derecho tributario, derecho administrativo especial público¹⁵⁸, se torna interesante evaluar las críticas que a nivel internacional ha recibido la utilización del arbitraje para dirimir este tipo de controversias.

La doctrina tradicional ha rechazado el arbitraje en el ámbito internacional del *derecho administrativo* aduciendo que los Estados no pueden renunciar a la definición y defensa del interés general, al reconducir a un tercero la concreción de ese interés en un conflicto determinado¹⁵⁹. Sin embargo, el arbitrar materias de orden público, o donde exista un interés público, acepta matices como se explicó anteriormente.

W.W. Park y **D.R. Tillinghast** en su excelente monografía “Income Tax Treaty Arbitration”¹⁶⁰ presentan, además de otras objeciones de política al arbitraje tributario internacional a las cuales nos referiremos más adelante, las recientes críticas al *arbitraje de inversión* incluido en el *North American Trade Agreement (NAFTA)* para dirimir controversias de los inversionistas extranjeros relativas a derechos *antidumping* y compensatorios.

¹⁵⁸ Compartimos la definición de derecho tributario expuesta por **A. D. Giannini** por la cual “(e)st aquella parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos, y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos” (*Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957).

¹⁵⁹ Barona Vilar, S., *Solución extrajudicial de conflictos “Alternative Dispute Resolution” (ADR) y Derecho procesal*, ...ob.cit..

¹⁶⁰ Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004.

Desde que el tratado entró en vigencia, el arbitraje se tornó poco atractivo para los intereses de los Estados Unidos de Norteamérica en la medida en que fue frecuentemente demandado por los inversionistas de otros países. Además, dicho proceso fue atacado por ambientalistas, grupos de interés público y miembros del Congreso por su “falta de transparencia”, incertidumbre y ausencia de respuesta (*accountability*) a los electores domésticos.

Sin embargo, consideran estos autores que mientras que estas reacciones son comprensibles desde una perspectiva política, su atractivo real es superficial. Para cualquier país que se encuentre en un arbitraje indeseado, la tentación entendible es caracterizar el procedimiento como vulnerador de la soberanía. Sin embargo, reconocen los tratadistas que dejar la interpretación del tratado a las cortes de uno u otro país puede no ser beneficioso cuando el arbitraje es contrario a sus intereses.

Finalmente, consideran que iguales argumentos son predicables del arbitraje tributario pues una “mala” decisión costará poco en comparación con la ganancia agregada neta de una interpretación eficiente y ordenada de tratados sobre tributos.

Por su parte, **F.M. Mariño**¹⁶¹ manifiesta que la práctica convencional tiende a limitar el arbitraje internacional obligatorio a ciertos campos novedosos como pueden ser la *distribución de recursos naturales*, la *protección del medio ambiente*, el *enriquecimiento injusto*, así como a los litigios tradicionales sobre *cooperación técnica y de jurisdicción* entre Estados. Para este autor, los asuntos de alto interés político se sustraen siempre del arbitraje y se destinan a los medios no jurisdiccionales o diplomáticos.

¹⁶¹ Mariño, F., *El arbitraje internacional*, ...ob.cit..

De esta manera se concluye que en otras áreas diferentes a la tributaria existen también resistencias relativas a la aplicación del arbitraje internacional. El escenario se complica aún más, como lo reconoce **J. Hortalà i Vallvé**¹⁶², cuando el arbitraje tributario internacional no se ha desarrollado al mismo ritmo que en otros campos de las relaciones internacionales. No podemos tampoco olvidar que en la doctrina y jurisprudencia arbitral francesa se ha reconocido inclusive la posibilidad de acudir al arbitraje para solucionar cuestiones fiscales en arbitrajes comerciales, civiles o de inversión donde quizás existen menos reticencias a su aplicación¹⁶³.

Refiriéndose concretamente a los tratados bilaterales de inversión (BITs), **Z.D. Altman** manifiesta, en la introducción de su tesis doctoral¹⁶⁴, que pese a estos tratados y los tributarios perseguir fines similares, como por ejemplo reducir las barreras al comercio, los primeros le han apostado a un procedimiento arbitral inversor-Estado obligatorio y vinculante mientras que los segundos, y como se profundizará más adelante, incluyen en sus textos predominantemente el procedimiento amistoso para solucionar problemas surgidos entre los Estados

¹⁶² Hortalà i Vallvé, J., “El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”, ob.cit..

¹⁶³ Ver Le Gall, J.P., “Fiscalité ...ob.cit., págs.3-38 y 253-267; y, ponencias de **I. Fadlallah** (“Arbitrage international et litiges fiscales”) y **S. Manciaux** (“Changement de législation fiscale et arbitrage international”) en AA.VV., *Arbitrage et ...ob.cit.*, págs. 299-310 y 311-339.

¹⁶⁴ Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD-Academic Council, Volume 11, Doctoral Series, The Netherlands, 2005.

contratantes a través de una “negociación diplomática” entre sus autoridades competentes¹⁶⁵.

En la misma línea, y citando a **J. V. Troya Jaramillo**: “*En otros campos como el tributario, los estados solventan sus diferencias acudiendo al arbitraje. Así ocurre en temas tan trascendentales como el de los problemas limítrofes en los cuales con frecuencia existen disputas territoriales. De lo expuesto fluye sin dificultad que el arbitraje y otros medios que se utilizan en el fuero internacional son aplicables a la materia tributaria y que al caso no tiene validez la diferenciación de actividades del estado producidas dentro del *iure gestione* y del *iure imperio**”¹⁶⁶.

B. INEXISTENCIA DE UNA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Una de las reiterativas objeciones al arbitraje tributario internacional, como también una de las graves carencias del derecho tributario internacional, es la inexistencia de una corte o tribunal internacional tributario al cual se pueda acudir con el fin de dirimir controversias derivadas de la interpretación y aplicación de los tratados internacionales sobre tributos, en especial los convenios de doble imposición, o

¹⁶⁵ Según el doctor **Z.D. Altman**, existen en la actualidad más de dos mil doscientos (2200) BITs firmados y alrededor de mil quinientos (1500) se refieren al *International Center for Settlement of Investment Disputes* (ICSID) como la institución administradora de la resolución de las disputas. Sin embargo, sugiere que dados los limitados recursos del centro sería muy difícil que administrara también conflictos en otras áreas económicas como, por ejemplo, la tributaria.

¹⁶⁶ Troya Jaramillo, J.V., “Tributación y arbitraje internacional... ob. cit., págs. 448-449.

cualquier problema relativo a la fiscalidad internacional. Además, pese a que una importante parte de la doctrina ha pensado que el Tribunal de la Haya es el indicado para jugar ese rol, jamás se le ha sometido un diferendo del tal naturaleza¹⁶⁷.

En los diferentes seminarios en los cuales se ha discutido el tema, referidos en nota de pie de página de la introducción, así como en las monografías o artículos de algunos de los autores reconocidos en la materia, se han propuesto diferentes alternativas para solucionar la problemática¹⁶⁸:

a) Creación de cuerpo supranacional para evitar la doble imposición¹⁶⁹.

b) Creación de una Corte Fiscal Internacional¹⁷⁰.

¹⁶⁷ Walter, R., *Fiches de droit fiscal international...*, ob.cit., pág. 28.

¹⁶⁸ Una buena síntesis la encuentra en Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...*ob.cit., págs. 61-77; en Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje...*ob.cit.; Azzy, J., “Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, núm.8-9, 1998; Fernando Serrano en *Fiscalidad Internacional*, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001; y, Ribes Ribes, A., “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”, ...ob.cit, págs. 301 a 302.

¹⁶⁹ Propuesta original del doctrinante alemán **L. Von Bar** en el Congreso de Cambridge celebrado en el año de 1895. Ver Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...*ob.cit., pág. 68.

¹⁷⁰ Propuesta original de **A. Garelli** en 1899, apoyada por **Guggenheim, Pugliese, Van Hoorn, Michael** y **Emmen Riedel**. Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...*ob.cit., pág. 68. La *International Fiscal Association* (IFA) ha realizado esta recomendación en varios de sus congresos. Por ejemplo, en el celebrado en la La Haya en 1947, y mediante importante resolución de su Asamblea General, se sugiere que las representaciones nacionales de los Estados elaboren estudios y

- c) Creación del Tribunal Permanente Internacional de Justicia como órgano llamado a dirimir, en último recurso, las controversias de los tratados de doble imposición¹⁷¹.

- d) Creación de un Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias establecido por la Organización de Naciones Unidas (ONU) al que podría acudir cualquier contribuyente que argumente la inaplicación de un convenio vigente¹⁷².

- e) Constitución de tribunales mixtos para cuestiones tributarias, de naturaleza arbitral, como un paso intermedio para la formación de una Corte

negociaciones en orden a la creación de un Tribunal Internacional Tributario. El comité de estudio lo conformaron **J. Michel, Ch. Cardyn, M. Udina, M. Imboden, G. D. Brabson, D. Jarach** y **W.R. Emmen Riedel** pero desafortunadamente sus trabajos no se concluyeron totalmente. Por su parte, en el celebrado en Montecarlo en 1950, se decidió incluir el tema de la creación del Tribunal Internacional Tributario en agenda del siguiente Congreso designando a **J. Michel** y a **W.R. Emmen Riedel** como relatores generales y encargando a los representantes estatales de la elaboración de informes nacionales. En el celebrado en Zurich en 1951, el tema de la conveniencia de crear una instancia judicial internacional encargada de interpretar y aplicar los convenios de doble imposición fue ampliamente abordado. Por lo tanto, se recomienda la lectura de las diferentes opiniones presentadas, en especial, la propuesta de **M. Chrétien**, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. XVIII.

¹⁷¹ Alternativa incluida en los artículos 14(3) y (4) del Proyecto de Convenio Modelo de la Sociedad de Naciones del año 1927.

¹⁷² Lindecrona, G. y Mattson, N., *Arbitration in taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1981.

Internacional que intervendría en la solución de conflictos entre Estados y entre un Estado y particulares¹⁷³.

- f) Utilización de los Tribunales Internacionales ya existentes tales como el Tribunal Internacional de Justicia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina¹⁷⁴.

Es el caso, por ejemplo, del CDI suscrito entre Austria y Alemania que contiene una cláusula arbitral que, por primera vez, contempla que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) actúe como institución arbitral a la hora de interpretar el tratado. Dicho procedimiento es suplementario del procedimiento amistoso, donde si transcurridos tres (3) años no se logra alcanzar el acuerdo, el contribuyente puede solicitar a las autoridades competentes que refieran el caso a este Tribunal. Lo anterior, puede compeler a que los Estados contratantes negocien o hagan

¹⁷³ Giuliani Fonrouge, C.M., *Impuestos a los ingresos brutos*, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1982.

¹⁷⁴ Ver, Züger, M., "Mutual agreement and arbitration procedure in a multilateral tax treaty", en AA.VV.: *Multilateral tax treaties. New developments in International Tax Law*", Linde Verlag Wien GmbH, Kluwer International Law, Vienna, 1998; Van Der Bruggen, E., "Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: do we already have an International Tax Court?", *Intertax*, vol. 29, núm. 8-9, 2001; Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la...* ob.cit., págs. 410-411.); A. García Frías en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 21; Walter, R., *Fiches de droit fiscal international...*, ob.cit., pág. 28. ; y, Züger, M., "The ECJ Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty", *European Taxation*, Vol. 40, No. 3, 2000, págs. 101 a 105.

concesiones recíprocas para que el caso no llegue a esta instancia. En la práctica, sin embargo, muy pocos casos lo han hecho¹⁷⁵.

Para algunos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cualifica bien para adelantar el arbitraje en asuntos tributarios internacionales en la medida en que es completamente independiente de las administraciones nacionales y de los contribuyentes, tiene experiencia en la decisión de asuntos tributarios internacionales, sus jueces que actuarían como árbitros son reconocidos y las reglas procedimentales ya han sido exitosamente probadas. Por lo tanto, es un buen primer paso para mejorar la protección legal de los contribuyentes en asuntos relativos a la tributación internacional y, al ser Austria y Alemania, miembros de la Unión Europea garantiza que las interpretaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea creen una instancia de interpretación común internacional¹⁷⁶.

En definitiva, y pese a ser la solución idónea desde la perspectiva teórica, y haber sido planteada desde el siglo antepasado, la creación de un tribunal internacional especializado es una idea de difícil concreción básicamente por dos razones. En primer lugar, existe una reserva tradicional por parte de los Estados a someterse a una instancia internacional cuya decisión sea vinculante en materia de interpretación y aplicación de los acuerdos de doble imposición. En segundo lugar, los elevados costos que tal medida conllevan dificultan su implementación.

¹⁷⁵ Züger, M., “The ECJ Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty”, ... *ibidem*.

¹⁷⁶ *Ibidem*.

Por lo anterior, parece más viable la utilización de los tribunales ya existentes lográndose tan sólo “parcialmente” las ventajas de una jurisdicción especializada internacional, dentro de las cuales, entre otras, se encuentran la uniformidad jurisprudencial, la especialidad de sus jueces, la infraestructura deseada para resolver un gran número de casos, la aplicación sistemática de principios y normas generales del derecho tributario internacional, y la posibilidad de acceso e interlocución del contribuyente.

C. OBSTÁCULOS RELATIVOS AL ORDEN CONSTITUCIONAL INTERNO

A lo largo de la relatoría general y las relatorías nacionales, comunicaciones técnicas y foros de discusión en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito se concluyó que una objeción al arbitraje tributario internacional podría ser que el orden constitucional de los Estados no les permitiera sujetarse a la decisión de las instancias arbitrales internacionales¹⁷⁷.

Una interesante interpretación de esta dificultad la describe **P. Adonnino** cuando afirma que bajo las normas del derecho internacional únicamente los Estados quedan sujetos a los laudos expedidos cuando sean reconocidos internamente y que, mientras eso no suceda, los contribuyentes permanecen sujetos a las legislaciones nacionales.

¹⁷⁷ Ver **J. V. Troya Jaramillo** (Ecuador), **M. Piñeros Perdomo** (Colombia), **P. Adonnino** (Italia), **J. O. Casás** (Argentina) y **P. Egás Reyes** (Ecuador), entre otras, en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit.. En igual línea doctrinal, González Cuellar-Serrano, M.L., “El arbitraje en el... ob.cit., págs. 26-28.

De esta manera habría que adoptarse dichas resoluciones como legislación interna para que puedan afectarlos y reconocerse su autoexigibilidad¹⁷⁸.

Habría, en ese orden de ideas, que evaluar para cada uno de los países que acudan al mecanismo del arbitraje tributario internacional, cómo ensambla la jurisdicción internacional con su ordenamiento constitucional interno¹⁷⁹.

Para esto deberán los distintos Estados, crear normas constitucionales en sus ordenamientos internos que permitan la aplicación de disposiciones internacionales impositivas en sus propios límites tomando, por ejemplo, como principio fundamental el de la reciprocidad¹⁸⁰.

D. RENUNCIA A LA SOBERANÍA¹⁸¹

Esta es sin lugar a dudas la principal de las objeciones aducida por la doctrina tributaria internacional en relación con el arbitraje tributario, y básicamente consiste en la limitación del poder estatal supremo que usualmente hace relación a tres esferas según el derecho internacional público. Por una parte, el poder de derecho, a causa

¹⁷⁸ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 171-188.

¹⁷⁹ Para los casos argentino y colombiano, **J.O. Casás** y **M. Piñeros Perdomo** realizan los análisis respectivos (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 51 y 90).

¹⁸⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 111. Ver, en especial, recomendación de **P. Egas Reyes**.

¹⁸¹ Un interesante y amplio análisis de la idea de soberanía en materia tributaria en el plano internacional lo realiza C.M. López Espadafor en *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 11 a 22.

de su institucionalización; el poder originario, es decir, que no proviene de ningún otro poder; y el poder supremo, en el sentido de que no tiene igual en el orden interno ni superior en el internacional, donde no está limitado sino por sus propios compromisos y por el derecho internacional¹⁸².

Argumentan sus principales exponentes que la creación y aplicación de tributos es una de las derivaciones más importantes de la soberanía (*ius imperium* inherente al poder tributario del Estado)¹⁸³ y que con el arbitraje tributario internacional se renunciaría al juzgamiento de actos estatales *iure imperii* y a la degradación de los principios esenciales del derecho de gentes¹⁸⁴.

Sus contradictores, por su parte, arguyen que las modernas concepciones de la soberanía no impedirían el establecimiento del arbitraje internacional¹⁸⁵, que los

¹⁸² R. Guillen/J. Vincent, *Diccionario Jurídico*... ob. cit., pág. 361.

¹⁸³ Tesis expuestas por los ecuatorianos **J. V. Troya Jaramillo** y **P. Egas Reyes** y por el portugués **Diogo Leite de Campos** en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. En la misma línea, los peruanos **C. Delgado Ratto** y **A. Valle Billingham**. También **A. Ribes Ribes** citando a **L. Hinnekens** (*Convenios para evitar la doble imposición*... ob.cit.), **F. Serrano Antón** (AA.VV. *Fiscalidad Internacional*...ob.cit., págs. 97-125) e **Ibrahim Fadlallah** (AA.VV., *Arbitrage et Fiscalité, Revue de l'arbitrage*... ob.cit., págs. 299-301).

¹⁸⁴ Argumentos de **B. de Irigoyen**, **C. Calvo**, **J. M. Drago** y **O. Casás**, mencionados en la relatoría nacional de Argentina de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

¹⁸⁵ Un claro ejemplo de esta situación es la jurisprudencia constitucional colombiana por la cual se aceptan competencias de organismos internacionales sobre asuntos de competencia interna para el fortalecimiento de las relaciones de cooperación y ayuda mutua, entre otras motivaciones (Sentencia Corte Constitucional, C-578 de 2002. Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinoza). Este

efectos políticos de la integración de los países en mercados comunes y la realidad económica financiera mundial exige una libertad impositiva relativa y no absoluta en materias fiscales y que el hecho de que los Estados decidan convencionalmente resolver futuros conflictos no es una limitación de la soberanía sino por el contrario un atributo de la misma¹⁸⁶.

Es así como, en las relaciones económicas internacionales los Estados tienen mucho interés en la inversión extranjera y, en la gran mayoría de las veces, poco capital para hacerla y, en consecuencia, crean regímenes fiscales atractivos para la misma. De esta manera, y dados los intereses y las necesidades en juego, los Estados están dispuestos a ceder un poco de su soberanía y someter a tribunales de arbitramento las posibles diferencias que surjan, pues estos mecanismos le dan al inversionista mayor seguridad que la intervención de un juez nacional al que se le pueda cuestionar su independencia¹⁸⁷.

Además, la capacidad del Estado para crear y aplicar normas que establecen tributos (poder jurisdiccional y tributario) se ve restringida por cuestiones de distinta naturaleza y, en especial cuando se pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un

ejemplo lo tomo de la ponencia de **M. Piñeros Perdomo** en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

¹⁸⁶ Ver interesante contraargumento esbozado por **A. García Frías** en su ponencia en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que se apoya en lo expresado por **G. Groen** (“Arbitration in bilateral tax treaties”,... ob.cit.).

¹⁸⁷ Argumentos de **S. Manciaux** en AA.VV., *Arbitrage et Fiscalité, Revue de l'arbitrage* ... ob.cit., págs. 312-314.

territorio extranjero; restricciones que proceden de acuerdos internacionales, de los convenios para evitar la doble imposición internacional y de las normas domésticas de los Estados. En ese orden de ideas, algunos consideran que las normas internacionales pueden limitar el poder tributario de los Estados sea, por ejemplo, por la propia decisión del Estado en cuestión a través de la suscripción de convenios de doble imposición, por otras razones cuando se trata de una restricción de carácter jurisdiccional o cuando proceda del derecho internacional consuetudinario¹⁸⁸.

Así las cosas, el arbitraje internacional no amenaza la soberanía nacional por cuanto la potestad tributaria del Estado no está sometida a la Corte de un Estado extranjero, las reglas del procedimiento arbitral aseguran que ninguna de las partes obtendrá una injusta ventaja y, finalmente, la revisión judicial del laudo arbitral según los estándares de la Convención de Nueva York es una garantía para el Estado contratante. Adicionalmente, el tribunal arbitral no afecta la potestad tributaria del Estado en la medida en que su actuación se limitará a interpretar adecuadamente las normas del Convenio y aquellas tributarias necesarias para aplicarlas al caso, sin que lo anterior conduzca a crear, modificar o exonerar de tributos¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Capítulo 6 de **F. Serrano Antón** en AA.VV., *Fiscalidad Internacional...* ob.cit.

¹⁸⁹ Interesantes tesis, que compartimos plenamente, abordadas por **A.M. Chávez Gonzáles** (En: “El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú”, *Revista Servilex*, Perú, 10 de mayo de 2006, disponible en: <<http://www.servilex.com.pe/arbitraje/colaboraciones/tributación.html>>, consultado el 4 de abril de 2007).

Finalmente, y siguiendo a **W.W. Park** y **D.R. Tillinghast**¹⁹⁰, otras áreas como la inversión extranjera donde surgen controversias que envuelven importantes intereses estatales¹⁹¹, rutinariamente se encuentran sujetas al arbitraje internacional, entonces no se entiende porque las disputas surgidas de tratados de tributos deban tener un *status* más sensible. Además, la inexistencia de restricciones constitucionales, analizada anteriormente, es garantía de la no vulneración de la soberanía estatal, así como la necesidad de agotar previamente el procedimiento amistoso o los procedimientos intergubernamentales que dan la oportunidad de resolver la controversia sin acudir directamente al arbitraje.

Es así como la objeción de pérdida de soberanía fue superada hace mucho tiempo ya que en el fondo cada vez que un Estado firma un tratado internacional en el que surjan conflictos que se resuelvan por la vía arbitral se cede un poco de soberanía, cuestión que había sido reconocida por **J.P. Le Gall** en su escrito pionero de la doctrina arbitral francesa del año de 1994¹⁹².

En conclusión, *“si los gobiernos aceptan limitar su potestad tributaria suscribiendo convenios tributarios, igualmente pueden aceptar someter las controversias tributarias que de ellos surjan al arbitraje tributario”*¹⁹³.

¹⁹⁰ Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax ...* ob.cit., págs. 11-12.

¹⁹¹ Como, por ejemplo, la nacionalización de la propiedad privada (infraestructura económica), la protección del medio ambiente, los recursos naturales, entre otros.

¹⁹² Le Gall, J.P., “Fiscalité et ...” ob.cit., págs. 35-38.

¹⁹³ Chávez Gonzáles, A.M., “El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú”, *Revista Servilex*, Perú, 10 de mayo de 2006, disponible en:

E. LA INNECESARIEDAD

Las anteriores objeciones se han referido básicamente a la viabilidad del arbitraje tributario internacional. Pero, *¿es necesaria la utilización de este mecanismo alternativo de solución de controversias tributarias internacionales existiendo otras facilidades?*

Los tratadistas que mejor resuelven el anterior cuestionamiento son **W.W. Park** y **D.R. Tillinghast**¹⁹⁴. Para ellos, pese a la existencia de otros instrumentos, éstos son menos que completamente satisfactorios pues cuando una controversia surge por la aplicación o interpretación inconsistente de un tratado de impuestos existen básicamente dos débiles alternativas.

La primera es iniciar un procedimiento administrativo o judicial bajo las leyes nacionales de los países involucrados, vía poco práctica en la medida en que los procedimientos paralelos en ambos países pueden conducir a determinaciones inconsistentes que no resuelven el problema. Además, la mayoría de los jueces pueden ser expertos en derecho tributario pero no necesariamente en derecho de los tratados. Precisamente por esta última razón surgieron los arbitrajes internacionales en campos como el comercio y la inversión.

<<http://www.servilex.com.pe/arbitraje/colaboraciones/tributación.html>>, consultado el 4 de abril de 2007, pág. 3.

¹⁹⁴ Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax ...* ob.cit., págs. 10-11.

Por otra parte, la otra opción con que cuentan las partes es acudir al procedimiento amistoso previsto en la gran mayoría de tratados sobre impuestos; instrumento que, como veremos, adolece de serios inconvenientes en su aplicación.

Además, no olvidemos que para la OCDE, en un informe presentado en 1984 denominado “*Transfer Pricing and Multinacional Enterprises – Three Taxation Issues*”, la necesidad del arbitraje tributario internacional no se encontraba demostrada y, por lo tanto, en dicho momento, este ente internacional se manifestó en contra de la figura; posición, que como veremos, ha cambiado radicalmente en sus últimos análisis.

Por lo anterior, parece *necesario* contemplar el arbitraje internacional como una posible solución a las problemáticas fiscales internacionales que surjan a partir de la aplicación e interpretación de los convenios tributarios.

3. BONDADES DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Pues bien, pese a todas las anteriores dificultades que la doctrina ha manifestado en relación con la utilización del arbitraje tributario internacional, ya superadas como vimos, los defensores de la figura han presentado así mismo sus aspectos favorables, los cuales podrían resumir así¹⁹⁵:

¹⁹⁵ Para la institución del arbitraje internacional en general, **N. Gamboa Morales** (*Apuntes sobre arbitraje internacional*, Centro Editorial Universidad del Rosario, Colombia, 2006, págs. 36 a 54) examina sus virtudes demostrando las ventajas de su utilización en el contexto internacional “globalizado”. Dentro de las principales por él presentadas se encuentran, entre otras, su neutralidad, flexibilidad procedimental, confidencialidad, celeridad y efectividad.

A. LA INFLUENCIA DE LOS FENÓMENOS DE GLOBALIZACIÓN E INTERNACIONALIZACIÓN

Una interesante conceptualización de la globalización es aquella elaborada por **J. E. Stiglitz**, premio Nobel de economía en el año 2001, por la cual puede entenderse como *“la integración más estrecha entre países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costes de transporte y comunicación, y el dismantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras”*¹⁹⁶. Por su parte, el **Fondo Monetario Internacional** presenta otra interesante definición cuando establece que en el campo económico es el *“(…) proceso histórico, el resultado de la innovación humana y el progreso tecnológico. Se refiere a la creciente integración de las economías de todo el mundo, especialmente a través del comercio y los flujos financieros. En algunos casos este término hace alusión al desplazamiento de personas (mano de obra) y la transferencia de conocimientos (tecnología) a través de las fronteras internacionales”*¹⁹⁷.

Por lo anterior, la globalización ha fomentado la extensión del comercio internacional de bienes y servicios, la inversión extranjera y los negocios internacionales, lo cual ha conllevado a un importante crecimiento del número de

¹⁹⁶ Stiglitz, J.E., *El malestar en la globalización*, Editora Tauros S.A., Bogotá, 2002, pág. 34. Otras interesantes definiciones son analizadas por **M.A. Caamaño Anido** y **J.M. Calderón Carrero** (En: “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?,...ob.cit., págs. 245 a 288).

¹⁹⁷ Definición disponible en: <<http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/esl/041200s.htm#II>>, consultada el 12 de junio de 2008.

controversias internacionales dentro de las cuales las fiscales adquieren una posición preponderante¹⁹⁸.

Es así como, a nivel mundial, se ha generalizado la utilización del arbitraje internacional como mecanismo idóneo y expedito de solución de controversias que se aleja de las jurisdicciones nacionales en la búsqueda de la imparcialidad en la solución de los conflictos derivados de los flujos monetarios por intercambios mercantiles internacionales¹⁹⁹.

B. COMPLEJIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y AUMENTO DE LA LITIGIOSIDAD TRIBUTARIA

Las normas tributarias se han tornado complicadas en su aplicación tanto para el contribuyente como para la administración, lo cual conduce a un incremento en la litigiosidad (*sic*)²⁰⁰. No debe desconocerse, aunque por mucho tiempo fue así, que la administración tributaria y el contribuyente pueden tener apreciaciones diversas e

¹⁹⁸ Al respecto **J. Hortalà i Vallvé** manifiesta que *“el nivel de globalización creciente de la economía con su consiguiente incremento del volumen de inversión trasnacional comporta un mayor número de controversias en el ámbito fiscal, controversias que ya no sólo tienen lugar en la relación administración fiscal-obligado tributario, sino que trascienden de este marco, y al igual que las inversiones adquieren un carácter internacional, se producen conflictos entre administraciones fiscales”* (“El arbitraje en materia tributaria... ob.cit., pág. 55).

¹⁹⁹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 109, 172 y 305.

²⁰⁰ Planteamiento expuesto por **A. García Frías** y **C. García Novoa**, entre otros, en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 138 y 454-455.

interpretaciones divergentes en materia legal tributaria por la concurrencia de intereses diferentes y, además, propios²⁰¹.

¿Pero, de dónde surge la complejidad? **A. García Frías** considera que el procedimiento de gestión es un procedimiento de masas y común a la mayor parte de los ordenamientos haciendo casi imposible la perfecta determinación de los hechos imposables y la exacta aplicación de la norma al caso concreto, desencadenando liquidaciones que tienen incorrecciones resultado del propio sistema²⁰².

Por su parte, **A. M. Pita Grandal** y **C. Ruiz de Hidalgo** consideran que la complejidad surge de las dos caras que presenta un mismo fenómeno; por una parte, un sistema tributario caracterizado por las garantías que los contribuyentes tienen reconocidas, y por otra, que como consecuencia del desarrollo de lo anterior, surjan conflictos en la aplicación de las normas entre administración y administrados²⁰³.

En igual línea, **C. García Novoa**²⁰⁴ considera que la complejidad del sistema de gestión tributaria surge por la fuerte privatización a que ha sido objeto con una importante participación del contribuyente que deben interpretar y aplicar la ley. Este tema de la privatización del derecho público se retomará más adelante.

²⁰¹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 455.

²⁰² AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 138.

²⁰³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 423-424.

²⁰⁴ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 455.

Todo lo anterior repercute obviamente en el ámbito internacional y, más aún, cuando los problemas de interpretación de las cláusulas incorporadas en los convenios son constantes. De aquí se desprende que dado el mayor grado de complejidad que han alcanzado las normas y cláusulas se hace necesario, en aras de la justicia, diseñar mecanismos que, como el arbitraje, den pronta resolución a las controversias crecientes entre las partes.

C. LAS DEFICIENCIAS TRADICIONALES DE LAS ADMINISTRACIONES DE JUSTICIA TRIBUTARIA INTERNA DE LOS PAÍSES

A las administraciones de justicia tributaria de los países comúnmente se les critica por diferentes dolencias dentro de las cuales se encuentran la lentitud en la resolución de las controversias²⁰⁵, la falta de preparación de los jueces en las complejas materias tributarias²⁰⁶, la carencia de independencia de los jueces²⁰⁷, la falta de tutela efectiva²⁰⁸,

²⁰⁵ Problemática referida por **A. García Frías**, **P. Adonnino** y **Y. Yupanqui**, entre otros, en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 163-164,171-172 y 353, respectivamente. También Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución... ob.cit., pág. 181; Troya Jaramillo, J.V., “Tributación y arbitraje internacional (El caso propuesto por las empresas petroleras... ob.cit. págs. 433-434; y, Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob. cit., pág. 7.

²⁰⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 138; Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución... ob.cit., pág. 181; y, Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob. cit., pág. 7.

²⁰⁷ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 163-164. Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución... ob.cit., pág. 181.

²⁰⁸ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 254.

la crisis del procedimiento por burocracia y exceso de formalismos dilatorios²⁰⁹, la poca probabilidad de acuerdo que conduce a la falta de certeza y eficacia²¹⁰, la no publicidad de las circunstancias del litigio²¹¹, entre otras, que responden en esencia a la crisis global en el mundo en materia de justicia.

Todo lo anterior conduce a que las empresas que realizan inversiones internacionales no confíen en los tribunales internos y autoridades nacionales desincentivando el comercio internacional o generando el incremento de costos de transacción que en últimas afectan el precio del usuario final de los bienes o servicios.

Retomando las palabras de J. A. Whitelaw, *“los mecanismos de resolución de conflictos vigentes en materia tributaria, así como en otras suelen ser insatisfactorios en lo que respecta, por lo menos, a tres aspectos de inmenso interés: su duración (no tutela efectiva que garantice los derechos de los administrados, agotar vía administrativa para acceder a la jurisdiccional), su calidad (falta de especialización de órganos jurisdiccionales y la congestión de despachos judiciales), y su imparcialidad (triple condición que reviste el Estado, la propia administración acreedora del tributo la que debe practicar el acto de determinación y decidir los recursos administrativos, a la par que, en muchos ordenamientos, es quien impone sanciones pecuniarias por infracciones y da respuesta a las consultas tributarias que le planteen los interesados)”*²¹².

²⁰⁹ **P. Adonnino** se refiere a la “crisis” del procedimiento de los órganos jurisdiccionales y, también, **Y. Yupangui** en *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 171 y 353. Así mismo, Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución... ob.cit., pág. 181.

²¹⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 163-164, 353, 468-469 y 506.

²¹¹ Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob. cit., pág. 7.

²¹² AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 254.

El arbitraje tributario internacional responde a las anteriores debilidades de los procedimientos tradicionales internos pues a pesar de ser un mecanismo no excesivamente rápido responde al menos a un tiempo previsible de resolución, haciendo que sea eficaz y certero. Además se vuelve un instrumento neutral, flexible, especializado, confiable y que brinda la suficiente seguridad jurídica. Otra gran virtud de este procedimiento es el ahorro en tiempo, dinero y esfuerzos de los actores que participan en la controversia tributaria, fortaleciendo el principio de economía que debe informar la resolución de conflictos de cualquier naturaleza²¹³.

Además, en relación con los procedimientos amistosos existentes en el contexto internacional para resolver conflictos tributarios, y como se verá más adelante, varias son las ventajas del arbitraje tributario internacional, en especial la de dotar al mecanismo de la suficiente independencia para la resolución del conflicto sin sentir el temor de que los tribunales nacionales carezcan de la independencia necesaria o que inclinen a la decisión a favor de su país así como la superación de la falta de efectividad de dicho procedimiento²¹⁴.

D. EL FENÓMENO DE PRIVATIZACIÓN Y SU INFLUENCIA EN EL DERECHO PÚBLICO

²¹³ Entre otros, Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución... ob.cit., pág. 181.

²¹⁴ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., págs. 164 y 254. Sobre este particular, también, Calvo Ortega, R., “En defensa del arbitraje tributario”,...ob.cit., págs. 153-166.

El arbitraje tributario internacional es consecuencia del fenómeno de privatización que sufre el derecho público y, por lo tanto, los tribunales arbitrales respondieron a esta evolución.

Es por esto que **S.C. Navarrine** y **R.O. Asorey** consideran que la materia impositiva aparece como la mayor riqueza para ser arbitrable dado *“el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia”*²¹⁵.

Todo lo anterior, responde a la desregulación de las actividades monopólicas del Estado y su “privatización”, donde la noción de “orden público” dejó de constituir un obstáculo para la calificación de la materia arbitrable²¹⁶.

E. CARENCIAS DEL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA A NIVEL INTERNACIONAL

Usualmente esta ventaja ha sido muy poco aducida por la doctrina²¹⁷ pero se considera relevante su mención, pues podría parecer que al tener el Estado la posibilidad de iniciar el procedimiento, sea este amistoso o arbitral, actuaría en

²¹⁵**C. García Novoa** en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas...* ob.cit., pág. 454, citando a Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob. cit., pág. 25.

²¹⁶ Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob. cit., pág. 82.

²¹⁷Salvo, que tengamos conocimiento, por **A. García Frías** (“El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., pág. 1236) y **R. Ismer** (“Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective”,...ob.cit.).

defensa de los intereses del contribuyente; sin embargo, retomando a **G. Groen**, puede suceder que su rol sea menos benévolo de lo pensado²¹⁸.

Sin embargo, mencionar esta ventaja del arbitraje tributario internacional es factible, si y sólo si, la participación del contribuyente en el procedimiento es activa tanto en la iniciativa para interponer la reclamación como en las oportunidades para alegar y defender sus argumentos.

²¹⁸ Groen, G., “Arbitration in bilateral tax treaties”,...ob.cit., pág. 7. Este tratadista menciona que, inclusive, podría llegar a ser el Estado el peor enemigo del contribuyente.

CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTOS EXISTENTES PARA DIRIMIR CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS INTERNACIONALES

Los conflictos que pueden derivarse de la interpretación y aplicación de las normas de derecho tributario internacional, principalmente de los convenios de doble imposición (en adelante, CDIs), son de tres (3) tipos²¹⁹.

Por una parte, los conflictos entre el contribuyente y la administración tributaria; por otra, aquellos entre Estados; y finalmente, aquellos que trascienden la relación contribuyente-administración de un Estado (usualmente el de residencia) implicando a la administración tributaria de un segundo Estado parte de un convenio²²⁰.

Los primeros, en la gran mayoría de los ordenamientos jurídicos, como por ejemplo el español o el colombiano, son resueltos por los tribunales internos en la medida en que los tratados internacionales son incorporados al derecho interno. En cuanto a los segundos, tratándose de conflictos entre Estados, se solucionan mediante la aplicación del derecho internacional. Para terminar, los terceros, se dirimen mediante la utilización de los mecanismos definidos previamente por las propias cláusulas convencionales o por el derecho comunitario, los cuales son analizados a lo largo de este escrito.

²¹⁹ García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., págs. 1233-1236.

²²⁰ **G. Groen** (“Arbitration in bilateral tax treaties”,...ob.cit., págs. 3-27) los denomina conflictos indirectos de Derecho tributario internacional. Para **A. García Frías** (*ibidem*...ob.cit., pág. 4), éstos se refieren tanto a las discrepancias en la interpretación y aplicación de los CDIs como a su inaplicación o a situaciones de doble imposición que puedan producirse sin estar contempladas en los convenios.

1. PROCEDIMIENTOS INCLUIDOS EN LOS CONVENIOS BILATERALES DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios internacionales de doble imposición son aquellos que versan sobre la materia tributaria específica de la doble imposición²²¹, aunque no es la única tributaria a regular, pues podrían también referirse a la evasión fiscal, cuyo contenido es esencialmente fiscal; a empresas de navegación marítima o aérea internacional, donde si bien el contenido no es en esencia fiscal puede incluir cláusulas de este tipo, y finalmente, a relaciones entre Estados de muy diversa índole, donde su contenido fiscal no es esencial ni usual pero que puede incluir cláusulas fiscales²²².

²²¹ Entiéndase por doble imposición, y siguiendo al definición del 31 Congreso de la International Fiscal Association, “*el resultado del solapamiento de la competencia tributaria de dos o más Estados*” (*Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31 IFA Congress*, pág. 9). También puede ser definida como el resultado de la aplicación de sistemas tributarios nacionales divergentes a actividades industriales, comerciales y/o económicas que atraviesan fronteras (*v.g.* problemas de determinación del precio de transferencia apropiado). Para profundizar en los conceptos básicos de los convenios fiscales bilaterales (*v.g.* campo de aplicación, cualificación de los ingresos y formas de eliminación de las dobles imposiciones), recomendamos la lectura de la monografía francesa de **J.R. Pellat** (*Le Vade Mecum de la Fiscalité Internationale*, Éditions EMS Management & Societé, Collection Practiques d’Enterprises, Paris, 2002).

²²² Es importante anotar, y siguiendo a **F. Serrano Antón** (AA.VV., *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001), que los CDIs no son los únicos mecanismos para evitar la doble imposición internacional. También es posible las medidas unilaterales (*unilateral relief*), es decir, las adoptadas mediante normatividad interna de cada uno de los países. Este capítulo de **F. Serrano**

Así mismo, su objeto recae también sobre los posibles conflictos entre las administraciones tributarias relativos a los precios de transferencia sobre bienes, servicios o préstamos, cuando las empresas manipulan su renta en función de esta metodología y un Estado ajusta su renta y el otro no la reconoce²²³. Materia última que ha cobrado una importancia fundamental en la reciente suscripción de los convenios de doble imposición²²⁴.

Siguiendo estadísticas de la OCDE²²⁵, el derecho tributario internacional se encuentra dominado por más de dos mil quinientos (2500) convenios internacionales de doble imposición suscritos por más de doscientos (200) países.

Pero, centrándonos en la causa y fines de dichos convenios, **J. P. Pages i Galtés**²²⁶ realiza un interesante análisis.

Antón es muy importante para quienes deseen profundizar en la historia de los CDIs; así como también sugerimos la lectura de la introducción del modelo OCDE, versión 2005 (IBDF, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version – 2005, and Key Tax Features of Member Countries 2006*,...ob.cit.).

²²³ Interesantes los análisis realizados por **J. G. Pages i Galtés** (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., pág. 366), **W.W. Park** y **D.R. Tillinghast** (*Income Tax Treaty Arbitration*...ob.cit., pág. 16) y **R. Couzin** (“Why international fiscal arbitration: the past and current state”...ob.cit., págs. 2 y 3) en relación con la naturaleza de los convenios de doble tributación y el rol de mecanismos de solución de controversias en el contexto de tales acuerdos.

²²⁴ Ver, al respecto, **A. Ribes Ribes** (*Convenios para evitar la doble*... ob.cit.) y **G. Sala Galvañ** (*Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.).

²²⁵ Ver OCDE, *Tax Sparing: A Reconsideration 14*, Paris, 1998, y Tax Analyst, *Worldwide Tax Treaties CD-ROM*, august 2003.

En relación con la primera (la causa), concluye que mientras que no exista un derecho internacional financiero de ámbito general directamente aplicable a los Estados²²⁷ se buscarán alternativas para la resolución de conflictos interestatales de doble imposición y de evasión fiscal internacional a través de la celebración de tratados bilaterales o multilaterales²²⁸.

En cuanto a los segundos, es decir los fines de este tipo de soluciones convencionales, consisten básicamente en solucionar los conflictos representados por la doble imposición internacional con el objetivo de incentivar las inversiones mutuas entre los Estados contratantes y, solucionar los problemas de evasión fiscal para desincentivar las actividades fraudulentas que podrían idearse a partir de la aplicación de las legislaciones fiscales de los Estados contratantes.

²²⁶AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 366-369.

²²⁷ Otros consideran, por el contrario, que tanto el *soft law*, al cual nos referimos unas notas de pie de página atrás, como los tratados que versan sobre la materia tributaria, constituyen el verdadero derecho tributario internacional.

²²⁸ Para profundizar sobre los principales motivos que originan la doble imposición internacional retomar los planteamientos de **J. Pages i Galtés** en su comunicación técnica española en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit.), quien presenta una buena síntesis de los doctrinantes **M. Peláez Marqués** (*El Impuesto sobre el Patrimonio en el Convenio Hispano-Argentino*, tesis doctoral inédita leída en la Universitat de Barcelona, 1998, págs. 18-19) y **J.J. Forns** (*La doble imposición internacional*, Ed. Cámara de Comercio de Madrid, 1960, págs. 18). También véase Borrás Rodríguez, A., *La doble imposición internacional: Problemas jurídico-internacionales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, págs. 23-24.

Para otros, los fines de los CDIs difieren si se analizan desde el punto de vista de la administración o del contribuyente. Desde la perspectiva de la administración tributaria, los fines básicamente coinciden con los expuestos anteriormente aunque añaden la eliminación de la tributación discriminatoria y el justo reparto de los ingresos fiscales entre Estados. Por su parte, desde la perspectiva del contribuyente, los fines serían la protección de las inversiones de los no residentes y la seguridad jurídica, la eliminación de la doble imposición internacional, el fomento de las inversiones a través de tipos de retención en la fuente bajos y las cláusulas *tax sparing* o *matching credit*, el principio de no discriminación, entre otros²²⁹.

Sin embargo, es necesario determinar cuáles son las causas, que pueden ser muchas, que dan origen a los conflictos planteados por los convenios de doble imposición. Algunas esbozadas por la doctrina son las siguientes²³⁰ :

- a) Que el sujeto sufra la doble imposición por la aplicación errónea, o no aplicación, del convenio por parte de uno, o los dos, Estado(s).

- b) Que el sujeto sufra la doble imposición dado que el convenio no prevé medidas para impedir la doble imposición para un supuesto determinado y específico.

²²⁹Ver capítulo 6 de **F. Serrano Antón** en AA.VV. *Fiscalidad Internacional...* ob.cit..

²³⁰ Por ejemplo, en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 369-371.

- c) Que el sujeto eluda su tributación amparado en alguna disposición del convenio en tal sentido o en la no inclusión de tal supuesto de elusión en el texto del mismo.

- d) Que independientemente de que se produzca o no una doble imposición o una elusión fiscal, la interpretación o aplicación del convenio presente dificultades o dudas que conviene resolver o esclarecer.

Algunos, por su parte, resumen los conflictos de doble tributación en tres categorías²³¹:

- a) **Categoría fuente/fuente.** Cuando dos Estados consideran que la renta se origina en su territorio;

- b) **Categoría fuente/residencia.** Cuando el país de residencia no acepta el crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente;

- c) **Categoría residencia/residencia.** Cuando una persona natural se ha domiciliado por tiempo prolongado en ambos países y un Estado considera como residencia de la corporación su lugar de constitución mientras que el otro el lugar donde tiene su gerencia.

²³¹ Byrne, P., “Los convenios internacionales para evitar la doble imposición”, *Informativo mensual de la sociedad nacional de minería, petróleo y energía*, año VIII – No. 1., Perú, 1999, pág. 14.

F. Serrano Antón presenta un método aplicativo de los CDIs que puede ser de ayuda para predecir los eventuales conflictos derivados de su aplicación si se desvía alguna de las siguientes fases propuestas²³²:

- a) Estudiar si el contribuyente reúne todas las condiciones para que el CDI le sea aplicable.
- b) Una vez determinada la aplicabilidad del CDI, analizar qué cláusula sustantiva resulta aplicable al caso.
- c) Una vez definido el tipo de renta, iniciar la aplicación del CDI.
- d) Aplicar la cláusula para la eliminación de la doble tributación.
- e) Analizar el CDI en relación con la legislación doméstica de cada uno de los Estados pues en ocasiones existen cláusulas de los mismos que se dejan vacías de contenido por la normatividad interna.

Así mismo, analiza los problemas de interpretación de las normas convencionales y de calificación de rentas, concluyendo que una disparidad en la interpretación de una norma o la calificación de un término por los Estados que dan aplicación al convenio daría lugar a inconsistencias suscitando el fenómeno no deseado de la doble imposición internacional, o supuestos de no sujeción, contrarias a los fines de los CDIs. Para solucionar parcialmente esta problemática propone incorporar al texto

²³² Capítulo 6 de **F. Serrano Antón** en AA.VV., *Fiscalidad Internacional...* ob.cit..

del convenio un anexo de términos jurídicos y económicos, brindando seguridad jurídica a las relaciones jurídicas internacionales y evitando calificaciones divergentes entre los Estados.

Por lo anterior, y para solucionar los problemas que suscitan la doble imposición internacional, los Estados han acudido a la celebración de convenios bilaterales que incluyen cláusulas que prevén la solución de controversias que siguen los modelos que se analizarán a continuación²³³.

1.1. MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE (ARTÍCULO 25)²³⁴

El más importante de los modelos que ha servido de pauta para la suscripción de numerosos tratados por los Estados es el que procede de la OCDE; demostrándose que, pese a existir varios acuerdos firmados después de la segunda guerra mundial

²³³ La doble imposición internacional ha sido muy bien analizada por **J. M. Calderón Carrero**. Dentro de sus monografías sobre este tema se encuentran, entre otras, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997; *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997; AA.VV., *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 2004; y, *Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

²³⁴ Como arriba se mencionó el análisis de este modelo es extensible tanto al Modelo de Convenio de las Naciones Unidas (artículo 25) como al de los Estados Unidos de Norteamérica.

que incluyen el arbitraje como mecanismos de solución de conflictos²³⁵, el procedimiento comúnmente utilizado ha sido el de procedimiento amistoso (*mutual agreement procedure*) como mecanismo de negociación entre las propias autoridades²³⁶, cuyas características generales y naturaleza jurídica fueron descritas y analizadas en el capítulo I.

Es relevante aclarar que el Modelo de Convenio de la OCDE se concibe como una “guía” que los Estados pueden adoptar como patrón-tipo para la redacción de sus convenios internacionales y sus comentarios servirán de instrumento interpretativo de los mismos²³⁷.

Para comprender los antecedentes históricos del modelo, muy importantes son los estudios de **G. Lindecrona** y **N. Mattson**²³⁸, **J.P.Chetcuti**²³⁹, **P.Pistone**²⁴⁰ y **Z.D. Altman**²⁴¹, cuyos principales aportes resumimos a continuación.

²³⁵ Al final del documento, como anexo, se adjunta una relación de todos los CDIs que incluyen la cláusula arbitral. Ver también Lindecrona, G. y Mattson, N., *Arbitration in taxation*, ...ob.cit.; quienes citan también la Convención sobre Imposición de Automóviles del 18 de marzo de 1956 y del 14 de diciembre de 1956. Según **B. Castagnède** (*Précis de Fiscalité Internationale*...ob.cit., pág. 104), y analizando estadísticas de la OCDE, a nivel mundial se han suscrito un número superior a sesenta (60) convenios fiscales que incluyen la cláusula arbitral.

²³⁶ Ver Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, ...ob.cit..

²³⁷ Al respecto **J. P. Pages i Galtés** en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., pág. 273.

²³⁸ Lindecrona, G. y Mattson, N., “How to resolve international tax disputes, New approaches to an old problem”, *Intertax*, 1990.

²³⁹ Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer...ob.cit., págs. 1 a 4.

El artículo 25 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE surgió a partir del *método de cooperación*²⁴², ideado para esclarecer aspectos interpretativos oscuros de los CDIs, solucionar problemas no comprendidos en los mismos y afrontar los cambios en las normas internas de los Estados contratantes. Las decisiones adoptadas a partir de este método eran vinculantes para las partes.

Posteriormente, la *Liga de Naciones* desempeñó un rol fundamental en el perfeccionamiento de un modelo para los CDIs que comenzaron a ser celebrados en el periodo entre guerras (primera y segunda, mundiales), que incorporaba reglas de resolución de conflictos tributarios que respondían parcialmente a las necesidades que surgían rápidamente a partir de la evolución de la tributación internacional. Es así como, en el año de 1924, la *Liga de Naciones* elaboró un modelo donde este tipo de diferencias eran resueltas por un comité técnico.

Unos años más tarde, en 1927, la Liga publicó un modelo de tratado de asistencia mutua en materia tributaria. Luego, en 1928, publicó otro modelo que no sólo establecía un procedimiento amistoso sino también proponía la creación de una

²⁴⁰ Ponencia “El arbitraje como mecanismo suplementario de resolución de las controversias fiscales internacionales y el informe preliminar OCDE de 29 de julio de 2004”, en: AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...*, ob.cit..

²⁴¹ Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...* ob.cit., págs. 13 a 18.

²⁴² Algunos ejemplos de la aplicación de este método, citados por **G. Lindecrona** y **N. Mattson** (“How to resolve international... ob.cit., pág. 265), son el acuerdo sobre impuestos de renta entre el Reino Unido e Irlanda del 14 de abril de 1926 y la convención sobre impuesto sucesorio entre Checoslovaquia y Rumania del 20 de junio de 1934, que se estudiarán más adelante.

comisión para resolver disputas entre jurisdicciones tributarias en lo relativo a la interpretación y aplicación del convenio. Si ninguna solución era alcanzada mediante el procedimiento amistoso, los Estados contratantes tenían derecho a someter el caso a la resolución de una Corte Permanente Internacional.

Concomitantemente, el 14 de abril de 1926, se suscribió el convenio de doble imposición entre Reino Unido e Irlanda, que consagró la siguiente cláusula para resolver cualquier tipo de diferencias derivadas del mismo a través de un Tribunal: *“Cualquier asunto que pudiera surgir entre las partes del presente Acuerdo respecto de la interpretación del mismo o en relación con cualquier cuestión derivada de éste, será juzgado por el tribunal y tal decisión será concluyente”*.

Por su parte, el convenio de doble imposición entre Checoslovaquia y Rumania de 1934, además de contemplar formas de resolución de conflictos similares a las atrás analizadas, creó una junta al interior de la Liga de Naciones, conformada por el Comité Fiscal, para escuchar a las dos partes y proporcionarles una opinión vinculante.

En 1963, y dado que el paso del tiempo probó la necesidad de encontrar soluciones a todos los problemas que surgieran en diferentes áreas relacionadas con los convenios de doble imposición, la OCDE elaboró un borrador de convenio donde se incorporaba el procedimiento amistoso. Sin embargo, sus mandatos eran aún limitados pues únicamente contemplaban la designación de una comisión para servir de cuerpo consultivo para cada disputa en particular, sin ninguna autoridad adjudicativa (*adjudicative*).

Más adelante, en 1968, la Comisión EC sugirió conducir negociaciones para que las disputas tributarias fueran presentadas a un Comité permanente de autoridades tributarias nacionales. Desafortunadamente, debido a obstáculos políticos, las discusiones de un pre-borrador del convenio de doble tributación europeo fueron abandonadas.

Dado el fracaso anterior, y las críticas constantes a los mecanismos de resolución de conflictos incorporados al borrador de convenio de doble imposición de la OCDE de 1963, dicho organismo inició su revisión. Dentro de las principales críticas se encontraban, por una parte, aquellas relacionadas con el rol del contribuyente en el procedimiento amistoso, y por otra, la marcada ausencia de procedimientos que condujeran a un acuerdo mutuo; cuestionamientos que como veremos subsisten hoy en día. Por tales motivos, en 1971, el Comité de Asuntos Fiscales lideró grupos de trabajo que revisaron este borrador siguiendo la experiencia de los convenios existentes y en aplicación.

Fruto de este trabajo, en 1977 se modificó el artículo 25, que contenía las provisiones relativas al procedimiento amistoso, en los siguientes aspectos, aunque su base original fue dejada intacta:

- a. Las autoridades competentes estarían autorizadas para resolver, mediante el procedimiento amistoso, las dificultades o dudas relativas a la interpretación y aplicación del convenio, así como eliminar los casos de doble tributación cuando no estén cubiertos por el convenio.

- b. Según su comentario, el artículo 25 representa *“the maximum that Contracting States are prepared to accept”*. Es decir, los Estados acuerdan intentar buscar una solución mas no comprometerse a que esta sea alcanzada.

- c. Se adiciona un cuarto párrafo al artículo 25 que introduce la posibilidad de crear una comisión conjunta, para el intercambio oral de puntos de vista u opiniones, conformada por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes. Sin embargo, el modelo OCDE deja a las autoridades competentes la facultad de determinar las reglas procesales que regulan dicha comisión. Una vez establecida la comisión, el modelo le da a los contribuyentes tanto el derecho de acudir a ella, en persona o a través de un representante, de manera escrita u oral, como el derecho de ser asistido por un abogado.

Durante los años siguientes el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó una serie de informes y trabajos sobre su posición en relación a los problemas que iban apareciendo en la escena internacional tributaria, incorporando posibles reformas y modificaciones al modelo. Estas fueron tomadas en cuenta en las celebraciones de los CDIs mas no fueron incorporadas inmediatamente al texto del modelo²⁴³.

²⁴³ Otra buena introducción histórica del Modelo de Convenio de la OCDE la encuentra en AA.VV., *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001. En este texto se realiza una

Fue unos años después cuando el modelo sufrió algunas modificaciones (1992, 1994, 1995 y 1997), en especial en lo relativo a sus comentarios, que ahora son más amplios, y a las reservas, que ahora son más numerosas. De esta manera, se ha profundizado más en el consenso del reparto del poder tributario, se han incluido nuevas medidas que perfeccionan el modelo y nuevas cláusulas contra la evasión fiscal y el *treaty shopping*.

En este año (2008) se ha aprobado una nueva modificación que, como veremos más adelante, incluye la opción del arbitraje tributario internacional para resolver las diferencias surgidas a partir de la aplicación e interpretación de los CDIs²⁴⁴.

1.2. OTROS MODELOS

Pero adicionales al del la OCDE, otros modelos han sido seguidos espontáneamente por los Estados a la hora de celebrar sus CDIs.

Es el caso, en primer lugar, del modelo incluido en el acuerdo de libre comercio entre Canadá y EE.UU del 22 de diciembre de 1987.

buena síntesis de la doctrina precedente sobre la temática. Véase, especialmente, Capítulo 6 de F.

Serrano Antón.

²⁴⁴Información disponible en: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34897_40483591_1_1_1_1,00.html, consultado el 20 de junio de 2008.

Dicho acuerdo establece la “*Canada-United States Trade Commission*” con el fin de que ésta supervise su aplicación y resuelva las controversias derivadas tanto de su aplicación como interpretación. Adicionalmente, prevé el procedimiento de consulta que deberá resolver el diferendo en un término de treinta (30) días. En caso contrario, cualquier parte puede recurrir a la Comisión de Arbitraje y, si el mecanismo falla, se establecerá un Panel de Arbitraje, que podrá ser binacional si se trata de disputas relacionadas con casos *antidumping* o de valor de aduana²⁴⁵.

En segundo lugar, otro modelo usado en el contexto internacional es la cláusula de arbitraje no obligatorio, pero cuya decisión es vinculante, establecida en los acuerdos EE.UU-Alemania del 29 de agosto de 1989, Alemania-Francia del 21 de marzo 1989 y Alemania-Suecia de 1985.

Por varios años, Estados Unidos de Norteamérica se resistió a incluir cláusulas arbitrales en sus convenios para evitar la doble tributación. Sin embargo, en algunos casos aceptó su inclusión apartándose de la posición de aquel entonces de la OCDE²⁴⁶.

²⁴⁵ Ver Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob.cit., págs. 68-69.

²⁴⁶ International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters*, Document number 180/438, Paris, 2001, disponible en: <<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html>>, consultado 9 de octubre de 2007, pág. 3 (Documento presentado por la Comisión de Tributación de la Cámara de Comercio Internacional de Paris en la décima reunión del grupo *ad hoc* de expertos en cooperación internacional en aspectos tributarios celebrada en Ginebra, Suiza, entre el 10 y el 14 de septiembre de 2001).

Particularmente, el convenio EE.UU.-Alemania²⁴⁷ presenta las siguientes características²⁴⁸:

- **No existen reglas de procedimiento ni retrasos fijos (“fixed delays”).**

Los procedimientos son determinados al momento de suscribir el convenio mediante intercambio de notas diplomáticas y podrán ser modificados por el mismo medio.

- **El arbitraje no es obligatorio.** Ocurre únicamente con el consentimiento de ambas autoridades competentes y el contribuyente, cuando el procedimiento amistoso haya fracasado o cuando su resultado vulnera la posición legal de los Estados contratantes.

W.W. Park y **D.R. Tillinghast**²⁴⁹ se refieren a la poca utilidad de una cláusula no obligatoria en la medida en que si las partes no se han puesto de acuerdo en arreglar la disputa mucho menos lo harán en arbitrarla, hecho que se demuestra en la inutilización de este tipo de cláusulas.

²⁴⁷ En el documento anteriormente citado, la Cámara de Comercio Internacional comenta que en otros convenios celebrados por Estados Unidos, como por ejemplo con Canadá, Holanda, Francia, Kazajistán, Suiza y México, contemplan el arbitraje pero no inmediatamente. Por su parte, el Modelo de Convención de los Estados Unidos no lo contempla.

²⁴⁸ Algunas de ellas muy bien resumidas por **J.P. Chetcuti** (*Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer...ob.cit., págs. 9 a 10).

²⁴⁹ Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*, ...ob.cit., pág. 22.

- **El convenio no permite que el contribuyente use simultáneamente las cortes domésticas y el procedimiento amistoso.** Antes de iniciar un procedimiento arbitral, el contribuyente debe obligarse por escrito a respetar el laudo arbitral.
- **El laudo arbitral es vinculante para las partes y para el contribuyente, no es apelable y no genera efectos de precedente.** Lo anterior no es óbice para que esa decisión sea tomada en cuenta en otros casos que envuelvan similares circunstancias.
- **Excepciones.** Consagra una excepción por la cual a las autoridades competentes no se les permite acceder al arbitraje para resolver aspectos relativos a política tributaria o ley doméstica (*“tax policy or domestic law”*).
- **Derechos de los contribuyentes.** Los contribuyentes tienen el derecho de presentar sus puntos de vista tanto en el procedimiento amistoso como en el arbitral.
- **El proceso es absolutamente confidencial.** En materia de confidencialidad, si algún problema surge, la condición restrictiva siempre prevalecerá. Pese a que el convenio no hace referencia a la publicidad del laudo, se ha interpretado que dicha publicación seguirá los principios de la confidencialidad.

- **El laudo arbitral deberá sustentarse en el convenio, en las leyes domésticas de ambos Estados contratantes y en los principios de derecho internacional.** Jamás, como arriba se mencionó, en la política tributaria o en la ley doméstica tributaria de un Estado.
- **Expensas.** Los costos del proceso serán cubiertos por los Estados contratantes, aunque estos últimos podrán requerir, excepcionalmente, al contribuyente para que colabore con dichas cargas²⁵⁰.

Varias son las bondades del acuerdo entre EE.UU-Alemania²⁵¹. Por una parte el haber sido suscrito entre dos países tan importantes; en segundo lugar, desviar la tendencia del Senado norteamericano de no atribuir a las convenciones fiscales mayor importancia; y finalmente, y la más relevante, incluir la figura del arbitraje vinculante para los Estados y el contribuyente pero sin el efecto de precedente, aunque la decisión deba ser tenida en cuenta en casos similares.

Pese a que la provisión de arbitraje vinculante en este convenio se hizo efectiva a través de un intercambio de notas diplomáticas en 1989, ésta jamás ha sido invocada.

²⁵⁰ Especialmente, si el Estado consideraba riesgoso someter a arbitraje la controversia pero dada la insistencia del contribuyente lo hizo. En este caso, traslada el riesgo y los costos del arbitraje al contribuyente. Difícil nos resulta, sin embargo, la prueba de este evento, y puede convertirse en una motivación adicional para que no se dé inicio al arbitraje.

²⁵¹ Seguimos a Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral...* ob.cit.

Posteriormente, en junio de 2006, estos países firmaron un protocolo al tratado con el objetivo de modificarla. Bajo el tratado de 1989, los contribuyentes y sus representantes tenían derecho a presentar sus puntos de vista ante la junta arbitral y ésta tenía plena discreción para decidir el caso con base en el Convenio y dando debida consideración a las leyes domésticas de los Estados contratantes y a los principios generales del derecho internacional. La junta arbitral explicaría luego su decisión, que sería vinculante para ambos Estados contratantes y sus respectivos contribuyentes.

En contraste, con el Protocolo de 2006, se adopta un procedimiento arbitral, que algunos denominan “*baseball*”, en aquellas circunstancias donde las autoridades competentes no alcanzan un acuerdo en un periodo determinado de tiempo. A través de éste, cada Estado contratante debe presentar una propuesta de resolución del caso, con un documento de soporte de dicha posición, dentro de los noventa (90) días siguientes al nombramiento del árbitro que preside la junta arbitral. También tendrá la oportunidad de presentar una contestación relativa a cualquiera de los puntos planteados por el otro Estado contratante. La junta arbitral podrá solicitar información adicional y decidirá tomando en consideración una de las dos soluciones propuestas o, si sólo una es presentada, esa será la elegida. De esa manera, la junta no estructurará su propia alternativa de solución sino que vendrá dada por iniciativa de las partes. Es importante precisar que no existe un procedimiento expreso para que el contribuyente presente sus puntos de vista²⁵².

²⁵² Información obtenida de <http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=23343&SID=673797&TYPE=20>, consultada el día 3 de octubre de 2007.

Este procedimiento arbitral está sirviendo de referencia para los últimos dos tratados que ha negociado Estados Unidos. Por una parte, con Bélgica, firmado el 27 de noviembre de 2006 y que reemplaza el CDI concluido en 1970 y enmendado en 1987. Por otra, con Canadá. Es entonces claro, que Estados Unidos está dando mucha importancia al arbitraje vinculante, bajo una nueva modalidad, y pese a jamás haber sido utilizado²⁵³.

Por su parte, el acuerdo Alemania-Francia también incluye el arbitraje, cuya iniciativa es facultativa y a través de una comisión compuesta por tres miembros (dos designados por cada Estado y el tercero seleccionado de común acuerdo), cuando las autoridades competentes no logran un acuerdo dentro de un término de veinticuatro (24) meses, cuya decisión es vinculante y basada en el derecho internacional²⁵⁴.

²⁵³ Algunos consideran que la inaplicación del CDI Alemania-EE.UU hace que no exista claridad en relación con la posible ratificación por parte del *US Senate Foreign Relations Committee* de convenios con cláusulas similares, por cuanto al ratificar en el año de 1989 el de Alemania – EE.UU se aseguró que el futuro del arbitraje vinculante dependería de la experiencia en la aplicación del mismo.

²⁵⁴ En sus artículos 25 y 25A: *“Toda persona que demuestre que las medidas adoptadas por las autoridades fiscales de los Estados Contratantes han causado o pueden causar una doble tributación en relación con los impuestos a que se refiere el Art.1º podrá presentar una demanda ante el Estado del que es residente ... si las autoridades no llegaran a un acuerdo amistoso en un período de veinticuatro meses contados a partir de la fecha de presentación de la demanda del o de los contribuyentes interesados, ellos pueden ponerse de acuerdo para recurrir una comisión de arbitraje”*. Ver Walter, R., *Fiches de droit fiscal international...*ob.cit., pág. 28. Según **B. Castagnède** (*Précis de Fiscalité Internationale...*ob.cit., pág. 105), este tipo de procedimiento arbitral también fue introducidos en las convenciones franco-americana del 31 de agosto de 1994 y franco-canadiense del 30 de noviembre de 1995.

En relación con la cláusula de arbitraje voluntaria definida en el convenio Alemania-Suecia de 1985, ésta contempla que la decisión del panel arbitral es vinculante y, además de la aplicación de la Convención Europea de Acuerdo Pacífico de Disputas de 29 de abril de 1957, otorga jurisdicción arbitral a una Corte de Arbitraje (o inclusive, al Tribunal Internacional de Justicia)²⁵⁵. Dicha Corte estará compuesta por jueces pertenecientes a cortes de los Estados contratantes o de terceros países o a organizaciones internacionales, y seguirá procedimientos arbitrales reconocidos internacionalmente. Adicionalmente, los laudos deberán basarse en los tratados suscritos por los Estados contratantes y en la ley general internacional, de tal manera que una decisión *ex aequo et bono* es inadmisibles. Además, las partes tiene el derecho a presentar su caso y proponer sus propias mociones.

Sin embargo, para **J.P. Chetcuti**²⁵⁶ este modelo adolece de importantes fallas dentro de las cuales arguye el uso voluntario de la cláusula arbitral, la inexistencia de un límite de tiempo en el cual las autoridades competentes deben alcanzar un acuerdo y, finalmente, la composición del panel arbitral en la medida en que los jueces de las cortes domésticas no necesariamente son expertos en derecho tributario internacional.

En tercer lugar, un modelo de cláusula que contempla el arbitraje obligatorio y vinculante, lo encontramos en el CDI suscrito entre Austria y Alemania, en el cual se reconoce el *deber* de arbitrar las controversias surgidas del tratado a solicitud del contribuyente, sin estar sujeto a la condición que los Estados partes negocien el tema.

²⁵⁵ *Ibidem*.

²⁵⁶ Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution...*ob.cit., pág. 8.

La cláusula, que sigue las recomendaciones de la Cámara de Comercio Internacional, es del siguiente tenor: “*Si una dificultad o duda en la interpretación o aplicación de este Convenio no puede ser resuelta por las autoridades competentes en procedimiento de mutuo acuerdo en un periodo de tres años después de que la controversia ha surgido, luego a solicitud del contribuyente el Estado parte debe someter el caso a arbitraje en la Corte de Justicia Europea*” (subrayado fuera de texto)²⁵⁷.

En cuarto lugar²⁵⁸, la gran mayoría de convenios de doble imposición han seguido la cláusula estándar arbitral incorporada al convenio de doble imposición celebrado en 1992 entre Méjico y EE.UU. en su artículo 26.5, por el cual:

“Cuando una dificultad o duda respecto a la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este

²⁵⁷ Cláusula citada por Park, W.W. / Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*,...ob.cit. pág. 23. También incluida en los CDIs negociados por Austria con Armenia, Kyrgyzstan, Mongolia, Eslovaquia y Turquía.

²⁵⁸ Sigo a **A. García Frías** (En: AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., págs. 158-163), quien retoma los planteamientos de **G. Groen, A. Ribes Ribes** y **M. Züger**.

párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas’²⁵⁹ (subrayado fuera de texto).

Como se observa, dicha cláusula incorpora el arbitraje facultativo y no obligatorio. Además, similares reglas procesales se siguen en el Memorando de Entendimiento del CDI entre Holanda- EE.UU. de 1992 y en el Intercambio de Notas de 1989 del CDI entre Alemania y EE.UU..

Finalmente, **G. Groen**²⁶⁰, además de la cláusula anteriormente mencionada, considera que otra estándar es la incorporada en el CDI entre Estonia y Holanda del 17 de marzo de 1997 (artículo 27.5), por la cual (de nuevo) se establece el arbitraje potestativo y no obligatorio así:

“Cuando una dificultad o duda respecto a la interpretación o aplicación del Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de los Estados contratantes en una procedimiento de mutuo acuerdo de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo dentro del periodo de dos años después de surgida la cuestión, el caso podrá, por petición de cualquiera de los Estados contratantes, someterse a arbitraje, pero sólo después de agotar el procedimiento disponible bajo los párrafos 1 a 4 de este artículo y siempre que la autoridad competente del otro Estado contratante y el contribuyente o los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta.

²⁵⁹ Art. 26.5 del convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América el 18 de septiembre de 1992.

²⁶⁰ Groen, G., “Arbitration in bilateral tax treaties”,...ob.cit..

La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados contratantes y para el o los contribuyentes involucrados respecto a dicho caso”.

En la medida en que no existe aún, aunque prontamente lo estará según información reciente, una cláusula arbitral en el artículo del procedimiento amistoso incluido en el modelo de tratado OCDE, es imposible encontrar una homogeneidad en las cláusulas arbitrales acordadas por los países en los convenios de doble imposición y en los respectivos intercambios de notas.

Es frecuente, por lo tanto, encontrar importantes desviaciones en relación con las cláusulas estándar arriba señaladas²⁶¹. Sin embargo, las principales notas

²⁶¹ En las páginas 8 y siguientes del texto de **G. Groen** (*ibidem*) se analizan tanto las cláusulas estándar como las desviaciones a las mismas, en aspectos tales como el ámbito del arbitraje, la iniciación del procedimiento arbitral, el establecimiento de la junta arbitral y las reglas procesales y la naturaleza legal del laudo y su implementación. Para mayor profundidad se recomienda su lectura. Para el caso del *ámbito del arbitraje*, por ejemplo, **G. Groen** analiza las cláusulas arbitrales incorporadas en los CDI suscritos entre Méjico y EE.UU. y Estonia y Holanda, concluyendo que éstas no se limitan a contrarrestar fenómenos de ajustes de utilidad relativos a la doble imposición sino que por el contrario su ámbito de acción es más amplio al referirse a cualquier dificultad o duda que surja de la interpretación o aplicación del tratado que no pueda ser resuelto mediante procedimiento amistoso. Así las cosas, para el autor, el ámbito del procedimiento arbitral se encuentra determinado por el del procedimiento amistoso. Por el contrario, la gran mayoría de “otras” cláusulas se apartan de este campo de acción, sugiriendo que, por ejemplo, únicamente aquellas disputas relativas a la tributación internacional indirecta se someten a arbitraje (ver CDI Francia- Alemania).

características –positivas y negativas- de las cláusulas son resumidas magistralmente por **A. García Frías**²⁶² de la siguiente manera:

- a) La armoniosa convivencia que debe existir entre el procedimiento amistoso y el arbitraje. Es decir, no son mecanismos sustitutivos sino complementarios en la medida en que el procedimiento de mutuo acuerdo es requisito previo e ineludible al arbitraje.
- b) La incertidumbre sobre los requisitos temporales, es decir, la no precisión en cuanto al término máximo de finalización del procedimiento amistoso para así iniciar el arbitral así como el plazo para que la junta arbitral emita el laudo.
- c) El necesario consentimiento de los Estados y el contribuyente para dar inicio al procedimiento arbitral, aunque este último posee una escasa intervención en el procedimiento²⁶³.
- d) La materia objeto de arbitraje es genérica y amplia.
- e) No existen reglas procedimentales detalladas, que dificultarían la celeridad del mecanismo, así como de reparto de costes.

²⁶² Para una mejor ilustración ver **A. García Frías** en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 158-163. También en “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., págs. 1073-1076.

²⁶³ Salvo CDI Austria-Alemania ya analizado.

- f) Algunos aspectos relativos al laudo no se especifican claramente como, por ejemplo, los mecanismos para otorgarle obligatoriedad ni las reglas concretas de publicidad.
- g) No es claro el mecanismo de designación de la junta arbitral.

2. PROCEDIMIENTOS INCLUIDOS EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO Y LATINOAMERICANO

Adicionales a los anteriores modelos seguidos por los Estados al celebrar CDIs, al interior de la Unión Europea, el Mercosur y la Comunidad Andina de Naciones se han diseñado y establecido, a través de los siguientes convenios, protocolos y decisiones, mecanismos que permiten resolver controversias tributarias de carácter internacional entre sus países miembros.

2.1. CONVENIO RELATIVO A LA SUPRESIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS DE 23 DE JULIO DE 1990 (90/436/CEE)

Dado el importante número de supuestos de doble imposición económica que las administraciones no podían solucionar y, además, por la demanda de las empresas, en el ámbito de la Unión Europea se consideró conveniente elaborar un convenio para

*“la eliminación de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas”*²⁶⁴.

Los orígenes del Convenio se remontan al cumplimiento del artículo 293 del Tratado de la Comunidad Europea por el cual *“los Estados Miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales: ... la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad”*, y está concebido como un instrumento alternativo que se suele emplear en la Unión Europea, que es la Directiva, cuyos efectos como veremos son diferentes a los del Convenio. Ello es así por cuanto la propuesta de Directiva de 1976, sobre la eliminación de la doble imposición mediante arbitraje en caso de operaciones vinculadas comunitarias como medida específica en el proceso de armonización de la tributación directa, nunca fue aprobada²⁶⁵.

²⁶⁴ Walter, R., *Fiches de droit fiscal international...*, ob.cit., págs. 28-29.

²⁶⁵ Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia...* ob.cit., pág. 412. Ver, también, *Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure)*, COM/76/611 final, O.J. (C-301), 4 (21 de diciembre de 1976). Dinamarca fue el único país que en ese momento se encontraba preparado para apoyar la aprobación de esta Directiva (Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...* ob.cit., pág. 24).

Fue, por lo tanto, una decisión política adoptada por los Estados Miembros la que cambió el instrumento jurídico de propuesta de directiva a convenio multilateral²⁶⁶, lo que conlleva múltiples ventajas, como lo son:

- a) Su eficacia limitada en el tiempo.

- b) El no cumplimiento directo desde su publicación en el Boletín Oficial de las Comunidades Europeas puesto que debe ser ratificado por todos los Estados Miembros para entrar en vigor así como las adhesiones sucesivas²⁶⁷.

- c) Escapa del control de la Comisión Europea al no ser actos comunitarios.

- d) Su interpretación y aplicación no entran dentro de la jurisdicción del Tribunal Europeo de Justicia²⁶⁸, ni su eventual violación puede dar lugar a un procedimiento de infracción en los términos del artículo 169 del Tratado de Roma²⁶⁹.

²⁶⁶ Cambio importante dado que lo común de ese tipo de armonizaciones era realizarlas mediante directivas. Ver Anexo del Libro Blanco de la Comisión sobre la Consolidación del Mercado Interior de 1985.

²⁶⁷ **A. García Frías** (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 152) menciona en su ponencia que la circunstancia por la cual las adhesiones sucesivas al convenio deben ser consentidas y aceptadas por los Estados firmantes se materializó con la entrada en la UE de Austria, Finlandia y Suecia. Siguiendo a **P. Adonnino** (Adonnino, P., "Some thoughts on the EC Arbitration Convention", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, pág. 403) cuando estos tres países se unieron a la Unión Europea, un tratado específico de adhesión fue concluido el 21 de diciembre de 1995 para hacerles extensivo el Convenio.

²⁶⁸ Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia...* ob.cit., págs. 412-413.

El Convenio²⁷⁰ persigue básicamente eliminar la doble imposición en el caso de empresas vinculadas que actúan en dos Estados contratantes con la consecuente superposición de soberanías fiscales²⁷¹.

De esta manera, para el Convenio existe una tributación excesiva cuando una empresa, cabeza de grupo, obligada a tributar en el Estado de residencia por los beneficios obtenidos a través de las empresas que controla, se le obliga también a tributar por los beneficios ficticios imputados a dicha empresa controlada²⁷².

Además, el Convenio aplica tanto a los impuestos sobre el ingreso como a los de las sociedades y contempla a las empresas asociadas residentes en los Estados miembros de la Unión Europea, excluyendo aquellas que residen en un mismo Estado²⁷³.

²⁶⁹ AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*,...ob.cit., pág. 144.

²⁷⁰ Para una mejor comprensión de los requisitos necesarios para la aplicación del Convenio de Arbitraje así como la composición y funciones de la comisión consultiva y algunos aspectos procedimentales prácticos de interés, ver las ponencias de **A. García Frías** y **F.A. García Prats** (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., págs. 153-158 y documentos anexos). También véase Adonnino, P., "Some thoughts on the EC Arbitration Convention" ... ob.cit.; y, Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*...ob.cit., págs. 23 a 27.

²⁷¹Para comprender el concepto de vinculación y sus beneficios ver artículo 4.1. del Convenio.

²⁷²Huergo Lora, A., *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*, ...ob.cit..

²⁷³ El Convenio no aplicará a empresas, vinculadas entre sí, que sean residentes en el mismo Estado de la Unión Europea o cuando una de ellas resida en un tercer país. Estas exclusiones territoriales se encuentran consagradas en el artículo 16.2 el Convenio (90/436/CEE). Véase, al respecto, García Frías, A., "El arbitraje tributario internacional"...ob.cit., pág. 1241.

Algunas de las características más importantes del Convenio son las siguientes²⁷⁴:

- a) Es un acuerdo multilateral.
- b) El arbitraje es vinculante. El resultado del arbitraje no es técnicamente vinculante, pero el Convenio asegura que un resultado vinculante se obtenga. Es decir, al seguir la decisión arbitral, las autoridades competentes mantienen la oportunidad de alcanzar una solución alternativa, pero debe ser una que elimine la doble tributación.
- c) La Convención aplica tanto a establecimientos permanentes como a compañías, con el fin, como dijimos, de solucionar la doble imposición jurídica y económica.

Sin embargo, únicamente los casos de doble tributación que surjan de ajustes bajo el artículo 9 (empresas asociadas) del Modelo OCDE están cubiertos.

²⁷⁴ También véanse Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción...*ob.cit., págs. 67-69; International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters*, ...ob.cit.; García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., págs. 1241 a 1249; Hortalà i Vallvé, J., “El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”,...ob.cit., págs. 55-65; Adonnino, P., “Some thoughts on the EC Arbitration Convention”,... ob.cit., págs. 403 a 408; y, Huergo Lora, A., *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*, ...ob.cit., págs. 226-229.

De esta manera pese a que no se mencionan literalmente los problemas derivados de los precios de transferencia, son éstos los únicos que pueden ser resueltos mediante la *corrección de los beneficios de las empresas asociadas*.

Sin embargo, algún sector de la doctrina se ha referido concretamente a la no aplicabilidad de la Convención a los casos de “*serious penalty*”, mientras que otro considera que puede resolver casos de aplicación doméstica de *thin capitalization (thin cap)*²⁷⁵.

Por su parte, y al respecto, **J.V. Troya Jaramillo** manifiesta que “*se trata de un procedimiento compulsorio sobre un tema puntual*” donde el ideal sería que “*el arbitraje internacional en materia tributaria se extienda a todos los casos en conflicto y devenga en un sistema generalizado de aplicación*”²⁷⁶.

- d) Se definen unos procedimientos que permiten a la empresa perjudicada obtener una solución a su situación, solicitando la asistencia del Estado del que es residente. Si a éste, la reclamación le parece fundada y si no puede solucionarla satisfactoriamente, la autoridad competente intentará llegar a un

²⁷⁵ Véase Adonnino, P., “La Convenzione Europea 90/436 sulla cosiddetta Procedura Arbitrale. Limiti e Problemi”, *Rivista di Diritto Tributario*, 12, 2002. También Adonnino, P., “Some thoughts on the EC Arbitration Convention”...ob.cit., pág. 405. Este doctrinante considera que el ámbito de acción de la Convención debería extenderse a casos diferentes de aquellos relativos a precios de transferencia.

²⁷⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*.... ob.cit., pág. 22.

acuerdo con el otro Estado buscando la solución al problema (artículos 6.1 y 6.2).

- e) Para lo anterior el Convenio prevé dos procedimientos sucesivos: la negociación bilateral y la mediación de una comisión consultiva o “procedimiento arbitral”²⁷⁷. Este último emitirá una resolución definitiva en el término máximo de seis (6) meses y vinculante para las partes a menos que hayan alcanzado una solución diferente por mutuo acuerdo (artículo 12). Las autoridades competentes deben, actuando de común acuerdo, tomar las decisiones necesarias para eliminar la doble imposición dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha en que fue tomada la decisión, y podrán publicar la decisión si las empresas están de acuerdo.
- f) La Comisión está compuesta por un Presidente²⁷⁸, dos representantes de la autoridad fiscal de cada Estado contratante, y de un número de personas independientes designadas por acuerdo mutuo entre una lista de personas, o en ausencia de acuerdo, por sorteo. Sus miembros están obligados a mantener secreto sobre todos los temas de los cuales tienen conocimiento,

²⁷⁷ Si la negociación no surte resultados en el plazo de dos (2) años podrá encomendarse la solución de la controversia a la comisión arbitral (artículo 7).

²⁷⁸ Muy importante es el rol del Presidente, elegido por los representantes de las administraciones tributarias y por los miembros independientes, quien desempeña una posición neutral como coordinador de la comisión en orden de identificar los hechos y circunstancias relevantes para la decisión, recolectar la información necesaria y asegurar la correcta aplicación de las reglas procesales para alcanzar los objetivos del Convenio (Adonnino, P., “Some thoughts on the EC Arbitration Convention”, ... ob.cit., pág. 404).

deben comunicar su decisión a la Comisión de la Comunidad Europea, la cual a su vez informará a los Estados involucrados.

g) Las empresas vinculadas pueden suministrar a la Comisión toda la información, pruebas y documentos que consideren necesarios como también están obligados a dar curso a los pedidos de información, prueba y documentación formulados por esa Comisión. De esta manera, el hecho de que las partes en el procedimiento son exclusivamente las administraciones de impuestos no implica que las empresas contribuyentes no sean “terceras partes interesadas” en la medida en que su interés no es eliminar la situación de doble imposición pero sí que se haga de una manera correcta desde la perspectiva legal. Así las cosas, durante el procedimiento el contribuyente tienen el interés de que se aplique el criterio correcto para verificar la compatibilidad de los precios inter-compañía bajo el principio de *arm's length*²⁷⁹.

h) El Convenio regula así mismo la eventual concurrencia entre las distintas vías de resolución del conflicto (artículos 7.2 y 7.3²⁸⁰). Por una parte, los procesos

²⁷⁹ En este planteamiento seguimos a **P. Adonnino** (*Ibidem*,...pág. 404).

²⁸⁰ Respecto a la compatibilidad entre las dos vías las principales conclusiones son las siguientes: 1) La apertura del procedimiento arbitral exige que se haya dictado resolución en firme de la vía judicial interna, si la empresa recurrió a ella (artículo 7.2); 2) Un Estado puede negarse a iniciar el procedimiento arbitral si su derecho interno le prohíbe ignorar o aplicar excepciones a las resoluciones judiciales y la empresa se niega a dejar transcurrir el plazo de recurso o a desistir de los recursos presentados (artículo 7.3); 3) El procedimiento arbitral si es compatible con la tramitación de

de negociación y arbitraje que son entre dos Estados, dos sujetos de derecho internacional, y por ende en el último caso, se referiría al arbitraje internacional, donde no le son aplicables las normas de derecho interno. Pero, por otra, el conflicto al cual se refiere el arbitraje se refiere a una típica relación tributaria jurídico-pública entre un particular (es decir, la empresa que recurre a la autoridad competente del Estado del que es residente) y un Estado, que podría ser llevado a solución ante los Tribunales del Estado que haya dictado la medida (artículo 6.1). Ninguna de las dos medidas interrumpe o suspende el transcurso del plazo para intentar la otra. Además, el principio contenido en el artículo 4.1 rige en el plano interno al estar incorporado en un tratado internacional.

- i) El plazo que tiene el contribuyente para acudir a los procedimientos extrajudiciales es de tres (3) años a partir de la notificación de la medida estatal que considera contraria al convenio de doble imposición. Por lo tanto, él tiene el derecho de iniciar el arbitraje (“derecho de iniciativa”).

- j) Así las cosas, la Convención establece un cronograma: la empresa contribuyente tiene tres (3) años para presentar el caso a arbitraje; las autoridades competentes tienen dos (2) años para resolver el problema bajo el procedimiento amistoso; si esto no ocurre, las autoridades competentes tienen seis (6) meses para establecer una “comisión consultiva”, que tiene un plazo de seis (6) meses para decidir el caso.

procedimientos sancionadores internos(artículo 7.2), salvo que la actuación de la empresa sea merecedora de sanción grave (artículo 8.1), caso en el cual, el arbitraje pierde su obligatoriedad.

- k) Ninguna de las reglas de procedimiento están prescritas pues deben ser determinadas por las autoridades competentes. Además reconoce que ninguna revisión judicial es permitida.

- l) Finalmente, las decisiones del arbitraje deben ser aplicadas sin importar los límites de tiempo domésticos y deben ajustar el ingreso o proveer un *tax credit*.

- m) El tratado de impuestos vigente entre los Estados contratantes cuyas autoridades competentes son partes en el procedimiento arbitral, debe ser interpretado por la comisión arbitral tomando como referente tanto los comentarios al artículo 9 del modelo OCDE como las Guías OCDE de Precios de Transferencias²⁸¹.

Sin embargo, y como lo manifestó, en su momento, **A. García Frías**²⁸², el futuro del Convenio de Arbitraje no era nada prometedor en sus orígenes por los problemas que se presentaron en su ratificación por parte de los Estados. Situación que como veremos persiste aún.

Para la autora, la aprobación del convenio fue en el año de 1990 por doce (12) Estados miembros; su entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1995, tres meses

²⁸¹ Adonnino, P., *ibidem*,...pág. 408.

²⁸² AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., pág. 152.

después del depósito del instrumento de ratificación del último Estado signatario²⁸³; y dado que su plazo de vigencia estaba limitado a un periodo de cinco años, desde el 1 de enero de 2000 no estaba vigente.

Posteriormente, el “Protocolo de prórroga”²⁸⁴ previó una ampliación por un periodo de cinco (5) años pero para su efectividad se requería la ratificación de todos los Estados, para lo cual se propusieron prórrogas quinquenales automáticas, salvo disconformidad de alguno de los mismos, que debía ser presentada por escrito al menos seis (6) meses antes de la expiración del periodo quinquenal. El proceso de ratificación de este prólogo fue lento y sólo recientemente concluyó con la firma de los quince (15) Estados signatarios²⁸⁵.

Así las cosas, el Convenio entró de nuevo en vigor el 1 de noviembre de 2004, y para evitar los problemas derivados del lapso de no vigencia del mismo, el protocolo previó una aplicación retroactiva desde el 1 de enero de 2000.

²⁸³ El proceso de ratificación fue demasiado lento pues Francia fue el primero en ratificarla dos años después de que fue originalmente aprobada (21 de febrero de 1992), y el último en ratificarla fue Portugal, cuatro años después (28 de octubre de 1994). Ver Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...* ob.cit., pág. 24.

²⁸⁴ Protocolo del 25 de mayo de 1999, que introdujo un nuevo artículo 20.

²⁸⁵ Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm, consultado el 24 de junio de 2008.

Posteriormente, el 30 de junio de 2005, se publicó en el DOUE el Convenio relativo a la adhesión de los nuevos Estados miembros al Convenio de Arbitraje (2005/c-60/01)²⁸⁶, donde también se han presentado demoras en su ratificación.

De esta manera, para los Estados originarios del Convenio y aquellos nuevos que lo ratificaron, éste resulta aplicable; mientras que no lo sería para los que no lo han hecho.

Otras dificultades del Convenio, además de los relativos a la vigencia ya mencionados, tienen que ver con las diferentes aplicaciones que los Estados dan a la Convención así como algunas insuficiencias relativas a su procedimiento²⁸⁷.

Algunos consideran que los problemas en la aplicación de la Convención se resolverían completando las provisiones legales de la misma en la medida en que la posibilidad otorgada a las autoridades competentes de acordar las reglas procesales adicionales es útil y da flexibilidad al procedimiento (lo cual asegura su aplicabilidad y efectividad) pero debe ser relegada a aspectos procesales marginales²⁸⁸. Lo anterior aseguraría el derecho del contribuyente a obtener la eliminación de la doble imposición de manera legalmente correcta y los conflictos de interés entre las administraciones tributarias se verían contrarrestados.

²⁸⁶ Información obtenida de **A. García Frías** (“El arbitraje tributario internacional”...ob. cit., pág. 1240).

²⁸⁷ Castagnède, B., *Précis de Fiscalité Internationale*, ...ob.cit., pág. 108.

²⁸⁸ Adonnino, P., “Some thoughts on the EC Arbitration Convention”,...ob.cit., págs. 407 y 408.

También otros han manifestado que la convivencia del arbitraje con los recursos y reclamaciones que se pueden interponer en cada uno de los Estados miembros es otro de los problemas del Convenio, pese a que el mismo establece –en principio- la absoluta independencia de ambos trámites pero contemplando que debe declararse inaplicable el arbitraje cuando la normativa interna de alguno de los Estados no le atribuya efectos frente a las resoluciones judiciales internas a menos que hayan transcurrido los plazos para interponer el recurso o se haya desistido de ellos (Artículo 7.3 del Convenio de Arbitraje). Sin embargo, nada se señala para el caso de que no exista previsión alguna²⁸⁹.

Los anteriores obstáculos le han restado eficacia al procedimiento y han sido analizados por el “Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los Precios de Transferencia”²⁹⁰ que reúne expertos de los Estados miembros y del círculo de los negocios.

Estos análisis se originaron a partir de una proposición de la Comisión de abril de 2004 tendiente a la adopción de un Código de Conducta para la efectiva aplicación de la Convención de Arbitraje de la Unión Europea. Este Código se adoptó al mismo tiempo que la nueva convención de adhesión a la Convención de Arbitraje atrás referida y busca una aplicación más uniforme de las disposiciones de la Convención

²⁸⁹ AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A, Colombia, 2006, pág. 283.

²⁹⁰ Propuesto por la Comisión en COM (2001) 582 final de 23 de octubre de 2001 “*Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del IS para sus actividades a escala comunitaria*”.

regulando aspectos tales como el punto de partida del periodo de tres años para que la empresa pueda iniciar el procedimiento amistoso, las condiciones de funcionamiento de la comisión consultiva, la suspensión de la recaudación de las deudas fiscales a la espera de la resolución de los desacuerdos, la información que debe suministrar el contribuyente así como otras modalidades prácticas del procedimiento amistoso²⁹¹. Así mismo, recomienda que se apliquen estas normas a las disposiciones en materia de resolución de desacuerdos previstas en sus convenios bilaterales de doble imposición.

Frente a los problemas de vigencia, es decir, la no ratificación por parte de todos los Estados miembros y las dificultades de adhesión de los nuevos por requerirse la declaración multilateral, el Código de Conducta sugirió la conveniencia de adoptar un instrumento de derecho comunitario o sustituir dicha ratificación multilateral por la adhesión automática o la adhesión mediante declaración unilateral²⁹².

En cuanto a los recursos y reclamaciones que pueden ser interpuestas a nivel estadual interno, y dada la complejidad del tema, el Código ha aconsejado que los Estados miembros permitan que las empresas afectadas obtengan la suspensión del ingreso de

²⁹¹ *Ibidem*. También, véase COM (2004) 297 final de 23 de abril de 2004 “relativa a las actividades del Foro conjunto de la Unión Europea, sobre los precios de transferencia en el ámbito del IS desde octubre de 2002 a diciembre de 2003 y a una propuesta de Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE, de 23 de julio de 1990)”.

²⁹² AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición...* ob.cit., pág. 286 y 287.

las deudas cuestionadas, aplicando los mismos trámites y condiciones establecidos para los recursos y reclamaciones internos²⁹³.

Pese a las anteriores dificultades, existe en la doctrina dos tendencias por las cuales se afirma que el Convenio Europeo de Arbitraje es beneficioso o cuenta con amplias ventajas²⁹⁴. La primera, por las especificidades del procedimiento que son virtuosas; y la segunda, por superar los inconvenientes creados por los arriba mencionados CDIs, frecuentemente aludidos en los distintos informes de la OCDE²⁹⁵.

Dentro del primer grupo de ventajas, **S.C. Navarrine** y **R. O. Asorey**, manifiestan que “*esta convención es el más importante hito en materia de arbitraje en cuestiones fiscales internacionales, por la amplitud de las materias, por su ámbito de aplicación y por los países que la suscriben*”²⁹⁶. Además, mencionan lo beneficioso de aspectos tales como la obligatoriedad del arbitraje de la Comisión por solicitud de las empresas afectadas, la

²⁹³ *Ibidem*. **A. García Frías** critica este tipo de regulaciones por inducir la dilación del término de resolución del procedimiento arbitral (“El arbitraje tributario internacional”, *Fiscalidad Internacional*,...ob.cit. pág. 627).

²⁹⁴ Es importante anotar lo manifestado por **W.W. Park** y **D.R. Tillinghast** (*Income Tax Treaty*... ob.cit., pág. 21) respecto a las bondades de este tipo de convenio multilateral para una unidad política única como la Unión Europea en la medida en que proporciona una guía de procedimientos apropiada entre países con lealtades comunes políticas y culturales, siendo difícil imaginar este modelo para resolver disputas tributarias entre, por ejemplo, los Estados Unidos y Japón.

²⁹⁵ **P. Adonnino** se refiere a ambas vertientes de bondades del Convenio Europeo de Arbitraje (Ver AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., págs. 178-180).

²⁹⁶ Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción*...ob.cit., pág. 67.

activa participación de las empresas en el procedimiento y la brevedad del plazo en que debe expedirse y cumplirse la decisión.

Por su parte, **M. Simón Mataix** al realizar un estudio comparado de la figura del arbitraje tributario considera que el Convenio de la Unión Europea es el que adopta la postura más efectiva y supone, por lo tanto, un impulso directo a las fórmulas arbitrales al configurarlas no sólo como posibles sino como obligatorias²⁹⁷.

Dentro del segundo grupo, se encuentra **G. Sala Galvañ** para quien el régimen del Convenio Europeo tiene amplias ventajas frente a las disposiciones de los CDIs por cuanto²⁹⁸:

- a) El mismo objeto del Convenio Europeo es ya de por sí una ventaja pues tan sólo escasos CDIs prevén este mecanismo como fórmula de resolución de

²⁹⁷ Simón Mataix, M., "El arbitraje como técnica... ob.cit., pág. 176. Se refiere a diferentes aspectos del procedimiento arbitral en especial a la voluntad de las partes de someterse al arbitraje y la necesidad de agotar el procedimiento amistoso; a la forma de elección de los miembros, número y carácter; al objeto del arbitraje; a los plazos de los procedimientos: para su inicio y para su terminación; a la participación del contribuyente; a la participación de los Estados en el procedimiento; a la decisión arbitral; a la relación del arbitraje con los recursos nacionales; y, al reparto de los gastos del procedimiento. En todos estos aspectos, encuentra ventajas al procedimiento arbitral definido en el Convenio de la Unión Europea en comparación con otros como el Tratado entre Alemania y Suecia de 1985, el Convenio entre Francia y Alemania de 1989 y el Convenio entre Alemania y Estados Unidos de 1989.

²⁹⁸ Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia...* ob.cit., págs. 417-420.

disputas entre administraciones fiscales estatales en torno a las operaciones vinculadas internacionales.

- b) Este convenio multilateral prevé en su artículo 6 el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, pero a diferencia de éste, el Convenio Europeo constituye una medida comunitaria de obligado cumplimiento para los Estados miembros de la Comunidad Europea. Recuérdese que el MC OCDE es un instrumento jurídico no vinculante que los Estados adoptan o no como “modelo” a la hora de celebrar sus CDIs bilaterales.
- c) Si el procedimiento amistoso culmina sin acuerdo, el Convenio Europeo asegura la supresión de la doble imposición con la figura del arbitraje.
- d) Finalmente, el contribuyente posee la certeza de obtener una solución en torno a los precios de transferencia en un plazo máximo de tres años (dos de procedimiento amistoso, seis en espera de la comisión arbitral y otros seis para la decisión de la autoridad fiscal competente a falta de acuerdo común entre ellas con el laudo arbitral), lo que conduce a la clara celeridad del proceso.

Es importante recalcar que si los Estados no comparten la recomendación del Comisión, tienen la obligación de tomar una decisión que elimine la doble tributación en un plazo inferior a los seis (6) meses. De esta manera, a

diferencia del procedimiento amistoso, la obligación no es de medios y sí de resultado, garantizándose la verdadera eliminación de la doble tributación²⁹⁹.

Además, no tendrán carga tributaria adicional por adición de los intereses de demora a abonar por el contribuyente en el primer Estado dado que las empresas vinculadas calcularán esta posibilidad antes de adentrarse en el procedimiento amistoso-arbitral del Convenio Europeo.

Finalmente, con la escasa información que poseemos, sabemos que la primera aplicación práctica del Convenio fue el 19 de mayo de 2003 a raíz de un caso de precios de transferencia entre Francia e Italia³⁰⁰. Informalmente también fue reportado un segundo caso de utilización del arbitraje entre Alemania y Francia, donde este último ganó y el primero quedó muy insatisfecho con el resultado. Se desconoce, sin embargo, si se le dará publicidad al laudo³⁰¹.

Los pocos arbitrajes que han sido adelantados utilizando el Convenio Europeo de Arbitraje son, para algunos, un buen síntoma de que los Estados le están apostando al procedimiento amistoso para resolver sus disputas; otros³⁰², por el contrario,

²⁹⁹ Xavier, A., *Derecho Tributario Internacional*,...ob.cit., pág. 183.

³⁰⁰ Adonnino, P., "Some thoughts on the EC Arbitration Convention"...ob.cit., pág. 403. Ver también BNA, « French Competent Authorities Detail First Arbitration, Says Process Works », 13 :9 *Tax. Man.Trans.Pric.Rep.* 473, septiembre 2004. **Z.D. Altman** anunció en su tesis la próxima publicación de este laudo, la cual aún desconocemos (*Dispute Resolution under Tax Treaties*, ...ob.cit., pág. 25).

³⁰¹ *Ibidem*, nota de pie de página 98.

³⁰² En especial, la Comisión Europea.

consideran que es necesario promover más la utilización del procedimiento arbitral para lo cual recomiendan la adopción de una directiva comunitaria para tal fin³⁰³.

2.2. PROTOCOLOS DE MERCOSUR

El Mercado Común del Sur (MERCOSUR) nació en el año de 1991 como resultado del tratado celebrado en la ciudad de Asunción (Paraguay) suscrito por los países de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay; a éste pertenecen también Bolivia, Chile y Perú como países asociados aunque no plenos.

Dado lo dispuesto en el artículo 3 y en el anexo III de este tratado, es decir que los Estados partes institucionalizarían un sistema permanente de solución de controversias, se suscribieron los protocolos de Brasilia en 1991 y Ouro Preto en 1994³⁰⁴ que establecen que dicho sistema funcionaría en tres etapas³⁰⁵.

La primera consiste en un sistema de negociaciones directas entre las partes, sin intervención de un tercer órgano, con un plazo máximo de duración de quince (15) días. Posteriormente, la segunda prevé que en caso de no llegarse a acuerdo por el sistema de negociación directa puede acudir al Grupo Mercado Común que puede recurrir al asesoramiento de expertos, procedimiento que tiene una duración máxima de treinta (30) días y que culmina con una recomendación. Finalmente, y una vez

³⁰³ Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...ibidem*, págs. 24-25.

³⁰⁴ Este convenio básicamente confirmó el sistema de solución previsto en el Protocolo de Brasilia.

³⁰⁵ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 220.

superadas las dos etapas anteriores sin una solución a la controversia, la tercera, consagra la posibilidad de acudir cualquiera de los Estados partes a la Secretaría Administrativa del MERCOSUR para que se surta el procedimiento arbitral que reúne, entre otras, las siguientes características³⁰⁶:

- La decisión de recurrir al arbitraje obligatorio se deja en poder de los Estados partes pero se permite la participación de los particulares frente a la aplicación, por parte de cualquier Estado, de medidas legales o administrativas de efecto restrictivo, discriminatorio o de concurrencia desleal, en violación del Tratado, acuerdos, decisiones del Consejo y resoluciones del Grupo Mercado Común.
- Los Estados partes declaran que reconocen, como obligatoria y sin necesidad de acuerdo especial, la jurisdicción del Tribunal Arbitral.
- El Tribunal no tiene carácter permanente por cuanto se integra para cada caso.
- El Tribunal está compuesto por tres árbitros designados uno por cada Estado y el tercero que será el Presidente será elegido por ellos de común acuerdo. Si no existe acuerdo sobre este último se realizará el sorteo de una lista previamente conformada por juristas de reconocida competencia y registrada

³⁰⁶ Véase Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción...*ob.cit., págs. 73 y 74, y AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 220.

en la Secretaría Administrativa. Se permite así mismo la designación de árbitros suplentes.

- El sistema faculta al Tribunal Arbitral a establecer sus propias normas de procedimiento, pero garantizando las reglas del debido proceso.
- El Tribunal Arbitral podrá dictar medidas provisionales por solicitud de la parte interesada y si existen presunciones fundadas de daños graves e irreparables.
- La decisión se fundamentará en las disposiciones y acuerdos del tratado de Asunción, en las decisiones del Consejo del Mercado Común, en las resoluciones del Grupo Mercado Común y en las disposiciones del derecho internacional. Sin embargo, si las partes lo conviene, el Tribunal tiene facultades para decidir la controversia *ex-acquo et bono*.
- Los laudos son obligatorios para los Estados partes de la controversia, inapelables, salvo aclaración harán tránsito a cosa juzgada y deberán ser cumplidos dentro de los quince (15) días siguientes, a menos que el Tribunal fije otro plazo. En caso de incumplimiento del laudo arbitral se prevén medidas compensatorias.
- Cada Estado se hará cargo de los gastos de su árbitro y los del Presidente serán sufragados en partes iguales.

Hasta aquí el sistema no era permanente, por lo cual mediante el Protocolo de Olivos suscrito en el año 2002 se revisó el anterior régimen y se estableció un Sistema Permanente de Solución de Controversias para el Mercado Común conformado por las siguientes cuatro etapas que, a diferencia del anterior sistema, no eran obligatorias sino optativas: a) negociaciones directas; b) intervención del Grupo Mercado Común; c) procedimiento arbitral *ad hoc*; y d) procedimiento de revisión.

De esta manera, con el Sistema Permanente, se acude primero a solucionar la disputa mediante las *negociaciones directas*. Fallidas éstas, se abre la posibilidad de recurrir al Grupo Mercado Común, al procedimiento arbitral *ad hoc* o, inclusive, se puede intentar primero uno y luego el otro.

Si se decide acudir al procedimiento arbitral *ad hoc*, cualquiera de los Estados Partes podrá comunicar a las Secretaría Administrativa del Mercosur esta decisión. El panel arbitral se integra por tres (3) árbitros, designados dos (2) por las partes y un tercero de común acuerdo o por sorteo de una lista de árbitros que no deberá pertenecer a la lista presentada por ninguno de los países litigantes; y el laudo proferido por éste podrá ser revisado por el Tribunal Permanente de Revisión mediante la interposición de un recurso.

También podrá acudir a este último Tribunal directamente sin necesidad de recurrir a ninguna instancia previa, importante novedad del Protocolo que simplifica el procedimiento, imprimiéndole celeridad y menores costos. El laudo de dicho tribunal es definitivo, prevalece sobre el laudo del Tribunal Arbitral *ad hoc* y tiene efectos de cosa juzgada.

Algunos de los conflictos fiscales que podrían generarse a partir del relacionamiento comercial de los países miembros del Mercosur, detectados por expertos tributaristas en la Segunda Jornada Tributaria del Mercosur, y que podrían ser resueltos por los anteriores mecanismos de solución de controversias, son los siguientes:

“1. La aplicación de medidas proteccionistas por parte de los países del área, para la circulación de bienes;

- 1. Las trabas administrativas o burocráticas para la libre circulación de mercaderías;*
- 2. Los sistemas legislativos tributarios con criterios atributivos diferentes para el impuesto a la renta, lo cual crearía problemas de doble tributación internacional;*
- 3. Los derivados o que pudieran derivar de la aplicación del Código Aduanero del Mercosur y demás disposiciones que hacen a la entrada y salida de mercaderías;*
- 4. Los derivados o que pudieran derivar de los incentivos fiscales a las inversiones del capital;*
- 5. Los que también podrían surgir del tratamiento impositivo en materia de ingresos provenientes de fletes y pasajes en el transporte internacional y su tratamiento fiscal;*
- 6. Los que asimismo podrían derivar de los precios de transferencia;*

7. *Las restricciones o topes monetarios o de divisas para las compras de mercaderías en zonas o ciudades fronterizas;*
8. *Las diferencias legislativas en el tratamiento sancionatorio y aún conceptual de la evasión y fraude fiscal;*
9. *Las asimetrías en el grado de desarrollo económico de los países y las tributarias o fiscales en general*³⁰⁷.

Para la aplicación de los anteriores procedimientos, y al ser el Mercosur un organismo interestadual y no supranacional, se requiere que los países miembros eliminen todo obstáculo constitucional. Países como Brasil y Uruguay tiene aún bastante por avanzar en este campo.

Además de lo anterior, es importante anotar que al interior del Mercosur no se han dictado normas comunitarias a nivel tributario cuyo fin sea la armonización. Sin embargo, sí se han logrado importantes avances en materia de aranceles aduaneros como es el caso del acuerdo sobre el código aduanero de 1994³⁰⁸.

³⁰⁷ Ver las conclusiones de la Segunda Jornada Tributaria del MERCOSUR celebrada en San Pablo-Brasil los días 2, 3 y 4 de octubre de 1997 donde se examinó minuciosamente el sistema de solución de controversias del MERCOSUR (en especial, el contemplado en el Tratado de Asunción, el Protocolo de Brasilia y el de Ouro Preto) y los conflictos fiscales. Una buena síntesis la presenta **M. A. Elizeche** en la relatoría nacional del Paraguay de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 222-223).

³⁰⁸ AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*,... ob.cit., págs. 311 a 361.

Finalmente, al momento de escribir este documento, desconocemos si los anteriores mecanismos, arbitral y de revisión, han sido utilizados para resolver disputas tributarias internacionales.

2.3. DECISIONES 40 Y 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA

Las principales finalidades de la Decisión 40, expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), eran evitar la doble imposición entre los países miembros de la Comunidad (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) y definir las bases sobre las cuales estos países suscribirían convenios de doble tributación con terceros países ajenos de la subregión andina.

Fue aprobada por la Comisión del Acuerdo de Cartagena el 16 de noviembre de 1971, entró en vigencia el 18 de junio de 1980³⁰⁹ e inició su aplicación el 1 de enero de 1981. Dicha normativa comunitaria contenía un convenio multilateral para evitar la doble imposición entre los Estados miembros y un modelo para la suscripción de convenios entre los Estados miembros y terceros Estados. Dentro de los rasgos generales destacados de la Decisión se encuentran su postura contraria respecto del Modelo OCDE, su iniciativa autónoma y su escaso éxito³¹⁰.

³⁰⁹ Con el último instrumento de ratificación mediante el depósito de Perú.

³¹⁰ AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*,...ob.cit., pág. 104.

Por su parte, para los posibles problemas derivados de la interpretación y aplicación de estos convenios, la Decisión 40 establecía varios procedimientos³¹¹.

En primer lugar, en su Anexo I, consagraba la consulta entre autoridades competentes. Si ésta no daba resultado, el artículo 4º de la Decisión 40 determinaba la intervención del Consejo de Política Fiscal y la aplicación de los procedimientos del Acuerdo de Cartagena³¹²; último, cuyo Tratado de Creación, en sección quinta, otorga al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la función arbitral con competencia para dirimir los diferendos suscitados por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración o entre éstos y terceros, cuando las partes así lo acuerden.

Así mismo, el Capítulo IV del Tratado de Creación consagra la prohibición de someter controversias derivadas de la aplicación del ordenamiento jurídico andino a otro tribunal, sistema de arbitraje o procedimiento distinto de los contemplados en el Tratado.

³¹¹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*. . . . ob.cit., pág. 21.

³¹² El artículo 47, sección I del Acuerdo de Cartagena dispone que *“la solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del orden jurídico de la Comunidad Andina, se sujetará a las normas el Tratado que crea el Tribunal de Justicia”*.

En cuanto a los aspectos procedimentales del arbitraje la normativa comunitaria establece que corresponde a las partes elegir si el laudo se emitirá en derecho o en equidad y éste será obligatorio e inapelable

Adicionalmente, consagra que podrán también someterse a arbitraje las disputas relativas a acuerdos privados regulados por el ordenamiento jurídico de la CAN, caso en el cual la Secretaría General será competente para resolverlos mediante arbitraje administrado, cuyo laudo será en equidad, de acuerdo a los criterios de procedencia técnica, y gozará de obligatoriedad e inapelabilidad.

Sin embargo, desde finales del siglo pasado, al interior de la Comunidad Andina se venía examinando la tecnicidad y aplicabilidad de la Decisión 40 en la medida en que las circunstancias que rodearon su expedición cambiaron drásticamente desde el año de 1975 en que fue aprobada³¹³.

Las críticas giraron en torno básicamente a la inaplicabilidad actual del principio de la fuente en las relaciones tributarias internacionales, la omisión de algunos temas por su poco desarrollo doctrinal al momento de su suscripción, la notable evolución que se venía dando en la red de tratados para evitar la doble tributación de los países y el desuso en el que había caído su anexo II³¹⁴.

³¹³ Véase concretamente la *Ayuda de memoria de la reunión de expertos subregionales en materia de doble imposición en la Comunidad Andina desde la perspectiva del análisis crítico de la Decisión 40* (Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, 1998).

³¹⁴ AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición...* ob.cit., págs. 629 y siguientes.

La recomendación, en su momento, era fundamentalmente mantener el Anexo I que contiene las normas conducentes a evitar la doble imposición entre los países miembros pero modificar el Anexo II que establece los criterios que obligatoriamente debían seguir los convenios que se suscribieran con terceros países. Lo último por cuanto el modelo CAN ha sido poco seguido por los países andinos quienes han preferido los modelos OCDE y ONU en las negociaciones de sus CDIs.

En relación con nuestro tema, específicamente se recomendaba la instauración de mecanismos de intercambio de información y de solución de controversias entre países miembros y terceros Estados, o entre países miembros y particulares de cualquier Estado³¹⁵. Resultado de tal necesidad, la Secretaría de la Comunidad Andina de Naciones encomendó al colombiano **A. Lewin Figueroa** la elaboración de una consultoría cuyas conclusiones permitieran superar las críticas y falta de actualidad de la Decisión.

M. Plazas Vega considera que *“el proyecto de LEWIN FIGUEROA fue el fruto de la discusión previa con funcionarios y especialistas de los países andinos y, por supuesto, del análisis de los modelos de convenio que internacionalmente se han propuesto por las organizaciones especializadas y de su compatibilidad con las peculiaridades propias del entorno andino”*, y más adelante, *“(s)obre esa base, puede decirse que el documento procura superar los extremos que ha*

³¹⁵ Seguimos a **J. V. Troya Jaramillo** al analizar la anteriormente citada ayuda de memoria (AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional...*ob.cit., pág. 369).

hecho inaplicable el Modelo acogido por la decisión 40, en lo que concierne a tratados sobre la materia con terceros países'³¹⁶.

Por lo anterior, y en lo que atañe a nuestro objeto de estudio, el doctor **A. Lewin Figueroa** propuso el siguiente artículo relativo a los procedimientos de acuerdo mutuo y arbitral, incluido en el proyecto de Convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión:

“Las autoridades competentes de los Estados contratantes procuran resolver, de común acuerdo, cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación del Convenio. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en el Convenio.

Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales apropiados para facilitar las medidas bilaterales y la aplicación del procedimiento del acuerdo mutuo.

Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje.

³¹⁶ Plazas Vega, M., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II – Derecho Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2005, pág. 624.

*El procedimiento será acordado entre los Estados contratantes por medio de las notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos. El laudo arbitral en un caso particular, conforme al procedimiento acordado por las partes, será obligatorio para ambos Estados respecto a dicho caso, pero no tendrá efecto retroactivo*³¹⁷.

De esta manera, se proponía, en una primera etapa, una especie de procedimiento amistoso y, ante un fracaso en su resultado, una segunda, donde “potestativamente” podían los Estados acudir al arbitraje internacional.

A partir de las consultorías de **A Lewin Figueroa** y otras, la Secretaría General de la Comunidad Andina elaboró un primer borrador de nueva decisión para actualizar la Decisión 40 que se constituyó en documento oficial de trabajo para la Primera Reunión de Expertos Gubernamentales sobre Doble Tributación adelantada en Lima (Perú) los días 13 y 14 de abril de 2000. Posteriormente, el 26 de agosto se celebra una Segunda Reunión en la misma ciudad y, finalmente, en el 88° Período de Sesiones Ordinarias del Acuerdo de Cartagena se aprueba la Decisión 578 de 2004³¹⁸ que “reemplazaría” la Decisión 40 referida anteriormente.

Pues bien, siguiendo los lineamientos de la armonización tributaria, esta Decisión se constituyó en el nuevo régimen supranacional andino para evitar la doble tributación

³¹⁷ Figueroa Lewin, A., *Actualización de la decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos*, Informe Final de Consultoría, Santafé de Bogotá, 1999.

³¹⁸ Publicada el 5 de mayo de 2004 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063. Es de aplicación inmediata para los países miembros, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación.

y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Sin embargo, no existe claridad si esta Decisión deroga o no la anterior 40 y sus anexos por cuanto no fue expresa en el texto. En opinión de **A. F. Rodríguez-Piedrahita**, la cual compartimos, respecto del *Anexo I* operó una derogatoria tácita en la medida en que la Decisión 578 va más allá de la prevalencia a la jurisdicción en la fuente (eje central de la Decisión 40) al adoptar criterios diferentes y adicionales como el domicilio, el lugar de administración efectiva y aquel donde se produce el beneficio.

En relación con el *Anexo II* también entendemos que se encuentra derogado por su desuso e inobservancia por parte de los países miembros³¹⁹. Para **M. Plazas Vega** su orientación enfática en el principio de la fuente hace difícil la negociación, con base en ésta, de los CDIs con los países exportadores de capital y ha sido la causa fundamental de su inoperancia³²⁰.

Es importante tener claro que la Decisión 578 regula exclusivamente la doble tributación que pueda darse entre países miembros de la Comunidad Andina mas no propone un modelo para los convenios para evitar la doble imposición que se suscriban o modifiquen con terceros países. De esta manera, y retomando las

³¹⁹ AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición...* ob.cit., págs. 629 y siguientes.

³²⁰ Plazas Vega, M., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario...* ob.cit., pág. 624.

palabras del profesor **M. Plazas Vega**, *“he aquí un rico espacio para la investigación y el debate académico”*, por lo cual será el eje de nuestra propuesta.

En conclusión, no existe en estos momentos al interior de la CAN modelo alguno de convenio que la Comisión del Acuerdo de Cartagena recomiende seguir a los países miembros para la celebración, con países no miembros, de tratados para evitar la doble tributación internacional.

Así mismo, desafortunadamente el texto finalmente aprobado en la Decisión 578 no acogió el artículo propuesto por **A. Lewin Figueroa**, citado anteriormente, que posibilitaba, al menos potestativamente, el arbitraje tributario internacional.

En cuanto a las dificultades o dudas que puedan surgir sobre la interpretación y aplicación de la Decisión 578 por parte de las autoridades competentes de los países miembros, la doctrina ha concluido que la Decisión es clara en establecer que corresponde éstas celebrar consultas entre sí e intercambiar la información necesaria para resolverlas de mutuo acuerdo³²¹.

Sin embargo, esta Decisión no consagra otras disposiciones relativas a la solución de controversias derivadas de su interpretación y/o aplicación. Por lo tanto, dichas diferencias para algunos, agotada la consulta e intercambio de información anteriormente referidos, deberán ser solucionadas por el Tribunal Andino de Justicia

³²¹ Artículo 19, Decisión 578, sobre consultas e información.

con base en los instrumentos contemplados para tal fin en la normativa comunitaria ya vistos³²².

Por su parte, otros consideran que no sería posible acudir al Tribunal Andino de Justicia para que éste actúe como órgano arbitral para resolver diferencias surgidas entre particulares y los países miembros respecto la interpretación y/o aplicación de la normativa comunitaria (*v.g.* Decisión 578), por cuanto el Protocolo de Cochabamba (Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia) otorga al Tribunal Andino competencia exclusiva para dirimir mediante arbitraje las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración, o entre éstos y terceros, como también las controversias que les sometan los particulares respecto de la aplicación o interpretación de aspectos contenidos en los contratos de carácter privado y regidos por el ordenamiento jurídico de la CAN³²³. Arguyen, por lo tanto, que dicha normativa no contempla las mencionadas decisiones comunitarias.

En ese orden de ideas existe incertidumbre doctrinal en torno a si el Tribunal Andino de Justicia puede actuar como órgano arbitral para dirimir conflictos de doble tributación entre países miembros.

³²² Retomamos a los peruanos **C. Delgado Ratto** y **A. Valle Billinghamurst** en su análisis (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 248 y 249).

³²³ *Ibidem*, pág. 249.

Además, al momento de escribir este documento no tenemos conocimiento de ningún caso de doble tributación intracomunitaria que haya sido analizado y resuelto por dicho Tribunal.

En cuanto a la negociación de CDIs entre países miembros de la CAN y terceros países, ésta se sigue realizando con base en los modelos OCDE y ONU.

De todo lo anterior se concluye que, al interior de la CAN, no existió bajo la vigencia de la Decisión 40 ni existe hoy con la Decisión 578, regulación expresa sobre los mecanismos alternativos de solución de controversias para evitar la doble imposición internacional ni entre los países miembros ni entre éstos y terceros Estados.

3. *STATUS QUESTIONIS* EN ALGUNOS PAÍSES DEL CONTINENTE AMERICANO Y EUROPEO SEGÚN LA DOCTRINA INTERNACIONAL

Ilustrativamente en este subcapítulo se mencionan algunas referencias doctrinarias a la inclusión, por parte de algunos países del continente americano y europeo, de cláusulas arbitrales en convenios de doble imposición ya suscritos.

Sin embargo, en el Anexo No.1 presentamos un listado, no exhaustivo, de CDIs que a nivel mundial contemplan dicho mecanismo arbitral.

3.1. ÁMBITO AMERICANO

Según información suministrada por el relator nacional ecuatoriano en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, **P. Egas Reyes**³²⁴, Ecuador ha suscrito convenios para evitar la doble imposición internacional con Canadá, Chile, Argentina, Brasil, España, Francia, Italia, Méjico, Rumania, Suiza, Alemania y la Decisión 40 de la CAN (según arriba explicamos, ya derogada), y tan sólo en los dos primeros países alternó de manera escalonada las figuras del procedimiento amistoso y el arbitraje³²⁵ pues en el resto sólo incorporó el procedimiento amistoso.

Por su parte, Méjico³²⁶ cuenta con dieciséis (16) tratados de doble imposición vigentes celebrados con diferentes países³²⁷ y la mayoría contempla el procedimiento amistoso como medio alternativo de solución de controversias que surjan por la aplicación del tratado³²⁸.

Sin embargo, en el convenio celebrado entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mejicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta³²⁹ se establece, en el artículo

³²⁴ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 127.

³²⁵ Únicamente puede acudir al arbitraje si ha sido agotado el procedimiento amistoso.

³²⁶ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 197-199.

³²⁷ Disponible en <www.sre.gob.mx>, consultado el 19 de diciembre de 2007.

³²⁸ Dos ejemplos corresponden a los convenios celebrados por Méjico con España y Francia donde se establece el procedimiento amistoso pero no la posibilidad de acudir al tribunal arbitral.

³²⁹ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994.

26, que si existen dudas sobre la interpretación o aplicación del mismo, que no puedan las autoridades competentes resolver mediante el procedimiento amistoso, *podrá* la controversia someterse al procedimiento arbitral, siempre y cuando se haya surtido el intercambio de notas por la vía diplomática y los Estados parte y los contribuyentes involucrados acepten someterse a la decisión de la junta arbitral, que en todo caso será obligatoria para los Estados.

En relación con este tratado, **J. M. Erreguerena** manifiesta lo siguiente:“(...) *el procedimiento arbitral descrito en el Convenio en cuestión es sumamente escueto, y permite la injerencia de la voluntad de las partes para fijar su desarrollo. No obstante, el convenio es tajante en dos aspectos: No se eliminan los medios de defensa previstos por la legislación interna, pero en caso de que se hubiera optado por el procedimiento arbitral, las partes tendrán que acatar la resolución que se emita.*

*(...) Así las cosas, no tenemos noticia de un procedimiento arbitral que se haya implementado con fundamento en el artículo 26 del Convenio celebrado entre Méjico y Estados Unidos para evitar la doble tributación. Lo anterior, debido a que se le da supremacía y particular importancia a los procedimientos previstos por las legislaciones domésticas para la solución de controversias*³³⁰.

En ese orden de ideas, en los convenios celebrados por Méjico se han preferido tanto los mecanismos internos que cada Estado prevé en sus ordenamientos como el procedimiento amistoso, frente a los procedimientos arbitrales; últimos que además se han definido como potestativos y no obligatorios.

³³⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*.... ob.cit., págs. 198-199.

Perú por su parte ha celebrado convenios de doble imposición con los países miembros de la Comunidad Andina, con el Reino de Suecia, con Chile y con Canadá³³¹.

En el primero de los casos (Comunidad Andina), toda diferencia derivada de la interpretación o aplicación del convenio podría, según un sector de la doctrina como arriba analizamos, ser solucionada por el Tribunal Andino de Justicia siguiendo la normatividad comunitaria. Para el caso de Suecia, no es posible acudir a la instancia arbitral pero si al procedimiento amistoso para resolver problemas de interpretación y/o aplicación del convenio. Finalmente, en los convenios de doble imposición celebrados con Chile y Canadá se sigue lo dispuesto en el modelo de la OCDE pudiendo acudir, es decir no obligatoriamente, a la Comisión Mixta una vez agotada y fracasada la solución de la controversia mediante el procedimiento amistoso. Sin embargo, es importante aclarar que, en el primero (Chile), no se establece la posibilidad de que el contribuyente intervenga ante la Comisión Mixta mientras que en el segundo (Canadá) se requiere no sólo que las autoridades competentes den su

³³¹ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 248-250. Ver también Chávez Gonzáles, A.M., “El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú” ... ob.cit.. En este último texto se demuestran las limitaciones del procedimiento amistoso previsto en los CDI suscritos por Perú, justificando la necesidad del arbitraje tributario internacional y su aplicación obligatoria cuando el procedimiento amistoso entre las administraciones tributarias no resuelve el caso. El convenio con Suecia se suscribió el 18 de junio de 1968, con Chile el 8 de junio de 2001 y con Canadá el 20 de julio de 2001. Para el caso peruano, interesante también los análisis realizados en Delgado, C., “El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria”, IPDT, julio de 2004, y Barraza, G., “SUNAT se pronuncia contra arbitraje”, *Agencia peru.com*, Lima, 27 de noviembre de 2001.

aquiescencia por escrito a dicho procedimiento sino también el contribuyente. De esta manera, en los dos casos citados, depende de la voluntad y discrecionalidad de los Estados que una disputa se someta o no a conocimiento de la Comisión Mixta, tornando bastante improbable el mecanismo.

Para el caso de Venezuela, **L. Fraga Pittaluga**³³² menciona el convenio entre la República de Venezuela y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble tributación y la evasión fiscal respecto al impuesto sobre la renta, en el cual si surge una dificultad por la interpretación o aplicación del mismo puede acudir al procedimiento amistoso y, en caso de no lograrse, se deja abierta la posibilidad de acudir al mecanismo de solución previsto por el derecho internacional, siendo el arbitraje una aparente opción.

Colombia³³³ no es comúnmente parte de convenios internacionales sobre doble imposición salvo por las Decisiones 40 y 578 de la Comunidad Andina, algunos tratados bilaterales sobre la doble imposición en el transporte marítimo y aéreo en los cuales no se consagra la figura del arbitraje y los recientemente suscritos, aún no ratificados, acuerdos de doble imposición con España, Chile y Suiza. Estos incluyen como mecanismo de solución de controversias el procedimiento amistoso y, en sus negociaciones previas, no se ha contemplado la posibilidad de incorporar el arbitraje, pese a que Chile y Suiza han incorporado este mecanismo en sus CDIs como se observa en el Anexo 1. España, por el contrario, ha sido constantemente reticente a su utilización.

³³² AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 287.

³³³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 80.

En lo que tiene que ver con la aplicación del sistema de solución de conflictos fiscales previsto en el Protocolo de los Olivos suscrito por Argentina, Brasil, Uruguay y Paraguay el 18 de febrero de 2002 a instancias del MERCOSUR, considera **M.A. Elizeche**³³⁴ que existen fuertes y optimistas expectativas en que cumplirá un rol relevante en la modulación del derecho comunitario del MERCOSUR.

Sin embargo, en lo relativo a la supranacionalidad de este ordenamiento es importante mencionar que la misma es reconocida por Paraguay y Argentina a través de normas constitucionales internas mas no aún por Brasil y Uruguay que deben desprenderse de sus obstáculos de orden constitucional.

Además, en lo que tiene que ver con la naturaleza de los conflictos fiscales, seguramente se requerirá de un alto grado de especialización del tribunal internacional de juzgamiento definido en el Protocolo.

Para el caso específico de Argentina existió en la doctrina una fuerte oposición a aceptar la jurisdicción arbitral internacional siguiendo la “cláusula Calvo”; sin embargo, y como lo señala **R.R. Spisso** “*poco a poco se fueron sucediendo algunas primeras señales de cambio*”³³⁵, permitiéndose –de manera reservada- los tribunales arbitrales internacionales para dirimir controversias entre Estados originados por procesos de integración o unión regional o mercados comunes.

³³⁴ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 223.

³³⁵ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 298.

Muestra de lo anterior son la suscripción por parte de Argentina de numerosos tratados bilaterales de dos tipos: aquellos que prevén la opción definitiva para el inversor entre la jurisdicción nacional y la jurisdicción arbitral internacional; y otros por los cuales, pasados dieciocho (18) meses de iniciada la vía judicial, o en caso de disconformidad con el pronunciamiento judicial, se puede acudir al arbitraje internacional que actúa como tribunal de alzada internacional³³⁶.

Finalmente, Estados Unidos fue parte del primer convenio bilateral de impuestos, junto con Alemania (1989), que incluyó la cláusula arbitral potestativa y no obligatoria³³⁷. Esta última entró en vigor ese mismo año mediante intercambio de notas diplomáticas donde se acordaron diversos e importantes aspectos sustanciales y procedimentales. Años después, Estados Unidos concluyó ocho (8) tratados más que incluyen dicha cláusula³³⁸, donde aquella incorporada en el tratado con México ha

³³⁶ El listado de las dos modalidades de tratados suscritos por Argentina, es decir, los bilaterales con elección excluyente de vías y los de jurisdicción arbitral de alzada, se encuentra en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 299.

³³⁷ **Art. 25:5.** *Las discrepancias entre los Estados Contratantes respecto de la interpretación o aplicación de este Convenio deberán, en lo posible, ser resueltas por las autoridades competentes. En caso de que una discrepancia no pudiera ser resuelta por las autoridades competentes deberá, si así lo pactan dichas autoridades, ser sometido a arbitraje. Los procedimientos serán acordados entonces y serán establecidos entre los Estados Contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas.*

³³⁸ Con Canadá (protocolo de enmienda suscrito el 17 de marzo de 1995), Irlanda (1997), Italia (1999), México (1999), Holanda (1993), Suiza (1996), Kazajistán (1993) y Francia (1994). En el año 2005, Estados Unidos y Canadá acordaron un memorando de entendimiento por el cual se requiere a las autoridades competentes de ambos países someter sus disputas a un panel de *appeals officials*. Dicho memorando es posterior a uno que buscaba mejorar el funcionamiento del procedimiento amistoso entre ambos países.

servido de ejemplo, como más adelante lo analizaremos, para la suscripción de varios CDIs a partir del año de 1992³³⁹.

3.2. ÁMBITO EUROPEO

Como se mencionó anteriormente, y con la escasa información que poseemos, el Convenio de Arbitraje Europeo ha sido poco aplicado por los Estados miembros.

Por su parte, algunos países europeos han incluido en sus tratados de doble imposición cláusulas que difieren la solución de controversias fiscales al arbitraje internacional. Sin embargo, no existe uniformidad de prácticas pues mientras que algunos países europeos le apuestan a la figura (por ejemplo, Alemania y Holanda, y en los últimos CDIS suscritos, Italia), otros son adversos a la misma (por ejemplo, España)³⁴⁰.

Puede concluirse, por lo tanto, que la utilización del arbitraje para solucionar los problemas suscitados por la aplicación e interpretación de convenios de doble imposición suscritos por países miembros de la Unión Europea, es aún limitada³⁴¹.

³³⁹ El caso de Estados Unidos es analizado en Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...* ob.cit., y Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, The Netherlands, 2001.

³⁴⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 159.

³⁴¹ Ver al respecto posición de **P.Pistone** (obras ya citadas).

Uno de los pocos ejemplos de su utilización que cita frecuentemente la doctrina es el concerniente a la interpretación de la convención franco-española de 1862, por la cual los españoles que vivían en Francia se rehusaban a pagar una contribución extraordinaria de los beneficios de la guerra. **M. Ador**, presidente de la Confederación Helvética, dio la razón al gobierno español³⁴².

Sin embargo, este panorama seguramente cambiará con la incorporación del mecanismo arbitral al artículo 25 del modelo OCDE versión 2008, pues como sabemos este modelo sirve comúnmente de guía para la suscripción de los CDIs en los cuales son parte los países europeos.

³⁴² Walter, R., *Fiches de droit fiscal international...*ob.cit. pág. 28.

CAPÍTULO III. TENSIONES Y ALGUNAS PROPUESTAS

DOCTRINALES

1. DEFICIENCIAS DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

Muy a pesar de la cierta armonización lograda en las legislaciones nacionales de los países de la OCDE en cuanto a la aplicación del procedimiento amistoso, a las bondades de su utilización en los casos de precios de transferencias³⁴³, al incremento en su uso por parte de algunos países³⁴⁴ y a que los Estados no renuncian

³⁴³ Ver al respecto, Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”, ...ob.cit.. Para este autor el procedimiento amistoso ha sido tradicionalmente utilizado para resolver conflictos en materia de precios de transferencia, mientras que la doctrina se ha pronunciado desfavorablemente frente a la resolución de los mismos en el ámbito arbitral por considerarlo insuficiente, carente de ciertas garantías e inclusive para-arbitral.

³⁴⁴ Para el caso español, y como lo señala **F. Serrano Antón** (“La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”,...ob.cit., págs. 145 a 146), a pesar de no existir datos relativos ni estadísticas oficiales relacionadas con la utilización del procedimiento amistoso, éste se ha incrementado de manera considerable en los últimos años, especialmente en la materia de precios de transferencia. Para estudiar el aumento de la utilización del procedimiento a nivel mundial, el tratadista recomienda leer los Informes Nacionales del Congreso de la IFA de 1981 de Japón, Holanda, Alemania, EE.UU., Portugal, Austria y Suiza. Por su parte, el caso francés de aplicación del procedimiento amistoso y su relación con el ordenamiento jurídico interno se encuentra bien expuesto en el tratado de **B. Castagnède** (*Précis de Fiscalité Internationale*,...ob.cit.). Finalmente, **W.W Park** y **D.R. Tillinghast** (*Income Tax Treaty Arbitration*,... ob.cit., pág. 19) consideran que el mejor o peor funcionamiento del

sustancialmente a su soberanía fiscal, la doctrina e importantes instancias internacionales, como por ejemplo la Cámara de Comercio Internacional de París, han encontrado importantes deficiencias de la figura que se resumen a continuación y que, para efectos expositivos, se agrupan en aquellas del procedimiento mismo y de sus etapas previa y posterior³⁴⁵. Además de este análisis general, al final se analiza la

procedimiento amistoso depende del país que lo adelante, demostrando que son bastante eficientes - frente a otras- las autoridades competentes de Reino Unido, Estados Unidos y Canadá.

³⁴⁵ Algunos textos de inevitable consulta al estudiar las limitaciones del procedimiento amistoso son, entre otros: IFA, Informe general del 35 Congreso, Vol. LXVIa, Berlín, 1981; Kluwer y Dos Prazeres, M., “Tema 2.1. Precios de Transferencia y Acuerdos de Doble Tributación”, *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*, CIAT, 1999; Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer...ob.cit., pág. 4; Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*, ... ob.cit., págs. 19-20; Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”...ob.cit., págs. 167 a 169; Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state”... ob.cit., págs. 4 a 7; Bennett, M., “Dispute resolution under OECD model tax convention: latest developments”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006; Tercier, P., “International Arbitration: lessons to be learned from state-state, investor-state and commercial arbitration”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*,...ob.cit.; Ribes Ribes, A., A., “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”, ...ob.cit.; Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*, ...ob.cit.; y, el pionero y de obligada lectura, AA.VV., “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”, *British Tax Review*, 6, 1979. De este último texto se concluye que desde los inicios de la aplicación del procedimiento amistoso incluido en el modelo OCDE se detectaron importantes desventajas por estudiosos de diferentes países como, por ejemplo, John F. Avery Jones (Reino Unido), Charles J. Berg (Australia),

experiencia de Singapur en la aplicación del procedimiento amistoso incluido en la mayoría de sus CDIs.

1.1. DEFICIENCIAS DE LA ETAPA PREVIA AL PROCEDIMIENTO

En primer lugar, para algunos, el procedimiento amistoso se encuentra *“muy centrado en anticuados principios del Derecho internacional público, como demuestra el hecho de que sólo los Estados son partes del procedimiento”*³⁴⁶.

Por lo tanto sólo la administración tributaria es la encargada de calificar si la reclamación de un contribuyente es o no fundada, y por esto no se garantiza que se dé inicio al procedimiento amistoso³⁴⁷. De esta manera, las administraciones de impuestos tendrían pleno control sobre el procedimiento y su resultado³⁴⁸.

Henri-Robert Depret (Bélgica), Maarten J. Ellis (Holanda), Pierre Fontaneau (Francia), Raoul Lenz (Suiza), Toshio Miyatake (Japón), Sidney I. Roberts (Estados Unidos), Claes Sandels (Suecia), Jakob Strobl (Alemania) y David A. Ward (Canadá).

³⁴⁶ **F. Serrano Antón** (“La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”,...ob.cit., pág. 168) retoma a **G. Groen** (“Arbitration in bilateral tax treaties”...ob.cit., pág. 7) en este aspecto.

³⁴⁷ **A.M. Chávez Gonzáles** se refiere a esta objeción manifestando que los CDIs suscritos por Perú con Canadá y Chile, en el numeral 2 del artículo 25 del Capítulo VI “Disposiciones Generales”, establecen: *“La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece infundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajusta al Convenio”* (“El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú”... ob.cit., pág. 2).

En segundo lugar, existe escasa información sobre el funcionamiento de procedimiento amistoso y un desinterés generalizado entre los Estados por el mismo. Las autoridades competentes en los países asumen una actitud neutral al no disuadir o incentivar a los contribuyentes al empleo de dicho procedimiento³⁴⁹.

En tercer lugar, para algunos doctrinantes, el ámbito de acción del procedimiento amistoso debería ir más allá de su común utilización para resolver la doble imposición internacional causada principalmente por los precios de transferencia, pues pueden existir otros campos de insatisfacción entre las empresas que deben ser solucionados.

Es posible que, por ejemplo, pese a que las autoridades competentes en un procedimiento amistoso acordaron resolver un caso eliminando la doble imposición, la empresa se sienta aún agraviada pues el resultado aún, desde su punto de vista, presenta una excesiva tributación en desacuerdo con la convención³⁵⁰.

³⁴⁸ Como lo demuestra **A. García Frías** (“El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., pág. 1235, nota de pie de página 23), esta dificultad es superada en el procedimiento amistoso contemplado en el Convenio Europeo de Arbitraje.

³⁴⁹ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 406.

³⁵⁰ Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state” ... ob.cit., pág. 6.

Finalmente, también se ha criticado que el procedimiento amistoso no pueda aplicarse cuando la controversia involucre un tercer país, ya que sólo se adelantaría entre los dos Estados contratantes³⁵¹.

1.2. DEFICIENCIAS DEL PROCEDIMIENTO MISMO

En primer lugar, el procedimiento amistoso es incierto, imperfecto y carece de las ventajas de los nuevos procedimientos de arbitraje que vienen apareciendo en la escena del derecho fiscal internacional.

La imperfección surge básicamente porque los Estados contratantes no están obligados a llegar a un acuerdo, ni tal acuerdo se debe fundar en el propio tratado, lo que conduce a la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución en torno a la controversia planteada dependiendo la misma de la capacidad y “disponibilidad” de negociación de las autoridades competentes³⁵².

³⁵¹ Chávez Gonzáles, A.M., “El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú”... ob.cit., pág. 2.

³⁵² **M. Begoña Villaverde Gómez**, analizando el caso español, comenta que se han producido varias sentencias judiciales (STS del 30 de junio de 2000 y de la Audiencia Nacional del 14 de junio de 1999, JT 1844/1999) en supuestos de rechazo de la tramitación de un procedimiento amistoso en el marco de un convenio para evitar la doble imposición. Según la autora todas éstas aceptaron la posición de la administración pero sirven para demostrar la posibilidad de control judicial (AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*,...ob.cit., pág. 283). Su análisis se elaboró a partir de Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”,... ob.cit., pág. 12-13.

Puede ocurrir, entre varias posibilidades, que los Estados no se pongan de acuerdo por divergencias en sus legislaciones internas o porque tienen limitaciones en sus poderes de negociación³⁵³. Por lo anterior, la conclusión de un acuerdo depende, en gran medida, del poder de compromiso que la ley interna le otorga a cada autoridad³⁵⁴.

Según se demuestra en el estudio de **W.W. Park** y **D.R. Tillinghast**, a pesar de que en la mayoría de casos sometidos a un procedimiento amistoso las autoridades competentes llegaron a un acuerdo, un número considerable de ellos no fue solucionado por dichas autoridades³⁵⁵.

Esta imposibilidad de reconocer en cabeza del contribuyente un derecho a obtener un pronunciamiento de mérito ha sido denominado por algunos doctrinantes como objeciones de orden *sustancial*³⁵⁶.

³⁵³ Objeción frecuentemente aludida por la Cámara de Comercio Internacional y, por otros doctrinantes, como por ejemplo, Dalimier, G., “L’Evolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l’OCDE)”, *Journal de Droit International*, 1978, pág. 504, y Azzy, J., “Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*,...ob.cit., pág. 346.

³⁵⁴ *Art. 25, Commentary on Article 25 of the 1977 OECD Model Double Taxation Convention*. Ver también, *The tax treatment of transfer pricing*, International Bureau of Fiscal Documentation, OECD Reports, y, K. Vogel, *On Double...* ob.cit..

³⁵⁵ Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*, ...ob.cit., pág. 20.

³⁵⁶ AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*,...ob.cit, pág. 143.

Todo lo anterior ha conducido, en palabras de **G. Sala Galvañ**, a la “*falta de concreción del procedimiento amistoso*”³⁵⁷.

En segundo lugar, el procedimiento es lento, su duración excesiva, pudiendo inclusive ser indeterminada³⁵⁸, existe una absoluta falta de control no sólo en relación con su inicio sino también con su terminación³⁵⁹.

Esta dilación del procedimiento perjudica principalmente al particular interesado disminuyendo notablemente la eficacia práctica del procedimiento amistoso y causando intereses de demora difíciles de establecer por las diferentes normas de derecho interno que regulan la materia en los respectivos Estados³⁶⁰.

Inclusive, el mismo Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, posición posteriormente plasmada en el párrafo 30 de los Comentarios del artículo 25 del MC OCDE, reconoció esta falencia al señalar que una excesiva duración constituía un grave inconveniente y disminuía la eficacia del procedimiento amistoso, para lo

³⁵⁷ Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia internacionales...* ob.cit., pág. 403.

³⁵⁸ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”... ob.cit., pág. 168. También ver **R. Couzin** (“Why international fiscal arbitration: the past and current state” ... ob.cit., pág. 6) y **R. Dominici** (AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*, ...ob.cit., pág. 143).

³⁵⁹ En términos de **C. Delgado Ratto** y **A. Valle Billinghamurst** (AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 245), “no se establece un límite de tiempo para que la autoridades competentes acuerden una solución a las controversias presentadas por los contribuyentes”.

³⁶⁰ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 404. En igual sentido, Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia...* ob.cit., pág. 404.

cual recomendaba que se incrementaran los encuentros entre las autoridades competentes³⁶¹.

Finalmente, mucho se ha cuestionado la escasa participación del contribuyente (*v.g.* empresa multinacional) en la sustanciación del procedimiento amistoso para ser informado a lo largo del proceso, exponer hechos, formular alegatos en defensa de su pretensión, es decir, para poder establecer la contradicción³⁶², situación que puede conducir a una solución acordada por las autoridades competentes pero que no soluciona correctamente el asunto planteado o que obedece a intereses ampliamente distantes a los del contribuyente³⁶³. Usualmente al contribuyente sólo se le permite participar en cuanto a la presentación de documentos u otras pruebas, mas no tiene un *status* ni oficial ni garantizado en tales deliberaciones³⁶⁴.

³⁶¹ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”...ob.cit., pág. 168. Para una mayor profundización en relación con las dificultades que enfrenta el procedimiento amistoso reconocidas por la OCDE, ver presentación realizada por funcionaria de la OCDE, **M. Bennett** (“Dispute resolution under OECD model tax convention: latest developments”... ob.cit., diapositivas número 13 a 20), en seminario reciente “*The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*” ya citado.

³⁶² Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia*... ob.cit., págs. 403-404.

³⁶³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*... ob.cit., pág. 245.

³⁶⁴ Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer...ob.cit., pág. 4.

Algunos consideran que esta mínima participación del contribuyente hace que el procedimiento amistoso adolezca de transparencia³⁶⁵. Por lo tanto, los planteamientos de los contribuyentes deben ser tenidos en cuenta (ya sean de manera oral o escrita, directamente o a través de representantes); además, los contribuyentes deben tener la posibilidad de ser asistidos por un consejo técnico y, finalmente, deben tener derecho de acceso al expediente³⁶⁶.

Incluso si las autoridades competentes eliminan la doble tributación puede el contribuyente no ser neutral respecto a cómo se logró. La decisión de la autoridad competente puede no ajustarse a la ley nacional o del tratado y puede ser influida por factores externos como por otros casos pendientes de solución³⁶⁷.

1.3. DEFICIENCIAS UNA VEZ FINALIZADO EL PROCEDIMIENTO

En primer lugar, existe una ausencia de uniformidad respecto de la publicación de los resultados del procedimiento amistoso quedando la solución alcanzada privada de toda publicidad en detrimento de la mayor eficacia del mecanismo³⁶⁸.

Así mismo, y siguiendo a **G. Sala Galvañ**³⁶⁹, los contribuyentes vinculados extrañan la publicación de normas internas sobre utilización del procedimiento amistoso que

³⁶⁵ Por ejemplo, Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state” ... ob.cit., pág. 7.

³⁶⁶ Xavier, A., *Derecho Tributario Internacional*,...ob.cit., pág. 178.

³⁶⁷ International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters*... ob.cit., pág. 2.

³⁶⁸ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble*... ob.cit., pág. 405.

dispongan detalladamente los conflictos tributarios sobre los cuales puede ser invocado, la información que debe ser aportada por los sujetos pasivos y el momento y el cauce jurídico interno de iniciación³⁷⁰.

La segunda deficiencia detectada una vez terminado el procedimiento es que no existen medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado, dejando la misma al arbitrio de la legislación interna de los países, sin garantizarse así su efectivo cumplimiento³⁷¹.

Al respecto, la ICC manifiesta que existen numerosos conflictos de procedimiento entre las autoridades competentes y las reglas de examen y apelación³⁷².

De esta manera, para analizar el efecto vinculante de los procedimientos amistosos se requiere conocer el derecho positivo de los Estados involucrados.

Por ejemplo, para el caso del Brasil, el acuerdo mutuo no precluiría el recurso a los tribunales y si éste es posterior a un laudo arbitral podría ser ejecutado en sentido

³⁶⁹ Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia...* ob.cit., pág. 403.

³⁷⁰ Se aclara, sin embargo, que algunos países han superado esta dificultad como se desprende de la lectura de **F. Serrano Antón** (“La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, ...ob.cit., pág. 169), al citar los ejemplos de Reino Unido, Austria y Holanda. Para una mayor ilustración, ver Hinnekens, L., “The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for the Belgian and International Tax Law”, *EC Tax Review*, núm. 2, pág. 78, 1992.

³⁷¹ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 406.

³⁷² International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters* ... ob.cit., págs. 1-2.

contrario. Lo anterior por cuanto no se admite constitucionalmente ninguna restricción al poder judicial. Por el contrario, países como Suecia, Suiza, Japón, Holanda, Bélgica, Alemania y Grecia, permiten la ejecución de acuerdo posterior, aún si éste es contrario a la sentencia dictada por el poder judicial³⁷³.

Acogiendo la clasificación doctrinaria, vista arriba, que distingue entre los procedimientos amigables *individuales*, *interpretativos* o *integrativos*, la posición doctrinaria mayoritaria aboga por que pese a que aquellos acuerdos *interpretativos* (provenientes de procedimientos amigables *individuales* o *interpretativos*) no son vinculantes para los tribunales, éstos deben ser obligatoriamente tenidos en cuenta como elementos de interpretación de los tratados en virtud de lo dispuesto en los artículos 31 (3), literales a y b, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados³⁷⁴.

En cuanto a aquellos de naturaleza *integrativa*, su obligatoriedad dependerá del derecho interno de cada Estado contratante en cuanto a la atribución de poderes a las autoridades administrativas para ampliar el ámbito de un tratado por fuera del conducto regular de aprobación y celebración de protocolos. Por ejemplo, países como Reino Unido no admiten siquiera esta figura, mientras que Suiza sí otorgándole eficacia vinculante con base en la legitimidad de la delegación concedida a las autoridades administrativas por parte de los cuerpos legislativos de los Estados contratantes. Por su parte, la doctrina alemana, la Corte de Casación italiana y el

³⁷³ Xavier, A., *Derecho Tributario Internacional*,...ob.cit., pág. 178-180.

³⁷⁴ Por el cual para su interpretación debe considerarse “*cualquier acuerdo subsecuente entre las partes referido a la interpretación del tratado o a la aplicación de sus disposiciones*”, y, “*cualquier práctica subsecuente en la aplicación del tratado que establezca el acuerdo de las partes relativo a su interpretación*”.

Consejo de Estado francés, admiten la posibilidad de este tipo de acuerdos pero dentro de los límites constitucionales de la delegación del poder legislativo al ejecutivo, como simples *Verwaltungsvorschrift* o *simple accord administratif*³⁷⁵.

Un interesante caso de estudio que muestra las debilidades del procedimiento amistoso, es el presentado por **T. How Teck**³⁷⁶ quien analiza los treinta y ocho (38) convenios de doble imposición suscritos por Singapur que incorporan en su texto este procedimiento, donde solamente uno también contempla la posibilidad de acudir al arbitraje en caso de que la divergencia no pueda ser resuelta mediante el procedimiento amistoso (CDI Singapur – México³⁷⁷).

Dentro de las múltiples falencias que **T. How Teck** detecta del procedimiento amistoso, similares a las ya relacionadas, se encuentran la incertidumbre en relación con su resultado, la poca participación del contribuyente tanto en el inicio del

³⁷⁵ Argumentos esbozados por **A. Xavier** (*ibidem*).

³⁷⁶ How Teck, T., “The ‘Mutual Agreement’ Article in Tax Treaties- Singapore’s Perspective”, *International Tax Review*, Volume 28, Issue 5, Kluwer Law International 2000.

³⁷⁷ La cláusula arbitral contenida en el CDI Singapur – México no define cuanto tiempo tiene que transcurrir para poder acudir al arbitraje pero si contempla que tanto las autoridades de ambos Estados como el contribuyente deben aceptar someter el caso a decisión arbitral así como la obligatoriedad del laudo. Los aspectos procedimentales (por ejemplo, normas relativas a la composición del tribunal arbitral, el perfil y experiencia de sus miembros, la manera como serán seleccionados y remunerados, el tiempo establecido para tomar una decisión y la manera como esta será explicada a las autoridades competentes) deben ser establecidos por los Estados mediante intercambio de notas diplomáticas.

procedimiento como en el desarrollo del mismo y la falta de publicidad de las bases del acuerdo si éste es alcanzado.

Por el contrario considera que el arbitraje favorece la resolución de disputas comerciales, es rápido, económico y muy útil para resolver controversias relativas, principal pero no exclusivamente, a los precios de transferencias. Sin embargo, este instrumento tampoco se encuentra abierto al conocimiento público.

Del análisis general, y del caso específico de Singapur anteriormente analizado, algunos concluyen que con el procedimiento amistoso no queda absolutamente garantizada la eliminación de la doble imposición internacional³⁷⁸.

Para otros, como por ejemplo la actual posición de la OCDE, pese a que este mecanismo continúa siendo operante para resolver aspectos de doble imposición relativos tanto a los precios de transferencia como a otras disputas que tiene que ver con la aplicación e interpretación de convenios bilaterales de doble imposición, es importante explorar alternativas para mejorarlo.

Para quienes han estudiado la experiencia de Singapur, por ejemplo, en ausencia de tratados multilaterales y de arbitrajes obligatorios y vinculantes, se sugiere que los contribuyentes puedan iniciar el procedimiento amistoso, también proponen el esclarecimiento sobre cuáles temas pueden llevarse para su resolución y, finalmente,

³⁷⁸ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”...ob.cit., pág. 168.

la publicidad de los cimientos de la decisión cuidándose en proteger la confidencialidad del contribuyente especialmente cuando el acuerdo lo afecta.

2. ALTERNATIVAS PARA LA MEJORA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y ALGUNAS PROPUESTAS DOCTRINALES

Para algunos estudiosos de la materia, una primera alternativa para perfeccionar el procedimiento amistoso es volverlo consultivo. En esta línea doctrinal se encontraban algunos modelos diseñados por la Sociedad de Naciones (1928), alguna propuesta presentada en el Congreso de la IFA (1951) y otra propuesta del Consejo de la Cámara de Comercio Internacional (1966), las cuales, entre otras, buscaban principalmente crear instancias consultivas no vinculantes en principio salvo acuerdo entre los Estados parte³⁷⁹.

Así mismo, **A. García Frías** manifiesta que los comentarios del MC OCDE establecen que las deficiencias del procedimiento amistoso podrían eliminarse acudiendo a “una opinión arbitral” no vinculante, convirtiendo su artículo 25 en un *“procedimiento según el cual los Estados contratantes convendrían en solicitar el criterio de un tercero imparcial, aunque la decisión final estaría reservada a los Estados”*³⁸⁰.

³⁷⁹ También se refiere a esta alternativa **G. Sala Galvañ** (*Los precios de transferencia...* ob.cit., págs. 406-407).

³⁸⁰ García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., págs. 1232-1233.

Sin embargo, gran parte de la doctrina considera que la naturaleza consultiva de las opiniones no aseguraría la efectividad del mecanismo pues, al igual que el procedimiento amistoso, los resultados quedarían en manos de las propias partes del conflicto. Además, el instrumento se distanciaría de la figura arbitral y se parecería más a la conciliación³⁸¹.

En contravía con esta corriente doctrinaria mayoritaria se encuentra **K. Van Raad**³⁸², para quien es una ventaja la ausencia de toda obligatoriedad del mecanismo consultivo y cita la experiencia y resultados de la Convención Europa sobre la supresión de la doble imposición en el caso de correlación de los beneficios de empresas asociadas de 1990, a la cual nos hemos referido líneas atrás, que siendo un método no vinculante es más efectivo que otras soluciones de carácter obligatorio para las partes. **K. Van Raad** no sólo elogia el mecanismo consultivo sino que propone la creación de un órgano supranacional integrado por expertos tributaristas independientes donde el acceso al mismo, como la observancia posterior de su opinión consultiva, no es obligatorio para los Estados. Esta última propuesta conlleva un alto costo económico que seguramente requeriría ser financiado por algún tipo de organización internacional.

³⁸¹ Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*,...ob.cit., pág. 31. Igual opinión tienen **W.W. Park** y **D.R. Tillinghast** (*Income Tax Treaty Arbitration*, ... ob.cit., pág. 28) cuando se refieren a ésta como una solución “*second best*” (segunda mejor, siguiendo la terminología económica).

³⁸² Van Raad, K., “International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application”, *Intertax*, vol. 29, núm. 6-7, 2001.

Una segunda alternativa que ha sido pregonada es el mantenimiento del procedimiento amistoso aunque con la adición necesaria de una cláusula por la cual los Estados contratantes quedarán obligados a dirimir la controversia, solventando la principal insuficiencia de dicho procedimiento referida anteriormente³⁸³.

Una tercera alternativa consiste en una combinación del procedimiento amistoso con la vía arbitral en un proceso de dos etapas al estilo del Convenio Europeo de Arbitraje (1990), donde si trascurrido un tiempo desde el inicio del procedimiento amistoso no se logra ningún acuerdo, pueden las autoridades someter las divergencias a la decisión de una comisión arbitral³⁸⁴. Recordemos que este instrumento en dos etapas ha sido acogido por algunas de las cláusulas arbitrales convencionales analizadas atrás.

Según la Cámara de Comercio Internacional de París, el arbitraje siempre llega a una conclusión, conduce a determinaciones imparciales con la propia participación del contribuyente, y aplica la ley antes que la experiencia, y pese a presentar también demoras, el proceso es ordenado, predecible y transparente³⁸⁵.

³⁸³ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 433.

³⁸⁴ Recomendación inicial de la IFA en la resolución de Basilea de 1960. Véase también Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 434; Ribes Ribes, A., “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”,...ob.cit., pág. 301; e, International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters...* ob.cit., pág. 2. Para la autora, la opción ideal es la adopción de un sistema escalonado donde se configura el arbitraje obligatorio – a través de comisiones o paneles *ad hoc* - como subsidiario al procedimiento amistoso, garantizándose así la solución de cualquier problema que eventualmente pueda llegar a presentarse.

³⁸⁵ International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters...* ob.cit., pág. 2.

Así mismo para **Y.Masui**³⁸⁶, quien retoma a **F.E.A. Sander**³⁸⁷, el uso de la mediación es un paso más allá del *status quo*, y por lo tanto, se encuentra a favor del arbitraje como una extensión del procedimiento amistoso donde el laudo podría tener el mismo efecto de los acuerdos alcanzados mediante el procedimiento amistoso.

Una cuarta alternativa sería acudir a mecanismos tales como la mediación o la conciliación, con las características atrás señaladas y con las dificultades que acarrearían opiniones de una tercera persona, no obligatorias para las partes, que le restarían efectividad al procedimiento³⁸⁸.

³⁸⁶ Masui, Y., "Treaty Arbitration from a Japanese Perspective", *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, págs. 14 a 16. En este documento, el profesor de la Universidad de Tokio analiza, con base en la normatividad japonesa, la constitucionalidad del arbitraje internacional de impuestos, concluyendo que dicho procedimiento se encontraría ajustado a la Carta siempre y cuando satisfaga al menos dos requerimientos en términos de sustancia y procedimiento (concretamente, se refiere al cumplimiento del artículo 84 de la Constitución Japonesa). Cumplidos los anteriores requisitos, los laudos arbitrales reemplazarían las decisiones judiciales.

³⁸⁷ Sander, F.E.A., "Arbitration and Mediation in Tax Disputes", *23 Japan Tax Law Review* 213, 1995.

³⁸⁸ Ver Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*, ... ob.cit., págs. 26 y 27. Para estos autores, la mediación podría ser un mecanismo más exitoso en materias relativas a precios de transferencia que a disputas cuyo objeto sea la caracterización del ingreso.

Finalmente, la última alternativa sería prescindir del procedimiento amistoso e implementar el arbitraje como único y obligatorio mecanismo de solución de controversias derivadas del convenio de doble imposición³⁸⁹.

Para la doctrina, la utilización del arbitraje para solucionar controversias tributarias tuvo sus inicios en dos momentos históricos: En 1862 a raíz de un conflicto relacionado con un impuesto extraordinario que se produjo entre Francia y España y cuya solución fue mediante arbitraje de Suiza³⁹⁰, atrás mencionado, y en 1920, al interior de la Sociedad de Naciones.

Sin embargo, la doctrina ha reconocido que el desarrollo del arbitraje en el seno de la Sociedad de Naciones no respondió a un movimiento que afectase exclusivamente al derecho tributario sino que, por el contrario, se produjo en un momento de auge del mecanismo en otras áreas del conocimiento jurídico. Pero, en materia de fiscalidad internacional, no tuvo la misma evolución ni resultados que en las otras materias³⁹¹.

Para el caso de la Sociedad de Naciones, el Comité de Expertos en 1920 introdujo al modelo de convenio la figura del arbitraje mediante un detallado procedimiento en

³⁸⁹ Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble...* ob.cit., pág. 434. Aunque, como vimos, en el documento ya citado (“Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”,...ob.cit.), **A. Ribes Ribes** propone el arbitraje obligatorio y vinculante como complementario del procedimiento amistoso.

³⁹⁰ Análisis de Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias...*ob.cit, pág. 83.

³⁹¹ García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., pág. 1238.

los artículos 17 a 21³⁹². Sin embargo, siguiendo a M. Züger³⁹³, este modelo fue incorporado, más no utilizado en la práctica, en los CDIs sobre la renta entre Gran Bretaña e Irlanda de 1926 y sobre las sucesiones entre Checoslovaquia y Rumania de 1934. Posteriormente, en los modelos de convenio de 1927, 1928 y 1931 también se admite la posibilidad de acudir al arbitraje para resolver los conflictos tributarios³⁹⁴.

Para el autor la real materialización o “potenciación” (en sus términos) del arbitraje en los CDI fue a raíz de la suscripción de la cláusula 25.5 en los CDIs entre Alemania y Estados Unidos, mediante protocolo de 29 de agosto de 1989, y entre Alemania y Francia, mediante protocolo de 28 de septiembre de 1989³⁹⁵, atrás estudiados.

En ese orden de ideas, y como vimos, hoy son dos los instrumentos que contemplan esta figura. Por una parte, el “convenio europeo relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE)” y, por otra, las cláusulas arbitrales que progresivamente están siendo incorporadas en algunos CDIs. Tanto el primer como el segundo instrumento instauran el arbitraje complementariamente al procedimiento amistoso y no como mecanismo único.

³⁹² García Frías, A., “El arbitraje tributario internacional”...ob.cit., pág. 1239.

³⁹³ *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*,...ob.cit., pág. 32.

³⁹⁴ Alternativamente, y si no era posible solucionar la disputa mediante negociación, los Estados podían también acudir a la vía judicial, accediendo inclusive al Tribunal Permanente de Justicia Internacional.

³⁹⁵ *Ibidem*, págs. 17 y siguientes.

Veamos, a continuación, algunas propuestas específicas (pues a lo largo del documento hemos analizado otras) que, para generalizar y mejorar los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias internacionales, han sido formuladas, primero, por organizaciones internacionales, particularmente por la OCDE y la CCI, como también por algunos sectores de la doctrina, seleccionados por su importancia y novedad propositiva y discursiva, interesados en las temáticas arbitrales o de derecho tributario internacional.

2.1. POSICIÓN CAMBIANTE DE LA OCDE, SU ÚLTIMA PROPUESTA Y OPOSICIÓN DE M.J. MCINTYRE

La OCDE se había mostrado renuente a aceptar este mecanismo como obligatorio, fuera o no concomitante con el procedimiento amistoso, en contravía con la posición adoptada por la Cámara de Comercio Internacional para la cual, como veremos, el procedimiento arbitral conviene a la actividad mercantil y a los gobiernos, su costo es beneficioso y equitativo y, además, se constituye en un mecanismo que contribuye a la eliminación de los problemas que acarrea la doble imposición y, por ende, a la mejora del crecimiento global de la economía³⁹⁶.

Para ejemplificar lo anterior, en reporte del año de 1984 denominado “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises -- Three Taxation Issues*”, se concluyó que en ese momento

³⁹⁶ Troya Jaramillo, J.V., “Tributación y arbitraje.... ob.cit., págs. 448-449. También en AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., pág. 20. Este autor cita y analiza los planteamientos de la Cámara de Comercio Internacional.

no era apropiado recomendar el procedimiento arbitral como sustituto o complemento del procedimiento amistoso. Dicha posición se resume en la siguiente afirmación: “*la necesidad de tan obligatorio arbitraje no ha sido demostrada por medio de la evidencia disponible y adoptar dicho procedimiento representaría la rendición inaceptable de la soberanía fiscal*”³⁹⁷.

Posteriormente, se incluyó en el párrafo 48 del comentario al artículo 25 del Modelo OCDE una alusión al arbitraje como posible solución a potenciales problemas que se llegasen a presentar al tratar de eliminar la doble tributación por parte de las autoridades competentes.

Más adelante, al elaborarse las pautas para precios de transferencia del año de 1995, se reabre el debate, y el Comité de Asuntos Fiscales, cuyos miembros son también del *Business and Industry Advisory Committee* de la OCDE, acepta reconsiderar el asunto e iniciar un estudio para su complementación³⁹⁸.

Así las cosas, inicialmente el Comité de Asuntos Fiscales analiza la adopción o no del arbitraje obligatorio para complementar el Modelo OCDE de *precios de transferencia* e inmediatamente la ICC hizo un llamado para incluir el arbitraje inclusive para resolver disputas diferentes a esta materia.

³⁹⁷ Citado por **J.P. Chetcuti** (*Arbitration in International Tax Dispute Resolution*,...ob.cit, pág. 7).

³⁹⁸ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, 2001, para. 4.167-4.171.

En igual línea, recomendó la ICC estudiar la viabilidad de celebrar una convención multilateral para evitar la doble imposición entre los Estados miembros de la OCDE, con posibilidad de acceso, bajo unas apropiadas circunstancias, a otros Estados no miembros, y que tuviera la cláusula arbitral.

Posteriormente, en reciente documento elaborado por la OCDE³⁹⁹, y según la ICC dando importantes pasos de avance en su análisis, se incluyó en la agenda 2007 el estudio del tema de la resolución de conflictos como uno de vital importancia, abriendo la posibilidad de incluir el arbitraje al modelo. Al referirse específicamente al procedimiento de mutuo acuerdo manifestó: *“El Procedimiento Amistoso (PA) previsto en los convenios fiscales que siguen el Modelo de la OCDE ha sido el mecanismo habitual para resolver estos conflictos. El PA brinda a las autoridades fiscales la posibilidad de reunirse para intentar zanjar sus diferencias de modo que evite toda posibilidad de doble imposición y garantice una aplicación satisfactoria del convenio. El Procedimiento había funcionado bien en el pasado con una eficacia razonable, pero ahora se ha incrementado tanto el número de conflictos transfronterizos como la complejidad de los casos. La OCDE recientemente concluyó un importante proyecto cuyos principales objetivos eran por un lado, mejorar la eficacia del PA, y por otro, garantizar que los casos que se tramiten con este procedimiento tengan una solución satisfactoria”*⁴⁰⁰.

Para lograr lo anterior, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE creó un Grupo de Trabajo al que le solicitó estudiar diferentes alternativas para mejorar la eficacia del procedimiento amistoso así como evaluar otras técnicas de resolución de conflictos

³⁹⁹ OCDE. *La agenda tributaria actual de la OCDE*. Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, Paris, 2007.

⁴⁰⁰ *Ibidem*, págs. 13 y 14.

que pudieran complementar sus efectos. Dicho grupo se encuentra conformado por funcionarios públicos especialistas en su gran mayoría en convenios fiscales y precios de transferencia.

Los avances sobre la materia han sido los siguientes:

a. El Grupo de Trabajo elaboró los *Perfiles Nacionales de los Procedimientos Amistosos*, que contienen información de utilidad, tanto para las autoridades como para el contribuyente, sobre los datos de contacto de las autoridades competentes de los países miembros y algunos no miembros de la OCDE y sobre las directrices nacionales del procedimiento⁴⁰¹.

b. El Grupo de Trabajo, en el verano de 2004, publicó un Informe de Progreso para la realización de comentarios públicos en el que se describían diversas propuestas para mejorar aspectos procesales del PA⁴⁰².

c. Recibidos los comentarios se elaboraron propuestas específicas en Borrador para Debate Público, publicado por el Comité de Asuntos Fiscales en febrero de 2006 y

⁴⁰¹ Disponible en la página de Resolución de Conflictos del CTPA: <www.oecd.org/ctp/dr>, consultada el 1 de octubre de 2007. También disponible en: <http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00.html>, consultado el 4 de octubre de 2007.

⁴⁰² Disponible en: <<http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447>>, consultado 4 de octubre de 2007.

objeto de consulta pública, con alrededor de 150 participantes, en Tokio en marzo de 2006.

d. En febrero de 2007 y, previa aprobación por parte del Comité de Asuntos Fiscales, la OCDE publicó el Reporte Final del Grupo de Trabajo *“Mejorando la resolución de conflictos en convenios fiscales”*⁴⁰³ cuyas principales conclusiones han sido incluidas en la versión 2008 del Modelo de Convenio Fiscal y son:

- Añade al artículo 25 del Modelo de Convenio un mecanismo de resolución de conflictos complementario al procedimiento amistoso con la forma de arbitraje obligatorio y vinculante para resolver problemas pendientes de conclusión tras dos (2) años de transcurrido dicho procedimiento. El procedimiento del arbitraje, en lo que tiene que ver, por ejemplo, con el número y proceso de selección de los árbitros, el calendario para su conclusión, la gestión de sus costes, la forma de la decisión, etc., se relega a los Estados mediante mutuo acuerdo. Sin embargo, en el documento se incluye una propuesta procedimental de voluntario acatamiento por parte de los Estados⁴⁰⁴. Por su importancia, la adjuntamos como Anexo No. 2 al final de este documento.

⁴⁰³ Disponible en: <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf>>, consultado 12 de junio de 2008.

⁴⁰⁴ Al respecto, **P. Pistone** (“Time for Arbitration in International Taxation”, *Intertax*, Volume 33, Issue 3, Kluwer International, 2005) se cuestiona si la OCDE sugiere el arbitraje como mecanismo suplementario para la resolución de disputas derivadas de tratados impositivos y, además, los Estados de la Unión Europea ratificaron recientemente la extensión temporal de la Convención Europea de

- Importante precisar que la interacción entre el proceso arbitral propuesto y los remedios legales domésticos fue un tema preeminente. Los empresarios participantes expresaron su preocupación por la propuesta de prescindir de las medidas internas en orden de resolver los aspectos en discusión mediante arbitraje. En respuesta a estos comentarios, el Comité cambió su propuesta y decidió que a la parte que solicitó el arbitramento (o a cualquier persona afectada con el caso) no se le exigirá prescindir de los remedios internos como condición para solicitar el arbitraje. La sección A del Reporte Final del Grupo de Trabajo “*Mejorando la resolución de conflictos en convenios fiscales*” se dedica a implementar estos cambios al modelo OCDE⁴⁰⁵.

Arbitraje para Precios de Transferencia, *¿por qué no pensar en que también es tiempo para la creación de una Corte Internacional de Impuestos?*

⁴⁰⁵ Para comprender la relación entre los procedimientos arbitrales y los remedios nacionales, muy importante es el documento de **R. Ismer** (“Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective”, ... ob.cit., págs 18 a 23), para quien respecto de este tema aún existen tensiones no resueltas, en la medida en que existiendo o no un documento que soporte que se acudió a los mecanismos internos como precondition para iniciar el arbitraje puede suceder que, dadas todas las dificultades del procedimiento arbitral, el laudo no pueda ser cumplido en la medida que se requiera evitar unas normas domésticas judiciales. Existe para este autor dos posibles soluciones, una pragmática y otra visionaria. La primera consistiría en extender la práctica administrativa del procedimiento amistoso al laudo arbitral, es decir, que éste únicamente pueda ser implementado si el contribuyente acepta. De esta manera, las reglas de las Cortes no serán un impedimento pues estas simplemente serían cambiadas. La segunda, por su parte, volvería el procedimiento arbitral similar al de las Cortes superando los problemas respecto de la garantía de una independencia judicial y pudiendo conducir a un arbitraje multiparte donde los Estados y el o los contribuyentes son parte del procedimiento.

- Incluye modificaciones a los comentarios de dicho artículo para su correcta aplicación con el objetivo de aclarar diversos aspectos operativos y procesales.

Es el caso de las limitaciones temporales para la aplicación del procedimiento amistoso, las acciones que permiten acceder al mismo, el alcance de los motivos para denegar dicho derecho, la suspensión del cobro de impuestos hasta tanto no finalice el procedimiento, el tratamiento coordinado de intereses y sanciones, la relación existente entre el procedimiento amistoso y la legislación nacional para su plena utilización, entre otros. Estas modificaciones son incorporadas a la sección B del Reporte Final del Grupo de Trabajo *“Mejorando la resolución de conflictos en convenios fiscales”*.

- Elabora, en la sección C, un *“Manual sobre procedimientos amistosos eficaces”* (MEMAP) que describe el procedimiento del PA y las prácticas necesarias para su eficacia, abarcando diferentes aspectos procedimentales desde su inicio hasta su conclusión y fomenta, entre otros, la transparencia, la puntualidad, el acceso amplio y el uso de correctos planteamientos. Este manual sería periódicamente actualizado con el fin de reflejar los nuevos desarrollos⁴⁰⁶.

⁴⁰⁶ Disponible en: <www.oecd.org/ctp/memap>, consultado el 1 de octubre de 2007.

- Introduce la obligatoriedad de reporte anual para los países miembros de la OCDE de las estadísticas relacionadas con PA, con el fin de fomentar la transparencia en su utilización⁴⁰⁷.

e. Pese a los avances y desarrollos, la propuesta reconoce que no todos los países se encuentran en la posición de incluir este procedimiento⁴⁰⁸.

De esta manera, y como finalmente lo reconoció la OCDE: *“El procedimiento de arbitraje está diseñado para mejorar la eficacia del PA existente. Con el procedimiento actual, una vez terminados las negociaciones, si los países implicados en un conflicto no consiguen llegar a un acuerdo, el litigio queda pendiente de solución y puede dar lugar a una doble imposición no compensada. Incluso los casos en los que se llega a un acuerdo, el procedimiento se prolonga en ocasiones mucho tiempo y obliga al contribuyente y a la administración tributaria a invertir una gran cantidad de recursos. Estos resultados son poco satisfactorios para el conjunto de las partes implicadas”*⁴⁰⁹.

⁴⁰⁷ Incluye, para tal fin, el *Annex 2, Map Program Statistics For (2006) Year, Definition of the Terms Used in Reporting*. La escasez de estadísticas sobre el procedimiento amistoso ha sido una constante a lo largo de su existencia. Quizás un buen intento por obtenerlas se dio en el inicio de su aplicación en el apéndice del documento “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention” (ob.cit., págs. 21 a 27) donde se establecen los casos pendientes, los resueltos y el tiempo de resolución.

⁴⁰⁸ Bennett, M., “Dispute resolution under OECD model tax convention: latest developments”...ob.cit., diapositiva número 6.

⁴⁰⁹ *Ibidem*.

De esta manera, la combinación del procedimiento amistoso con el arbitraje internacional tiene la virtud de volver más efectivo, o de mayor utilización, el primero, en la medida en que ambas administraciones tributarias y contribuyentes van a conocer desde el comienzo que el tiempo y esfuerzo puesto en éste conllevará a que se eviten los subsecuentes y complementarios procedimientos. Unido a lo anterior, al hacer del arbitraje una posibilidad, se reducirán los costos, el consumo de tiempo y posiblemente conflictos con los procedimientos judiciales domésticos.

En ese orden de ideas, la OCDE propuso incluir para el modelo del año 2008 el siguiente párrafo adicional al artículo 25:

“5. Donde,

- a) en el párrafo 1, una persona ha presentado un caso ante la autoridad competente de un Estado Contratante con base en que las acciones de uno o de los dos Estados Contratantes han dado por resultado el que a esa persona se le haya impuesto un tributo que no se ciñe a las cláusulas de este Convenio, y*

- b) las autoridades competentes son incapaces de llegar a un acuerdo para solucionar ese caso de acuerdo con el párrafo 2 en los dos años siguientes a la presentación del caso ante la autoridad competente del otro Estado Contratante,*

cualquier asunto no resuelto que surgiera del caso será enviado a arbitraje si así lo solicita la persona. Sin embargo, estos asuntos no dirimidos no serán remitidos a arbitraje si se ha proferido sobre ellos un fallo por parte de una corte o tribunal administrativo de cualquiera de los Estados. A

menos que uno de los directamente afectados por el caso no acepte el procedimiento amigable que implementa el laudo arbitral, dicha decisión será de obligatorio cumplimiento por parte de los dos Estados Contratantes y deberá implementarse sin importar los límites de tiempo de las legislaciones propias de los mismos. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, mediante procedimiento amigable, deberán establecer de qué manera darán aplicación a este párrafo (pie de página 1).

(Texto del pie de página que aparecería en la misma página:)

1. En algunos Estados, su legislación, políticas o consideraciones de tipo administrativo podrían impedir o no justificar el tipo de solución de conflicto previsto bajo este párrafo. Además es posible que algunos Estados solamente estuvieran dispuestos a incluir este párrafo en tratados con ciertos Estados. Por estas razones, dicho párrafo sólo puede incluirse en el Convenio, allí donde cada Estado juzgue que es apropiado con base en los factores descritos en el párrafo 47 del Comentario acerca del mismo. No obstante, tal como se mencionó en el párrafo 54 del Comentario, otros Estados podrían acordar eliminar del párrafo la condición acerca de asuntos que no podrían ser sometidos a arbitraje si éste ya ha sido objeto de una decisión por parte de una de sus cortes o tribunales administrativos”.

Donde el párrafo 47 y 54 del comentario del párrafo 5 del artículo 25 establecen, respectivamente:

“47. Sin embargo, se reconoce que en algunos Estados, la legislación nacional, o las consideraciones administrativas podrían impedir o no justificar el tipo de proceso arbitral previsto en el párrafo. Por ejemplo, podría haber obstáculos constitucionales que impiden a los árbitros decidir sobre asuntos

tributarios. Además, podría ser que algunos países sólo se hallaran en posición de incluir este párrafo en tratados con determinados Estados. Por estas razones, el párrafo sólo debe ser incluido en el Convenio, allí en donde cada Estado determine que el proceso es susceptible de una implementación efectiva”.

“54. El proceso arbitral sólo es posible en casos en los que la persona considere que la carga tributaria contraria a las provisiones del Convenio realmente ha sido el resultado de las acciones de uno o de los dos Estados Contratantes; a pesar de ello, no se admite en casos en los que se argumente que tal tributación eventualmente será el resultado de tales acciones incluso si este último caso es presentado a las autoridades competentes bajo el párrafo 1 del Artículo (ver párrafo 52 antes citado). En tales casos, se considerará que la tributación ha sido el resultado de las acciones de uno o de los dos Estados Contratantes siempre que, por ejemplo, el impuesto se haya pagado, grabado o de alguna manera fijado incluso en casos en los que el contribuyente sea notificado oficialmente por las autoridades fiscales de que ellas pretenden grabar ciertos elementos de ingreso”.

Esperemos que los Estados, miembros y no miembros de la OCDE, acojan, en las negociaciones de sus CDIs, el arbitraje como mecanismo de resolución de controversias tributarias internacionales complementario al procedimiento amistoso. La práctica demostrará en el futuro su eficacia.

Como arriba mencionamos, la muestra, propuesta por la OCDE, de un acuerdo mutuo sobre los aspectos procesales del arbitraje, donde las autoridades competentes son libres de modificar, adicionar o borrar cualquier provisión de la misma, se incluye como anexo.

Sin embargo, pese a que en este momento pareciera existir uniformidad de criterio al interior de la OCDE en cuanto a la incorporación del arbitraje obligatorio y vinculante a su modelo, particularmente en su artículo 25, existen aún voces aisladas, pero que no dejan de ser respetables, en contra de tal medida. Es el caso del profesor norteamericano de la Universidad de Wayne State, **M.J. McIntyre**, quien al estudiar el mecanismo arbitral propuesto considera que sin perjuicio de su buena intención adolece de múltiples desventajas y, por lo tanto, propone su rediseño⁴¹⁰.

Para este académico, el arbitraje es un instrumento que se encuentra dirigido a un grupo pequeño, pero problemático, de casos raros de doble tributación (“*rare cases*”), que no han sido resueltos a través del mecanismo existente en los CDIs, y que recaen necesariamente en dos categorías: 1. Casos de doble tributación potencial, y 2. Casos de potencial doble no tributación.

Sin datos cuantitativos, en la medida en que el procedimiento amistoso actualmente es secreto, el tratadista -siguiendo su experiencia con administradores de impuestos- considera que la gran mayoría recae en la segunda categoría y, específicamente, en casos de precios de transferencias dado los múltiples métodos transaccionales existentes a nivel internacional que inevitablemente generan disputas entre las autoridades tributarias y sus contribuyentes y entre las autoridades tributarias entre sí; es decir, la litigiosidad a nivel internacional es alta en esta materia y es de difícil

⁴¹⁰ McIntyre, M.J., *Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes*, Wayne State University Law School Legal Studies, Research Paper Series No. 07-05, Estados Unidos de Norteamérica, marzo 24 de 2006, disponible en: <<http://ssrn.com/abstract=895633>>, consultado el 9 de octubre de 2007.

resolución en la medida en que las reglas básicas de precios de transferencias se encuentran indeterminadas. Adicionalmente, argumenta lo anterior sustentado en que muy seguramente las autoridades competentes se comprometerán a resolver problemas de doble imposición mas no a facilitar la doble no tributación⁴¹¹.

Sin embargo, y sin desconocer que los litigios relativos a la temática de precios de transferencia han aumentado ostensiblemente en el ámbito internacional, consideramos que precisamente de ahí surge la importancia del reconocimiento del arbitraje como mecanismo para dirimir tales controversias dado que en definitiva uno de los temas importantes y de notable desarrollo en el derecho tributario internacional es el de los precios de transferencia. No vemos, entonces, objeción a la utilización de este mecanismo para dar solución a dichas problemáticas.

Por su relevancia, a continuación se relacionan las principales deficiencias detectadas por **M.J. McIntyre**, así como nuestros comentarios a las mismas.

En primer lugar, para el autor existe una ausencia total de amplia deliberación de la propuesta de la OCDE pues a pesar de que fue sometida a consideración de la comunidad de los negocios internacionales, de la cual obtuvo comentarios, fue menos agresiva en lograrlos de la academia y de otras personas que representan más cercanamente el interés público. Unido a lo anterior, los países en vía de desarrollo, que no pertenecen a la órbita de la OCDE, desempeñaron un rol mínimo en el desarrollo de la misma.

⁴¹¹ Para una mayor ejemplificación ver McIntyre, M.J., *Comments on the OECD...*ob.cit., págs. 4 a 6.

La anterior crítica es válida y es una constante en toda discusión relativa a cualquier modificación que se haga al modelo MC OCDE. Desafortunadamente, en el contexto mundial ninguna otra instancia internacional ha actuado con tanta seriedad y reconocimiento a la hora de abordar temas sensibles de derecho tributario internacional como el arbitraje tributario⁴¹². Nuestra propuesta, más adelante, intenta superar esta crítica al permitir una mayor deliberación sobre este tema al interior de la academia, para que posteriormente sea retomada por quienes representan el interés público en el contexto latinoamericano.

Una segunda crítica elaborada por el autor consiste en que la propuesta responde en mayor nivel, e inclusive excesivamente, a las necesidades de las compañías multinacionales⁴¹³ al caracterizarse por los siguientes rasgos que han estado dentro de su lista de deseos por muchos años. Por una parte, constituir un foro fuera de control de las autoridades tributarias donde puedan litigar disputas relativas a tributos en secreto; por otro, un “club” que ellas pueden usar para forzar a las autoridades tributarias a resolver los diferendos tributarios internacionales en términos reducidos (típicamente seis meses); y, finalmente, la participación directa de sus departamentos legales en el proceso de autoridades competentes⁴¹⁴.

De esta manera, según **M.J. McIntyre** a las compañías multinacionales se les está dando la oportunidad de evitar las cortes domésticas a pesar de que muchos aspectos

⁴¹² Salvo, quizás, la Cámara de Comercio Internacional, concretamente en este tema.

⁴¹³ Aunque tampoco descarta que algunas presiones provengan de Estados miembros por la notable influencia de las compañías multinacionales sobre éstos. Ver, *ibidem*, pág. 11.

⁴¹⁴ *Ibidem*, pág. 2.

de los tratados dependen de la interpretación de normas internas que puede ser únicamente realizada por estas cortes. Por lo anterior, el párrafo 91 del reporte de la OCDE señala que la junta arbitral diferirá algunos asuntos domésticos a otra que tenga competencia en derecho local, volviendo a la complejidad anteriormente aludida.

La anterior crítica en nada difiere de aquellas esbozadas, y superadas, en contra de la figura del arbitraje en cualquier campo del derecho en los ámbitos interno e internacional.

El autor también objeta el hecho de que el contribuyente sea el único a cuya iniciativa pueda invocarse el arbitraje al considerarlo no sólo indeseable sino también imprudente. Indeseable, por cuanto le da a los contribuyentes una “palanca” más para jugar en el sistema, e imprudente, en la medida en que la tributación no está diseñada para complacerlos.

Consideramos, sin embargo, que el contribuyente, como lo hemos planteado a lo largo del documento, tiene derecho a la tutela judicial efectiva a nivel internacional, derecho que puede ser desconocido si son únicamente las administraciones tributarias quienes pueden invocar el procedimiento. Además, como vimos, los intereses pueden ser muy distintos y, por lo tanto, entrar en contradicción.

Por su parte, de lo investigado por **M.J. McIntyre**, son pocos los casos no resueltos por los mecanismos existentes y, así, únicamente se justificaría alcanzar su perfección si el instrumento ideado tiene costos nulos o insignificantes. Sin embargo, para él, la

propuesta de la OCDE de incluir el arbitraje obligatorio y vinculante, es compleja y sus costos son mucho mayores de aquellos de vivir en la imperfección de los actuales mecanismos. De esta manera se pregunta si no existirá otro camino a un menor costo.

A lo largo del documento, hemos analizado cómo desde hace varios años se han discutido y puesto en práctica otros instrumentos a nivel mundial (*v.g.* procedimiento amistoso) que no han resultado efectivos y cuyos costos han sido considerablemente altos, en especial en lo que tiene que ver con la facilitación del comercio internacional. Por lo anterior, en la escena mundial se ha optado por proponer el arbitraje obligatorio y vinculante.

También considera que al ser el arbitraje un sistema adjudicativo secreto es potencialmente corrupto. Para el autor, en toda sociedad democrática un elemento fundamental del sistema judicial es su transparencia y, desafortunadamente, en un arbitraje privado la integridad del sistema se ve afectada por fuertes intereses personales de las partes quienes designan cada una sus propios árbitros y donde no se garantiza la selección absolutamente transparente del tercero. Crítica que, de nuevo, ha sido planteada al arbitraje en otros contextos y que se ha superado.

Por lo tanto, para el autor, la más cuestionable de las características del procedimiento arbitral es su absoluta privacidad pues inclusive los nombres de los contribuyentes envueltos en las controversias permanecen en secreto y la única forma de conocerlos, así como los resultados del mismo, es a través de su consentimiento escrito.

Así las cosas, para el autor es muy discutible la importancia que le da el procedimiento a la participación del contribuyente por cuanto las únicas partes en el conflicto son las administraciones tributarias de los gobiernos y no el contribuyente.

De esta manera, un procedimiento que es visto por la comunidad tributaria internacional como una “*caja negra*” no tendrá ni credibilidad ni utilidad para resolver casos similares así como será susceptible de verse afectado por los riesgos de fraude de un procedimiento secreto.

Propone, en conclusión, seguir el modelo de arbitraje desarrollado por la Organización Mundial de Comercio, pues resuelve casos tan sensibles como los tributarios y se encuentra dotado de una importante dosis de transparencia en la medida en que los *hearings* deben estar abiertos a los observadores y, tanto las presentaciones de las partes como el laudo, están disponibles al público.

No recomienda, por el contrario, seguir la Convención Europea de Arbitraje⁴¹⁵ arguyendo las mismas razones con que ataca la nueva propuesta de la OCDE, por

⁴¹⁵ Como vimos anteriormente esta Convención aplica únicamente a disputas relativas a precios de transferencia y, que se tenga conocimiento, solamente dos casos han sido discutidos mediante este procedimiento; uno de los cuales, entre Francia e Italia, culminó en laudo arbitral. Ver European Commission (Coordination of Tax Matters), *Report on the Re-entry into Force of the Arbitration Convention*, EU Joint Transfer Pricing Forum, DOC: JTTPF/019/REV5/2004/EN, Working document, Brussels, 2004, págs. 1 a 5).

cuanto establece un procedimiento secreto donde el laudo es publicado únicamente bajo el consentimiento del contribuyente.

De esta manera, para el autor es realmente asombroso que la OCDE considere que el contribuyente tenga interés legítimo en mantener en secreto su propia identidad. En los Estados Unidos, aún el “privilegio cliente-abogado” no protege al abogado de tener que revelar la identidad de su cliente.

Quienes defienden el *secreto* en este tipo de procedimientos argumentan, en primer lugar, que si se publican los detalles de una disputa tributaria de una compañía multinacional dará ventajas a su competencia. **M.J. McIntyre** considera, sin embargo, que la reclamación es falsa y que, si ocasionalmente existe algún material sensible al público conocimiento, en el proceso se deben tomar las medidas para protegerlo.

En segundo lugar, consideran sus defensores que el secreto es una característica atribuible a los procedimientos arbitrales. **M.J. McIntyre** está de acuerdo con esta afirmación pero en lo que tiene que ver con los arbitrajes domésticos, pero considera que su analogía al arbitraje internacional tributario es errada por cuanto los arbitrajes internos se adelantan entre partes privadas mientras que el segundo, propuesto por la OCDE, está comandado por un cuerpo internacional que tiene la responsabilidad de decidir montos de tributación atribuibles a Estados soberanos. Así las cosas, el arbitraje internacional tributario es de naturaleza pública, sus costos los pagan los

Estados y las partes en disputa (los gobiernos) son cuerpos públicos responsables frente a sus ciudadanos⁴¹⁶.

Compartimos, por las razones aducidas, la posición de quienes defienden la publicidad del laudo únicamente bajo la aquiescencia de quien solicitó el arbitraje y de las respectivas autoridades competentes. Así las cosas, en el texto del laudo no deben mencionarse expresamente los nombres de los contribuyentes involucrados, ni tampoco de su lectura pueden éstos inferirse. En cuanto a las audiencias y presentaciones que se hagan al interior del procedimiento estamos de acuerdo en que sean públicos salvo que exista alguna información confidencial que deba serle respetada al contribuyente.

Por todo lo dicho, para el autor, la OCDE falla en explicar cómo el arbitraje tributario internacional satisface el interés público, y mejor aún, cómo este mecanismo es consistente con la soberanía de los Estados; aspecto último que hemos analizado líneas atrás concluyendo que precisamente la inclusión de una cláusula arbitral en un CDI constituye un atributo mismo de la soberanía.

De esta manera, para el autor, la OCDE ha diseñado el mecanismo sobre una base insensata sustentada en que: 1. Se requiere de alguna solución a las disputas que no han sido resueltas; 2. El arbitraje obligatorio y secreto es la única alternativa viable y aceptable para la comunidad de los negocios internacionales. Sin embargo, es

⁴¹⁶ Para conocer los detalles de la discusión, ver McIntyre, M.J., *Comments on the OECD...*ob.cit., pág. 13.

indispensable que los ciudadanos conozcan que hacen sus gobiernos en su nombre⁴¹⁷. Parafraseando su opinión, *“la OECD actúa como si el procedimiento de arbitraje público, financiado con fondos públicos y encargado de decidir asuntos cruciales de política pública realmente fuera algún tipo de procedimiento interno establecido al interior del ente fiscal. En consecuencia de tan errada perspectiva, se ha elevado una propuesta que es completamente inconsistente con la naturaleza pública del procedimiento de arbitraje que espera establecer”*⁴¹⁸.

Además, otro aspecto muy cuestionado por McIntyre es que la propuesta de arbitraje de la OCDE no garantiza imparcialidad. En primer lugar, el procedimiento propuesto no obliga a los árbitros a revelar posibles o aparentes conflictos de interés ni a abstenerse de contratar actividades remuneradas con el contribuyente luego de concluido el arbitraje. En segundo lugar, cada parte puede nombrar su árbitro, usualmente de su departamento jurídico tributario, lo cual hace que su rol no sea neutral pese a la existencia de la siguiente afirmación en los comentarios al articulado propuesto por la OCDE por la cual el tercer árbitro *“actúa en total neutralidad e independencia”*. Para el autor no existen mecanismos que aseguren tal neutralidad e independencia o algún tipo de reparación si ésta no sucede.

De esa manera, el mecanismo arbitral debe garantizar que el interés público sea protegido imponiendo normas estrictas contra los conflictos de interés que puedan

⁴¹⁷ *Ibidem*, pág. 13.

⁴¹⁸ McIntyre, M.J., *Comments on the OECD...*ob.cit., pág. 10.

presentarse y restringir a los árbitros todo tipo de relación económica con el contribuyente por un importante periodo posterior al laudo arbitral⁴¹⁹.

En relación con la imparcialidad, compartimos con el profesor **M.J. McIntyre** que deben existir reglas claras sobre recusaciones de árbitros y conflictos de interés que puedan presentarse. Como una propuesta, podría intentarse adoptar las guías de la *International Bar Association* sobre conflictos de interés en arbitraje internacional⁴²⁰. En cuanto a que cada parte pueda nombrar su árbitro y un tercero sea designado de una lista previamente confeccionada, no es a nuestro modo de ver cuestionable por cuanto es lo usual en esta clase de procedimientos y el tercer árbitro es garantía de imparcialidad.

La participación de los contribuyentes en el proceso, pese a no ser partes, también es analizada por el autor. En la propuesta de la OCDE, los contribuyentes pueden, con el permiso del panel arbitral, presentar informes y participar activamente en el procedimiento arbitral. Para **M.J. McIntyre** aquellos sujetos que no son parte del proceso deben ser tratados bajo esa calidad y no bajo otra. Además, y como arriba se mencionó, dicha participación es para el autor inducida por las compañías

⁴¹⁹ En mayo 22 de 2004, la International Bar Association aprobó las “IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration” (En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006) que podrían ayudar a resolver los crecientes problemas de conflictos de interés que surgen en el arbitraje internacional, una de las principales preocupaciones del profesor **M.J. McIntyre**.

⁴²⁰ IBA, *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*, Approved on 22 May 2004 by the Council of the International Bar Association.

multinacionales para evitar el sistema de Cortes a favor de un foro secreto internacional. Por lo tanto, propone que el contribuyente sea tratado en el procedimiento arbitral como un observador o que se le permita participar únicamente por su *correspondance* con la autoridad competente del país de su residencia.

Esta crítica también fue atrás rechazada con base en la protección del derecho del contribuyente a la tutela efectiva en el ámbito del derecho tributario internacional.

Adicionalmente, **McIntyre** no entiende cuál es el interés de la OCDE en poner límites de tiempo tan apretados⁴²¹. Al parecer, esta institución siguió, en esta materia, equivocadamente el modelo de la OMC, y ambos procedimientos poseen diferentes objetivos a resolver. Para el caso de la OMC, el objetivo de los árbitros es juzgar la conducta de las partes y, por lo tanto, pueden presionarlos para que colaboren, inclusive pudiendo imponer sanciones si no cumplen sus obligaciones. Mientras que aquellos del procedimiento OCDE, persiguen juzgar la conducta de sujetos que no son parte en el proceso. De esta manera, sus resultados dependerán de la cooperación de los contribuyentes y, en caso de reticencia, eventualmente podrán los árbitros hacer presunciones en contra de ellos.

En igual línea argumentativa, el autor manifiesta que no entiende cómo se sugiere resolver, a través del mecanismo arbitral propuesto, los conflictos de precios de transferencia en el reducido término de seis (6) meses, por cuanto este tipo de casos

⁴²¹ En el párrafo 93 del informe OCDE se define que los árbitros deben decidir el caso en seis (6) meses y, si no es suficiente, las partes pueden extenderlo por otros seis (6) o reemplazar a los árbitros.

son complejos y usualmente los departamentos legales de las compañías multinacionales tardan años en desarrollarlos⁴²².

Por lo tanto, en aquellos casos de información de complejo análisis, como los de precios de transferencia ya referidos, parece excesivamente corto el tiempo para que los árbitros puedan no sólo recibir la información sino también acceder a la misma, dado el gran número de libros electrónicos que puede presentar el contribuyente y sus afiliadas aunado al entendimiento del *software* usado para su manipulación. Además, la propuesta de la OCDE no guía al contribuyente sobre las formas a través de las cuales debe producir y entregar la información.

Al respecto, consideramos que prologar excesivamente la duración del arbitraje le resta efectividad al instrumento lo que haría que cayera en las mismas debilidades ya analizadas del procedimiento amistoso. Podrían intentarse, eso sí, procedimientos expeditos de producción, entrega y análisis de la información.

En cuanto las reglas procedimentales que gobiernan al arbitraje, a **M.J. McIntyre** no le gusta la propuesta de la OCDE por la cual los árbitros deciden las reglas procedimentales del arbitraje. Sustenta su desacuerdo en que los árbitros pueden ser expertos en tributación más no en la técnica arbitral. Además menciona el tratadista que es por este motivo que existen en el contexto internacional instituciones de arbitraje tales como la Asociación Americana de Arbitraje, la Cámara de Comercio Internacional de Paris, la Corte de Londres de Arbitraje Internacional, el Instituto

⁴²² Como vimos atrás y retomando a este autor, la mayoría de los conflictos tributarios internacionales recaen sobre esta materia.

CPR de Resolución de Disputas y los Servicios de Mediación y Arbitraje Judicial. Importante precisar, sin embargo, que la OCDE en su propuesta sugiere incorporar las reglas definidas por esos grupos haciendo especial alusión a aquellas de la Cámara de Comercio Internacional de París.

Este cuestionamiento puede ser solucionado mediante la adopción por mutuo acuerdo de los Estados parte del arbitraje del completo modelo de procedimientos que la OCDE incluirá en la próxima modificación que se hará del artículo 25 del MC OCDE y que se presenta en el anexo No. 2.

Finalmente, el autor encuentra otros defectos adicionales de la propuesta de la OCDE como lo son los atinentes al reembolso de gastos, el irrespeto a los funcionarios de impuestos, el desincentivo al uso del procedimiento amistoso por parte de los gobiernos, la falta de reciprocidad, la selección de neutrales, el *status* legal de los comentarios, la multiplicidad de idiomas y, finalmente, la posibilidad de terminación prematura del arbitraje⁴²³. Analicémoslos a continuación.

En cuanto al reembolso de gastos, y pese a ser comprensible que se requiera a las partes a pagar por el procedimiento arbitral, no es razonable que se dé el mismo trato al contribuyente que luego de instigar el procedimiento arbitral tome ventaja de la ley doméstica para poner en duda la decisión de los árbitros en las Cortes internas. En esos eventos, el contribuyente ha hecho perder el tiempo y los recursos de los dos Estados y deberá ser requerido para sufragar todo el costo del proceso arbitral.

⁴²³ McIntyre, M.J., *Comments on the OECD...*ob.cit., págs. 18 a 20.

Además, los costos deben incluir una subvención razonable por el tiempo que los funcionarios de impuestos destinaron a preparar el caso.

Por su parte, existe en la propuesta de la OCDE un tono despectivo contra los funcionarios de impuestos. El autor se refiere concretamente al párrafo noveno del informe de la OCDE que sugiere que éstos no tienen incentivos para resolver conflictos en ausencia de una amenaza de arbitraje vinculante. Considera, por el contrario, que la mayoría de los funcionarios que laboran en las administraciones tributarias tienen fuertes incentivos para resolver las disputas en la búsqueda de resultados justos y que efectivamente lo hacen salvo en casos raros como anteriormente se mencionó.

Además, contrario a lo que la OCDE cree, los gobiernos no incluirán la cláusula que incluya la fórmula procedimiento amistoso-arbitraje por el temor de verse envueltos en un arbitraje vinculante, secreto, costoso e invasor de su soberanía.

En lo que se refiere a la reciprocidad, el arbitraje por definición debe ser el resultado de un acuerdo recíproco entre Estados, y por lo tanto, la propuesta de la OCDE adolece de esta característica en la medida en que el contribuyente por si mismo puede iniciar el procedimiento arbitral. McIntyre se cuestiona: *¿si se le permite al contribuyente invocar el arbitraje porque no hacerlo también a las otras partes?*

En lo relativo a elección de neutrales, la propuesta de la OCDE establece que si las partes no eligen los árbitros, la OCDE lo hará. **M.J. McIntyre** critica severamente este facultad nominadora en la medida en que el origen histórico y los objetivos para

la cual fue creada esta organización son absolutamente políticos, lo cual conduciría a que el procedimiento perdiera credibilidad y neutralidad.

M.J. McIntyre también analiza el *status* legal de los comentarios de la OCDE y sus modificaciones y recomienda que la OCDE revise con expertos de derecho internacional su verdadera naturaleza jurídica a la luz de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En especial, es muy importante revisar si pueden ser considerados como un criterio de interpretación de los tratados de tributos que se suscriban. Lo anterior, por cuanto no existe ni unanimidad doctrinal ni entre las diferentes Cortes domésticas. La posición de la OCDE es que los comentarios son parte del contexto de un tratado y sirven para interpretarlo aún respecto de los cambios introducidos con posterioridad a la fecha en que el tratado comenzó a regir⁴²⁴.

⁴²⁴ Para profundizar este tema ver tesis doctoral de **F. Engelen** (*Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD-Academic Council, Volume 7, Doctoral Series, The Netherlands, 2004). También, AA.VV., *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, International Fiscal Association and International Bureau of Fiscal Documentation, The Netherlands, 2005. La conclusión principal es que los comentarios al Modelo OCDE tienen una gran autoridad y efectividad en el plano internacional, siguiendo los principios del buen sentido y de la lógica en el proceso interpretativo determinados por la OCDE con anterioridad a la conclusión del CDI en cuestión, especialmente para los países miembros OCDE y para aquellos no miembros que han determinado su posición. En relación con los no miembros que no han determinado su posición los comentarios son entendidos como medios suplementarios de interpretación de menor valor. (págs. 473, 552 y 553 de la tesis doctoral de **F. Engelen** y págs.111 a 114 de AA.VV., *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, ... ob.cit.).

En materia de la multiplicidad de idiomas, **M.J. McIntyre** se encuentra totalmente en desacuerdo con la propuesta de la OCDE por la cual el arbitraje puede adelantarse en varios idiomas aunque comprende que los países se sentirán seguramente más cómodos en discutir los asuntos sometidos a arbitraje en su idioma oficial. Aunque no expone muy bien sus razones, argumenta que en los arbitrajes privados la multiplicidad idiomática ha generado múltiples desventajas y propone, mejor, pese a los costos, suministrar la facilidad de las traducciones.

Finalmente, la propuesta OCDE establece que las partes en cualquier momento pueden dar por terminado el arbitraje si llegan a un acuerdo antes del laudo. Dicha cláusula parece sensata a **M.J. McIntyre** sólo si fuera posible publicar la solución del caso, pues una vez iniciado el proceso es una actividad pública que requiere un mínimo de revelación.

Las anteriores resistencias enunciadas por **M.J. McIntyre** son, a nuestro modo de ver, de obligado análisis y requieren de definiciones por parte de los Estados al momento de negociar los aspectos procesales del arbitraje, ya sea adoptando totalmente o con matices el modelo propuesto por la OCDE⁴²⁵ o ideando uno completamente nuevo.

Por todo lo anterior, **M.J. McIntyre** concluye que no está a favor de la propuesta de la OCDE de incluir en los tratados de doble imposición el arbitraje obligatorio y

⁴²⁵ Ver, de nuevo, el Anexo No. 2.

vinculante. Si alguna forma de arbitraje fuera inevitable el sugiere acoger las recomendaciones arriba vistas y rediseñaría la propuesta de la siguiente manera⁴²⁶.

En primer lugar, sugiere limitar el arbitraje únicamente a los casos que envuelven una doble imposición internacional. Por lo tanto, deben descartarse aquellos que conduzcan a una doble no tributación internacional.

En segundo, el proceso arbitral debe conducir a un resultado. De esta manera deben evitarse los arbitrajes iniciados por administraciones tributarias o contribuyentes cuyos países tengan leyes que eviten llegar a ese resultado. Para alcanzarlo, los árbitros deben determinar el monto de tributos que el contribuyente debe pagar y el gobierno que debe recaudarlo.

Como tercera medida, si se le permite al contribuyente invocar el arbitraje, éste deberá prestar caución (*surety*) suficiente para garantizar el pago del máximo impuesto que surja por la eliminación de la doble tributación.

Por último, propone que los árbitros publiquen un informe completo que explique las bases jurídicas que justificaron su decisión

2.2. POSICIÓN CONSTANTE DE LA CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE PARIS

⁴²⁶ McIntyre, M.J., *Comments on the OECD...*, ob.cit., págs. 20 a 21.

A diferencia de la OCDE, la Cámara de Comercio Internacional de Paris (CCI), desde el año de 1984 ha promovido el arbitraje como un medio apropiado y eficiente para resolver disputas tributarias internacionales⁴²⁷. Es así como, en el programa para la acción del año 1999 reiteró su compromiso, animando a los gobiernos a incorporar estos procedimientos en convenios tributarios tanto bilaterales como multilaterales.

Dicha insistencia se basa fundamentalmente en la amplia experiencia de la CCI en el arbitraje comercial que le permite concluir que este mecanismo de solución de controversias no es sólo atractivo sino también muy eficiente pues presenta múltiples beneficios tanto para los negocios como para los gobiernos.

Dentro de los muchos aspectos positivos que resalta la CCI se encuentra lo costo-efectivos y justos de estos procedimientos así como el crecimiento global económico y desarrollo que generan mediante la eliminación de instancias desatendidas de doble tributación⁴²⁸.

Sin embargo, la CCI dejaba siempre el desarrollo de los instrumentos para adoptar el arbitraje tributario internacional a la OCDE que, como vimos anteriormente, hasta hace muy poco dio luz verde a este importante mecanismo.

⁴²⁷ Según **J. P. Chetcuti** (*Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer...ob.cit., pág. 6), desde 1959 la CCI ha desempeñado un rol importante en la promoción del arbitraje como un método apropiado y eficiente para resolver disputas tributarias, pero la definición final de su posición fue mediante su publicación en 1984.

⁴²⁸ International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters* ... ob.cit., pág. 1.

Además para la CCI⁴²⁹, varios aspectos de la Convención Europea pueden ser adoptados por los Estados en orden a avanzar en establecer el arbitraje internacional para solucionar conflictos tributarios.

Por ejemplo, la Convención Europea demuestra que una convención multilateral es una alternativa realista para adoptar cláusulas arbitrales. La combinación entre el arbitraje y la acción de la autoridad competente, incluida en la Convención Europea, es interesante y asegura la abolición de la doble imposición pero no necesariamente de acuerdo con principios legales o de una manera justa para el contribuyente.

Por lo anterior, para la CCI algunos términos de la Convención pueden ser mejorados. Es el caso de la limitante de que únicamente los aspectos relativos a los precios de transferencias puedan ser resueltos mediante arbitraje internacional. Esta disposición parece excesivamente restrictiva en la medida en que otras cuestiones pueden surgir.

Para la CCI⁴³⁰ la existencia de un procedimiento efectivo de arbitraje en materia impositiva es un incentivo para que los gobiernos resuelvan los casos a través del procedimiento amistoso. Además, la falta de experiencia práctica de la Convención Europea no significa que ha fracasado en su propósito. Por el contrario, la ausencia de procedimientos arbitrales refleja la solución de la doble tributación mediante el procedimiento amistoso, un resultado de significativa ventaja tanto para los empresarios como los gobiernos.

⁴²⁹ International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters...*ob.cit., pág.3.

⁴³⁰ *Ibidem*.

Por su parte, al analizar la práctica de los tratados de los Estados Unidos de Norteamérica, la CCI concluye que su ámbito es más limitado que el de la Convención Europea y el hecho de que no sea un procedimiento obligatorio es un retroceso.

Además, la exclusión de “*tax policy or domestic law*”, pese a ser entendible, carece de la especificidad apropiada de una provisión que instaure el arbitraje obligatorio.

A partir del anterior análisis, en el año 2000, la CCI recomendó adoptar un sistema de arbitraje obligatorio y vinculante cuyas provisiones podrían hacer parte de CDIs existentes o futuros, de convenios regionales que tengan que ver con aspectos tributarios, o acordadas en convenios multilaterales.

Las características esenciales de estas cláusulas propuestas por la CCI son⁴³¹:

a. Inicio. En primera instancia debe seguirse el procedimiento amistoso en la medida en que ha generado importantes beneficios tanto para los contribuyentes como para las autoridades competentes. Podrá ser iniciado por los Estados o por el contribuyente aún si la tributación, incompatible con el convenio, haya sido confirmada por decisión judicial. Su duración no podrá ser mayor a un (1) año y en ausencia de acuerdo entre las autoridades competentes, cualquier Estado podrá iniciar el arbitraje. Adicionalmente, los contribuyentes afectados tendrán el derecho

⁴³¹ *Ibidem*.

de iniciativa (*“right of initiative”*) en todos los casos, sea que las autoridades competentes hayan o no acordado eliminar la doble imposición.

b. Obligatoriedad. El arbitraje debe ser obligatorio sea que éste se haya iniciado por cualquiera de los Estados contratantes o por el contribuyente.

c. Decisión vinculante. El laudo arbitral debe ser vinculante y debe sustentarse en el convenio y no en el compromiso o política tributaria de los Estados. Tanto los Estados como los contribuyentes afectados deben acatar la decisión arbitral.

d. Ámbito, alcance y base. El requerimiento básico para acudir al arbitraje debe ser *prima facie* un caso de doble imposición, sea ésta jurídica o económica. Todas las formas de doble tributación deben ser incluidas y no únicamente los casos bajo previstos en el artículo 9 del Modelo OCDE. La decisión arbitral deberá basarse en el derecho, incluidas las leyes domésticas de los Estados parte del arbitraje, así como los tratados y el derecho internacional.

e. Procedimiento. La cláusula debe establecer los mecanismos básicos de control para asegurar la justicia del procedimiento. Así mismo, deberá contener un marco general de procedimiento así como un cronograma con tiempos. También debe existir alguna protección a la confidencialidad que refleje, como mínimo, la ofrecida bajo las leyes domésticas de los Estados involucrados.

f. Participación del contribuyente. La categoría contribuyentes afectados (*“affected taxpayers”*) debe incluir a todos los contribuyentes cuya tributación se afecta de tal

manera que tomándolos supone la doble tributación tanto jurídica como económica. Dichos contribuyentes afectados deben tener no sólo el derecho de iniciativa sino también el derecho de suspender el procedimiento si ha sido iniciado sin su consentimiento (*behest*). Además, deberían poder impugnar el acuerdo a que hayan llegado las administraciones tributarias en el procedimiento amistoso si éste les es insatisfactorio.

Deberán tener, así mismo, la oportunidad de presentar sus puntos de vista, incluyendo el derecho de presentar toda la información, documentación y pruebas relevantes así como sus argumentos de manera oral y escrita de acuerdo a las reglas de procedimiento aplicables, y responder a la evidencia presentada por los Estados involucrados. La producción de evidencia obligatoria deberá estar sujeta a las limitaciones de producción disponibles bajo las leyes domésticas gobernantes.

g. Resultado. El arbitraje debe en todo caso conducir a la eliminación definitiva de la doble imposición. Los Estados contratantes deben asumir la adopción de la decisión sin importar otras provisiones previstas en la normatividad doméstica, incluyendo los límites de tiempo. Las provisiones de aplicación deberán incluir referencias a los intereses, ajustes correlativos y materias similares que deben ser determinadas por los árbitros.

h. Costos. Los costos del procedimiento arbitral deberán ser asumidos por los Estados.

R. Couzin, en reciente foro sobre la temática⁴³², manifiesta que a partir de los lineamientos expuestos anteriormente por la CCI, surgieron en el contexto internacional múltiples actividades relacionadas con la iniciativa, algunas más positivas que otras.

Dentro de las principales se encuentran: a. Los esfuerzos de la International Fiscal Association por publicar estudios más profundos sobre el tema; b. A pesar de que, como lo vimos anteriormente, la OCDE inicialmente se encontraba en una posición negativa en la medida en que en 1995 sus recomendaciones eran bastante cautelosas en relación con el procedimiento arbitral tributario, en febrero del año 2006 surgieron nuevas propuestas más favorables a la figura incluidas tanto en el nuevo modelo de convenio y sus recomendaciones como en aquel relativo a los aspectos procedimentales; y, finalmente, c) La Convención de Arbitraje Europea, una década más antigua al momento en que la CCI retomó su interés en este instrumento, desafortunadamente ha invocado muy poco el arbitraje en la práctica⁴³³.

2.3. PROPUESTA DE G. LINDRONA Y N. MATTSSON Y OPOSICIÓN PARCIAL DE C. S. SHOUP⁴³⁴

⁴³² Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state” ... ob.cit., pág. 1.

⁴³³ Un interesante análisis del documento de la CCI anteriormente citado *Arbitration in International Tax Matters*, lo encuentra en Züger, M., *ICC Proposes Arbitration n International Tax Matters*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001.

⁴³⁴ Citado por J.P. Chetcuti, (*Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, ...ob.cit., pág.6).

G. Lindecrona y **N. Mattsson** sugirieron en Estocolmo, durante la novena conferencia de la ley del mundo⁴³⁵, adoptar en los CDIs el arbitraje obligatorio, vinculante e institucional (a través de Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias de Estocolmo) en la medida en que si los Estados partes ya habían reducido su jurisdicción tributaria estatal al suscribir el convenio no existiría problema en una limitación adicional de la misma para asegurar que una solución sería encontrada a las diferentes controversias derivadas de su interpretación y aplicación.

Posteriormente, junto con **Francke** retomaron esta propuesta en el Congreso Anual de la IFA celebrado en Berlín en 1981, para ser aplicada no exclusivamente a los conflictos derivados de los precios de transferencias sino a toda disputa tributaria relativa a los CDIs. La cláusula que propusieron en sus *Cahiers* era del siguiente tenor:

“Si debido a diferencias de opinión entre los Estados Contratantes respecto de la interpretación de la aplicación de este Convenio, uno de los Estados Contratantes considera que uno de sus residentes no ha sido objeto de carga tributaria según lo establecido en este Convenio, y no se llegara a ninguna solución por ningún otro medio, deberá solicitar un arbitraje para mediar la disputa.

El procedimiento de arbitraje se inicia por solicitud de arbitraje ante el Instituto Internacional de Arbitraje en Disputas Tributarias en Estocolmo y debe seguir las normas fijadas por el mismo.

El laudo debe ser acatado por los Estados Contratantes”.

⁴³⁵ *Ibidem*, pág. 4.

Varias notas características se pueden extraer de la anterior propuesta. En primer lugar, la partes debían agotar, previamente a acudir al arbitraje, todos los mecanismos con que contaban para resolver sus diferencias (*v.g.* mecanismos domésticos, procedimiento amistoso, entre otros).

En segundo lugar, los proponentes consideraban necesaria la participación del Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias de Estocolmo con el fin de resolver problemas administrativos y técnicos que pudieran surgir antes y durante el proceso arbitral, pero además sugerían, con el fin de darle un *status* supranacional, la creación de un Instituto de Arbitraje en el seno de las Naciones Unidas que diera un tratamiento uniforme a los diferentes casos que le fueran presentados. Este instituto elaboraría tanto una lista de árbitros de diferentes países como las reglas relativas a los procedimientos arbitrales, lo cual imprimirá al arbitraje transparencia y homogeneidad.

En tercer lugar, y en cuanto al rol del contribuyente, propusieron que éste no tuviera el derecho de iniciar el arbitraje pues subestimaría el procedimiento amistoso en ese momento practicado por los Estados, siendo necesario, además, enmendar una serie de normas vigentes. Sin embargo, sugirieron que los contribuyentes tuvieran la oportunidad de ser escuchados en persona y de presentar al panel arbitral cualquier documentación de soporte.

En cuarto lugar, la propuesta incluía que los gastos del procedimiento arbitral fueran pagados por partes iguales por los Estados parte.

Finalmente, su propuesta incluía que los laudos finales debían ser públicos y debidamente sustentados.

Desafortunadamente en ese momento esta propuesta de los *reporters* nacionales suecos fue aislada e inclusive refutada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; institución que no recomendaba, en ese momento, la adopción del arbitraje obligatorio y vinculante para sustituir o complementar el procedimiento amistoso.

Posteriormente, **C.S. Shoup** adhiere a la anterior propuesta *parcialmente* pues en su opinión el mecanismo arbitral debe únicamente ser utilizado para resolver disputas relativas a precios de transferencia.

Además, para el autor dicho procedimiento debía ser voluntario pero vinculante una vez iniciado. Es decir, si cualquier Estado o contribuyente admite emplear este remedio debe comprometerse a seguirlo por un término entre tres (3) y cinco (5) años y, una vez terminado, a acatar el laudo arbitral final renunciando a cualquier forma de apelación.

En tercer lugar, el derecho de iniciativa (*right of initiative*) del mismo lo deben detentar no sólo los Estados parte del convenio sino también las compañías asociadas. Sustenta el autor esta posición en que las empresas pueden no estar de acuerdo con la decisión adoptada por las administraciones tributarias pues aún puede afectar la posición legal de la compañía. Lo anterior por cuanto es de su interés un precio de transferencia menor, si la compañía importadora opera en una jurisdicción de baja

tributación, y uno mayor, si la compañía exportadora opera en una de baja tributación.

Finalmente, **C.S. Shoup** no está de acuerdo con agotar primero los mecanismos domésticos de resolución de controversias para poder iniciar el arbitraje, pues estos toman usualmente tantos años que un acuerdo posterior con el otro país va a volverse realmente difícil. Por lo anterior, propone que, para iniciar el arbitraje, el contribuyente declare si recurrió o no a los mecanismos domésticos y que acatará el laudo arbitral⁴³⁶.

2.4. PROPUESTA DE Z.D. ALTMAN

Para obtener su título de *Doctor of Juridical Science* en la Universidad de Harvard, **Z.D. Altman**⁴³⁷ realiza un interesante estudio, cuyas conclusiones fueron publicadas por el *International Bureau of Fiscal Documentation - IBFD* a finales del año 2005, donde propone ir más allá de la propuesta doctrinaria mayoritaria relativa al arbitraje internacional para resolver disputas de naturaleza tributaria, sugiriendo –en sus términos- un nuevo conjunto de procedimientos de resolución de disputas tributarias internacionales para ser acordadas en un acuerdo multilateral, a partir de las políticas del derecho tributario internacional, las teorías relativas a las relaciones internacionales de institucionalistas neoliberales, las ciencias políticas domésticas y

⁴³⁶ Como fuente secundaria seguimos a Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer...ob.cit., pág. 4 a 6.

⁴³⁷ Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...*ob.cit., págs. 1 a 492.

otras ideas adicionales acerca de los métodos alternativos de solución de controversias. Este conjunto de procedimientos consiste en una combinación entre negociación, arbitraje y mecanismos de adjudicación aplicados por una nueva institución internacional.

Para llegar a la propuesta anterior, el autor parte de las siguientes tres hipótesis de investigación: La primera, y con base en la evidencia empírica disponible, es responder si ¿es necesaria una reforma al procedimiento amistoso?; la segunda, si es necesaria la reforma, ¿por qué el desarrollo de los métodos de resolución de controversias se han estancado en el siglo pasado?, y más interesante aún, ¿por qué no han sido utilizado los procedimientos “reformados” que han sido adoptados por los tratados de impuestos?; y, finalmente, ¿cómo diseñar un nuevo procedimiento?⁴³⁸.

La primera de las hipótesis es resuelta a través del análisis de la exigua, escasa e insuficiente evidencia empírica disponible a través de las administraciones tributarias de los Estados Unidos de Norteamérica, Canadá, la Comunidad Europea, Japón y algunos otros países, concluyéndose que alrededor del 10% de los casos potenciales de doble tributación llegan a estudio del procedimiento amistoso y, de estos, la tasa de éxito es razonable para casos de asignación (*allocation*) mientras para aquellos de no asignación (*no allocation*) es baja, en promedio alrededor del 54%. Similar situación se presenta en la Unión Europea, con sólo 77% de casos de asignación exitosamente resueltos en un periodo de cinco (5) años, y es peor en otros países. Pese a la dificultad estadística por la poca información disponible, concluye que el procedimiento requeriría de cierta reforma por su pobre desempeño.

⁴³⁸ Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties...* ob.cit., págs. 1 a 7.

Para explorar la segunda hipótesis, el autor realiza no sólo análisis empírico sino también institucional de los posibles intereses parcializados o desalineados y los consecuentes conflictos en la actual construcción del procedimiento amistoso adelantado por las autoridades competentes. El estudio demostró las preocupaciones institucionales existentes en el diseño del procedimiento amistoso e identificó cómo la distribución de costos y beneficios entre las diferentes y variadas instituciones contribuyen al pobre desempeño del procedimiento amistoso anteriormente referido.

Finalmente, a partir principalmente de las teorías de los expertos en relaciones internacionales institucionales, cuestiona las actuales propuestas y aplicaciones concretas del arbitraje tributario internacional para presentar así su propia recomendación que, según él, tiene en cuenta las debilidades de los otros mecanismos y las preocupaciones de los gobiernos en relación con la soberanía.

Para lo anterior, considera que su propuesta no puede soportarse exclusivamente en un análisis normativo sino que hay que combinarlo con las preocupaciones prácticas ya referidas.

De esta manera, propone un mecanismo que emplee arbitraje y negociación para casos *fact-intensive*, como es el caso de las disputas concernientes a precios de transferencia, establecimiento permanente o intangibles, y recomendaciones no vinculantes de un tribunal internacional tributario para el resto de disputas relativas a tratados.

Con lo anterior, se removerían las barreras al comercio internacional y a la inversión extranjera, se asistiría a los gobiernos en una justa asignación de la base tributaria, se evitaría el abuso de los tratados y la evasión y elusión fiscal, se superarían las problemáticas preocupaciones en torno a la soberanía y se lograría un ambiente de negocios libre de discriminación extranjera y de barreras a los impuestos sobre los ingresos.

Por la importancia que tiene la recomendación que esta tesis realizará sobre el arbitraje tributario internacional, importante para el lector conocer detenidamente las ventajas y desventajas que **Z.D. Altman** encuentra a este instrumento⁴³⁹.

Su estudio concluye que la mayoría de los beneficios del arbitraje a los contribuyentes provienen de su habilidad para asegurar un resultado que asigne la base tributaria entre los países y, por lo tanto, previene la doble imposición.

Por su parte, la mayoría de los costos recaen en los gobiernos, que pierden la flexibilidad de determinar su propia política tributaria sin interferencias externas, y en las administraciones tributarias, que pierden su habilidad unilateral de imponer y recaudar tributos.

Finalmente, analiza **Z.D. Altman** que de los más de cincuenta (50) tratados que han sido suscritos en los últimos quince (15) años y que han adoptado el mecanismo

⁴³⁹ *Ibidem*, págs. 314 a 345.

arbitral como suplemento del procedimiento amistoso, una sola disputa ha sido resuelta mediante este instrumento⁴⁴⁰.

Consideramos que el análisis de **Z.D. Altman** es producto de un estudio bien elaborado que además emplea herramientas de diferentes áreas del conocimiento lo cual lo hace muy interesante. Sin embargo, creemos que distinguir entre las diferentes clases de disputas tributarias para aplicar variados mecanismos, no aclara el panorama y, más aún, lo complica. Además, por todo lo que se ha expuesto, la experiencia ha demostrado que la utilización de mecanismos cuyos resultados no sean vinculantes no es deseable en el contexto de los negocios internacionales que requieren celeridad, resolución y seguridad jurídica.

2.5. PROPUESTA DE EXPERTOS EN SEMINARIO CONJUNTO ORGANIZADO POR CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL DE PARÍS Y LA INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION⁴⁴¹

⁴⁴⁰ Ver BNA, “First EU Arbitration Case Concluded, Involved French, Italian Electrolux Affiliates”, 12:8 *Tax. Man. Trans. Proc. Rep.* 320, agosto 2003. También, BNA, “French Competent Authorities Detail First Arbitration, Says Process Works”,...ob.cit..

⁴⁴¹ Muy interesante el caso práctico para propósitos educativos, “*Pierre Boulez versus Commissioner of Internal Revenue*”, desarrollado en el seminario conjunto ICC-IFA (“*The resolution of International Tax Disputes through Arbitration: Fundamental, practical and procedural issues*”, Paris, 3 de mayo de 2006). A lo largo de su discusión, se elaboraron modelos de solicitud de convocatoria del tribunal arbitral, aceptación de cargo por parte de árbitro con declaración de independencia, recusación del mismo por contraparte, decisión de recusación por OCDE, borrador de términos de referencia de procedimiento arbitral, cronograma, entre otros. Estos documentos pueden ser consultados como soporte bibliográfico de este trabajo doctoral.

En seminario conjunto organizado por la Cámara de Comercio Internacional de París y la International Fiscal Association en París, **R. Couzin**⁴⁴², al proponer el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas en el contexto internacional, llama la atención sobre los siguientes aspectos que deberán resolver sus adeptos.

Por una parte, es necesario precisar cuál deberá ser la naturaleza de los conflictos tributarios a someter a arbitraje. Para el caso del Convenio de Arbitraje Europeo aplica únicamente para los precios de transferencia, mientras que la CCI, por ejemplo, recomienda que cualquier aspecto controversial en los tratados deba ser susceptible de arbitraje. En la última línea parecería ubicarse la OCDE en sus últimos estudios y recomendaciones.

Así mismo, es importante determinar qué evento da lugar (*triggers*) al arbitraje. Algunos proponen que el impulso lo dé el contribuyente afectado, pero las circunstancias bajo las cuales esa acción del contribuyente es permitida difiere entre las diferentes propuestas.

Para el autor el camino que se siga dependerá del problema que el arbitraje pretende resolver. Si el problema a solucionar es que el procedimiento amistoso toma demasiado tiempo o que las autoridades competentes no llegan a una solución, la alternativa sería prescindir del procedimiento amistoso y optar por el arbitraje.

⁴⁴² Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state” ... ob.cit., págs. 7 a 9.

R. Couzin trabaja en Couzin Taylor LLP, aliado con Ernst & Young LLP, Toronto, Canadá.

Si por el contrario, la dificultad para resolver el caso por parte de las autoridades competentes es real, se hace necesario un mecanismo suplementario como el arbitraje.

Este último sería el caso de la propuesta de la OCDE en la medida en que sugiere una serie de mejoras técnicas al procedimiento amistoso existente, y si con éste no se llega a una solución en un tiempo razonable, se consagra la posibilidad de acudir al arbitraje. De esta manera, cuando exista un “*blocking issue*” puede optarse por la opción arbitral.

Las preguntas, que parecen meramente procedimentales pero que indiscutiblemente son de importante resolución, que surgen para el expositor son: ¿quién decide cuál es “*blocking issue*” y quién determina el problema jurídico planteado a los árbitros?

Adicionalmente, el principal, pero no el único, problema para los contribuyentes en los casos de precios de transferencia es la doble tributación. Así las cosas, la necesidad del arbitraje surge no exclusivamente por que las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo sino también porque dicho acuerdo no puede eliminar exitosamente la doble tributación⁴⁴³.

Para terminar, deberán tenerse en cuenta aspectos tales como la naturaleza, nivel y oportunidad de participación del contribuyente; la cualificación y mecanismos de selección de los árbitros (por ejemplo, ¿podrían funcionarios de las administraciones tributarias implicadas ser elegidos?); la posibilidad de acudir al modelo “*baseball*

⁴⁴³ Esto es precisamente lo que el artículo 7 (1) de la Convención Europea de Arbitraje establece.

arbitration” donde cada autoridad competente presenta su “mejor oferta” y el rol del árbitro es elegir alguna (de posible utilización en conflictos de precios de transferencia pero no para otros de naturaleza interpretativa de los tratados); y, el tratamiento de procedimientos colaterales judiciales (la OCDE ha propuesto un *wavier* de esos derechos de los contribuyentes como precondition al arbitraje).

Por su parte, **M. Bennett**⁴⁴⁴, en la misma línea de **R. Couzin**, considera muy importante la determinación del campo de temas o problemas a someter a arbitraje y la incorporación al procedimiento de la naturaleza vinculante de la decisión arbitral con el consecuente “*enforcement*” a través de las cortes domésticas.

Propone evaluar las diferentes formas procedimentales que puede asumir el arbitraje, que serán acogidas por las autoridades competentes mediante acuerdos o términos de referencia, así como la forma de seleccionar a los árbitros. Esta última, podría darse a través de su elección por parte de las autoridades competentes, incluido el árbitro “neutral” por mutuo consentimiento, o facultando al directorado de la OCDE para elegir el árbitro “neutral” si no existe acuerdo entre las autoridades competentes. También habría que analizar, como se mencionó líneas atrás, la posibilidad de que funcionarios públicos participen como árbitros.

⁴⁴⁴ Bennett, M., “Dispute resolution under OECD model tax convention: latest developments”... ob.cit., diapositivas número 7 a 10. **M. Bennett** se desempeña como *Head of Tax Treaty, Transfer Pricing and Financial Transactions Division* del *OCDE Centre for Tax Policy and Administration*.

En cuanto a otros aspectos procedimentales a debatir se encuentran: *rules of evidence*, la participación del contribuyente, la aplicación de los principios legales y la razonabilidad de periodos de tiempo sugeridos. Así mismo, precisar la forma de aplicación de la decisión arbitral y del resultado del procedimiento amistoso por parte de las autoridades competentes.

Por su parte, la publicación de la decisión arbitral es otro aspecto controversial de vital análisis. ¿Deberá proceder ésta con el consentimiento específico de todas las partes, incluido el contribuyente?

Finalmente, si existe alguna prohibición constitucional para que algunos países le den aplicación a la figura arbitral es indispensable estudiar otras formas suplementarias de resolución de disputas. Cita el autor, por ejemplo, la mediación internacional, cuyas características fueron ya definidas.

Para el profesor **G. Gest**⁴⁴⁵, quien ha estudiado el arbitraje utilizado para resolver disputas relativas a precios de transferencia en los Estados Unidos de Norteamérica, muchos de los problemas del procedimiento amistoso fueron resueltos por el Código de Conducta 2005.

⁴⁴⁵ Gest, G., “Arbitration on transfer pricing disputes in the EU”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006. **G.Gest** es profesor de la Universidad Paris II Panthéon-Assas.

Por el contrario, en la utilización del arbitraje en esta materia persisten dificultades, dentro de las cuales menciona aquellas relativas a la interpretación del convenio, el uso indebido de algunas cláusulas por parte de las autoridades competentes, las incertidumbres en cuanto a la interacción con los procedimientos administrativos y judiciales domésticos, la revisión de la decisión final así como su publicación, la relevancia de las guías de la OCDE de precios de transferencia y las dificultades en la aplicación de los estándares del *arm's length*, los posibles *drawbacks* del corto periodo de tiempo otorgado a la Comisión Asesora, las dificultades de los casos triangulares y multilaterales, la selección de los árbitros, entre otros.

Por su parte, **P. Tercier**⁴⁴⁶, quien analiza la posibilidad o no de acudir al arbitraje internacional para dirimir controversias tributarias a partir de su experiencia y conocimiento en el arbitraje comercial internacional, considera que usualmente el arbitraje ha sido excluido para resolver disputas entre los contribuyentes y las autoridades tributarias salvo cuando ha sido usado para resolver problemas entre Estados o cuando la aplicación de las reglas tributarias se da en un arbitraje cuya naturaleza no tiene que ver primariamente con temas tributarios.

Reconoce el profesor que el procedimiento al cual usualmente acuden las partes es el amistoso, que además de poseer ventajas presenta desventajas como las ya analizadas, dentro de las cuales menciona: la exclusión de los contribuyentes en el proceso, la inexistencia de reglas y de información para la aplicación del procedimiento, el

⁴⁴⁶ Tercier, P., "International Arbitration: lessons to be learned from state-state, investor-state and commercial arbitration"... ob.cit., pág. 6. **P. Tercier** es profesor de la Universidad de Friburgo (Suiza) y *Chairman* de la Corte Internacional de Arbitraje, CCI (Paris).

posible riesgo de conflicto con los diferentes procedimientos que tengan igual propósito, la no existencia de una tercera parte, y las posibles inconsistencias con la ley nacional.

Así las cosas, su propuesta es la inclusión del arbitraje en tratados bilaterales teniendo presente los problemas de los aislados intentos de su utilización en la Unión Europea y Estados Unidos. Dentro de estos, cita por ejemplo, el ámbito *ratione personae* del acuerdo arbitral referido fundamentalmente a las múltiples partes presentes⁴⁴⁷; los aspectos procesales tales como el sistema de listas, la remuneración de los árbitros, etc.; los riesgos presentes, es el caso de la independencia del árbitro *versus* un grupo pequeño de jugadores; o el estatus de la solución alcanzada (*rule-setting*).

Pero junto a estos problemas, **P. Tercier** identifica varias ventajas como lo son lo vinculante de la decisión, la especialidad e independencia de los árbitros, la flexibilidad del procedimiento y el desarrollo de principios generales supranacionales.

Así las cosas, al cotejar pros y contras, el profesor **Tercier** sugiere que la opción puede tomar varias formas, desde un básico mínimo, que él denomina *ad hoc*, hasta uno fijo, institucionalizado con múltiples opciones en lo que tiene que ver con la verificación de los árbitros, la supervisión del procedimiento, los costos y resultados.

Las preguntas a resolver por los Estados, planteadas por **Tercier** a manera de conclusión, al negociar sus tratados bilaterales tributarios serían las siguientes:

⁴⁴⁷ Para lo cual recomienda un paralelo con la Convención ICSID y los BITs.

- a. ¿Desea un Estado apostarle completamente al arbitraje? Pueden existir soluciones intermedias.
- b. Si le apuesta al arbitraje, ¿está dispuesto a aceptar todas las consecuencias?
- c. Si le apuesta al arbitraje, ¿acepta el arbitraje institucional y en qué forma?

Unidos a los anteriores cuestionamientos, en especial al contenido en el literal c., interesante también el aporte que realiza **W. Park**⁴⁴⁸ a la discusión al presentar en el seminario algunas preguntas que deberían resolverse sobre los aspectos procesales del arbitraje tales como la constitución y organización del tribunal, la producción de documentos *pre-hearing*, los testimonios y otras pruebas, las deliberaciones, entre otros⁴⁴⁹.

2.6. DOS PROPUESTAS DE CLÁUSULA ARBITRAL EN LAS XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

⁴⁴⁸ Park, W.W., “Procedural issues in international arbitration: Question frequently asked of arbitrators, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006. **W.W. Park** es profesor de derecho de la Universidad de Boston, Estados Unidos de Norte América.

⁴⁴⁹ Como arriba lo mencionamos, estos documentos pueden ser consultados como soporte bibliográfico de este trabajo doctoral y sirven de sustento para nuestra propuesta.

En las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, uno de cuyos temas fue el arbitraje tributario, interno e internacional, fueron presentadas dos propuestas concretas de cláusula arbitral por los ponentes **A. Ribes Ribes** y **P. Pistone**.

Para **A. Ribes Ribes**, y pese a los avances, existen aspectos mejorables del arbitraje incluido en los CDIs, como lo son *“su naturaleza potestativa, el establecimiento de un límite temporal para compeler a los árbitros a adoptar una solución sobre el caso en un plazo razonable, una mayor concreción de los derechos del contribuyente en el curso del procedimiento, el deber de publicar la decisión arbitral y la previsión de una serie de garantías sobre la efectiva ejecución de la decisión arbitral”*⁴⁵⁰.

Para solucionar lo anterior, la autora propone la redacción de la siguiente cláusula a incluir en los CDIs:

“Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. El asunto deberá someterse a una Comisión Arbitral, en defecto de solución amistosa del caso por los Estados partes una vez transcurrido un año desde el inicio del procedimiento. Esta comisión arbitral ad hoc, cuya decisión vincula tanto a los Estados contratantes como a los contribuyentes implicados, estará compuesta por tres miembros de entre los previstos en un listado al efecto y deberá resolver la cuestión en un plazo máximo de seis meses. Asimismo, las

⁴⁵⁰ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit., págs. 165-166. También ver Ribes Ribes, A., A., “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”, ... ob.cit., págs. 302 a 304.

autoridades competentes de los Estados contratantes podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio” (sic).

De la anterior redacción se concluye que **A. Ribes Ribes** propone implementar un arbitraje obligatorio, vinculante y subsidiario con el fin de solucionar problemas derivados de la interpretación y aplicación de los convenios. Para los eventos de doble imposición no contemplados en los mismos sugiere que los Estados “puedan” ponerse de acuerdo sobre su solución.

Las reglas detalladas que gobernarían el procedimiento arbitral se definirían mediante intercambio de notas diplomáticas, y sería deseable utilizar aquellas, con menores modificaciones, contenidas en tratados suscritos recientemente⁴⁵¹.

En particular, deben existir normas que establezcan que la junta arbitral se encuentre compuesta por tres miembros imparciales, donde cada autoridad tributaria designe un árbitro de una lista de especialistas internacionales confeccionada previamente por Estados contratantes⁴⁵² y el tercero sea elegido por todos los miembros y actuaría como *chair person*. Las decisiones de la junta arbitral se tomarán con base en el tratado, las leyes domésticas de los Estados y los principios de derecho internacional. El laudo arbitral que es de obligatorio cumplimiento tanto para Estados como para el

⁴⁵¹ Menciona, por ejemplo, el CDI Estados Unidos – Holanda (artículo 29).

⁴⁵² Es el caso, del CDI Alemania – Suecia, artículo 41 (5), en el cual se establece que la junta arbitral se compondrá por jueces profesionales de los Estados contratantes, terceros Estados y organizaciones internacionales.

(los) contribuyente(s) será explicado por los árbitros a las autoridades competentes y los aspectos sustanciales no podrán ser objeto de apelación (*appeal*).

La principal diferencia entre esta propuesta de la profesora de la Universidad de Alicante y el Convenio Europeo de Arbitraje de 1990 consiste en que bajo el último las autoridades competentes toman sus decisiones para eliminar la doble tributación a partir de la opinión de la Comisión de Arbitraje dentro de los seis (6) meses siguientes a su rendición.

Las dos ventajas de esta propuesta doctrinal, según su autora, consisten en que en primer lugar da un incentivo a los Estados contratantes para resolver el asunto rápidamente a través del procedimiento amistoso, y además, no existe la posibilidad de que éstos entren en más consultas por un periodo adicional de seis (6) meses, lo cual dilataría aún más el resultado.

Además de lo anterior, la introducción del arbitraje obligatorio conduciría a la interpretación uniforme de las provisiones del tratado para lo cual sería indispensable la publicación del laudo en un formato estándar en inglés.

Así mismo, y a pesar de no ser precedente, el contenido del laudo serviría para resolver casos similares que se presenten en el futuro.

En cuanto a los costos del arbitraje deberían ser sufragados por partes iguales por los Estados contratantes

Por lo tanto, esta propuesta sería, para la autora, un primer paso para que en el futuro este tipo de conflictos sean resueltos mediante un tribunal arbitral permanente.

Por su parte, **P. Pistone** reconoce la necesidad de incluir cláusulas de arbitraje en los convenios de doble imposición para asegurar la protección efectiva del contribuyente y mejorar la interpretación y aplicación de los convenios.

Para lo anterior considera el tratadista necesario identificar los elementos esenciales de este tipo de cláusulas precisando cuatro elementos:

- a) Las condiciones para someter el caso a arbitraje.
- b) La situación jurídica del contribuyente.
- c) El laudo y sus efectos.
- d) Su relación con los procedimientos judiciales y administrativa nacionales en cada Estado contratante⁴⁵³.

En este orden de ideas, y luego de analizar a profundidad cada uno de estos aspectos, formula el siguiente modelo de cláusula compatible con las contenidas en los CDIs así como en el convenio multilateral europeo de arbitraje:

“Artículo 25 bis. Arbitraje.

⁴⁵³ AA.VV., *Memorias XXII Jornadas...* ob.cit.

1. *En el caso de dificultades relativas a la interpretación y/o aplicación del convenio, que no se puedan solucionar mediante el procedimiento amistoso dentro de un año desde cuando el contribuyente haya presentado su solicitud a la autoridad competente, el caso se deberá someter a arbitraje.*

2. *Las autoridades competentes someterán el caso a arbitraje de acuerdo entre ellas, o cuando el contribuyente pruebe la existencia de las condiciones indicadas en el apartado 1. En ningún caso se someterá el caso a arbitraje en la falta de acuerdo del contribuyente.*

3. *En toda fase del procedimiento de arbitraje el contribuyente tendrá derecho a ser escuchado, así como a presentar sus memorias y observaciones.*

4. *La comisión de arbitraje se formará de manera que se asegure su imparcialidad, aplicará las reglas del tratado, así como aquellas del derecho internacional, y resolverá el conflicto de imposición dentro de los seis meses siguientes a su nombramiento.*

5. *El laudo vinculará tanto a las autoridades competentes como al contribuyente, que renunciará a toda acción judicial y/o administrativa en el momento en que manifiesta su acuerdo a someter el caso a arbitraje.*

6. *Los Estados contratantes están obligados a asegurar la implementación del laudo dentro de un año del pronunciamiento de la comisión arbitral”.*

De nuevo, se propone un procedimiento arbitral obligatorio y vinculante, con una importante participación e iniciativa del contribuyente. Es importante aclarar que en esta cláusula no se hace referencia a aquellos casos de doble imposición no contemplados en el Convenio, como sí se hace en aquella propuesta por **A. Ribes Ribes**.

3. PROPUESTA A LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS

Además del *status questionis* de los procedimientos existentes para dirimir controversias tributarias internacionales que hemos presentado a lo largo de esta investigación, queremos realizar una propuesta concreta a los países latinoamericanos, en general, y a Colombia, en particular, que esperamos sirva de aporte para las discusiones que en el futuro se den sobre estas figuras en nuestros países.

Por las virtudes del mecanismo arbitral y las debilidades de la utilización aislada del procedimiento amistoso, ya analizadas, recomendamos a los países latinoamericanos incluir el arbitraje tributario internacional en los CDIs que suscriban con otros países, como mecanismo al cual habría que acudir de manera *obligatoria*, una vez intentado y fracasado el procedimiento amistoso.

Para lo anterior, y dadas las múltiples y mayoritarias recomendaciones doctrinales, y el cuidadoso y extenso debate que se ha surtido al interior de importantes instancias

internacionales como la CCI y la OCDE, sugerimos adoptar la redacción del artículo 25 del MC OCDE, versión 2008.

Así mismo, proponemos usar como guía para la discusión entre los Estados, al momento de intercambiar notas diplomáticas con el fin de definir los aspectos procesales del mecanismo, el modelo de procedimientos elaborado por la OCDE y que se presenta en el Anexo No. 2 de este documento. Obviamente, dicho modelo es simplemente una guía que puede ser modificada o complementada de acuerdo a las necesidades e intereses de los países; y además, por tratarse de un modelo OCDE muchos de sus apartes no aplican a los países latinoamericanos⁴⁵⁴.

De esta manera, los principales aspectos puntuales del procedimiento arbitral que habrían que analizarse a la hora de definir los términos de referencia del mecanismo en dos etapas, procedimiento amistoso – arbitraje internacional (en adelante, *PA-AI*), serían, entre otros, los siguientes.

En primer lugar, el derecho de iniciativa para dar inicio al arbitraje, que en el modelo OCDE recae en el contribuyente. En segundo lugar, el término para someter el caso a arbitraje, que en la propuesta es dos (2) años una vez presentado el caso a ambas autoridades competentes. En tercer lugar, la forma de selección de los árbitros,

⁴⁵⁴ Es el caso de algunas funciones que le son asignadas al Director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, como por ejemplo, la de designar el tercer árbitro del panel arbitral cuando los otros dos (2) árbitros elegidos por las partes no lo hacen en un periodo de tiempo de dos (2) meses (Ver numeral 5 de modelo, Anexo No. 2 de este documento). Recordemos además que, salvo México, ningún país latinoamericano es miembro de la OCDE.

donde el modelo establece que por regla general uno sea elegido por cada autoridad competente y el tercero por estos dos. En cuarto lugar, la forma de remuneración de los árbitros, donde el modelo usa como referencia el Código de Conducta de la Convención Europea de Arbitraje. En quinto lugar, las condiciones de elegibilidad de los árbitros, estableciéndose que cualquier persona puede serlo, inclusive funcionarios públicos de los Estados. En sexto lugar, la participación del contribuyente, en este caso muy activa, con la posibilidad de presentar a los árbitros su posición de manera escrita u oral. En séptimo lugar, la asignación de costos del arbitraje, definidas en el modelo por partes iguales entre los Estados. En octavo lugar, el derecho aplicable, en este caso las disposiciones del tratado, las leyes domésticas, los principios de interpretación de la Convención de Viena, entre otros. En noveno lugar, la forma de adoptar la decisión arbitral, que recomienda el modelo sea mediante mayoría simple de los árbitros. En décimo lugar, el término para comunicar la decisión arbitral, el cual se establece dentro de los seis (6) meses siguientes a la convocatoria. En undécimo lugar, el término para aplicar la decisión, de seis (6) meses contados a partir de la notificación. Finalmente, el sensible tema de la publicidad del laudo, posible según el modelo únicamente con la aquiescencia del contribuyente y de las autoridades competentes, sin que se revele directa o indirectamente los nombres de los mismos⁴⁵⁵.

⁴⁵⁵ Sin embargo, para una mejor comprensión de cada uno de los aspectos procesales a regular sugerimos la detenida lectura del documento OCDE, *Improving the resolution of tax treaty disputes*, Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, Paris, 2007, disponible en: <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf>>, consultado el 10 de julio de 2008.

Con esta propuesta en nada cambiamos la situación actual de negociación de los CDIs por parte de los países latinoamericanos en la medida en que, como atrás lo mencionamos, ante el fracaso en el seguimiento del Anexo 2 de la Decisión 40 de la CAN, la mayoría de estos países siguen el modelo OCDE en sus negociaciones.

Queremos hacer notar, sin embargo, que al incluir en los CDIs la *nueva* versión del artículo 25 del MC OCDE estaremos a tono con la tendencia mundial, al emplear el arbitraje internacional para resolver controversias tributarias de los tratados, como mecanismo complementario del procedimiento amistoso, ante la poca eficiencia y eficacia de este último.

Adicionalmente, proponemos evaluar, al interior de la Comunidad Andina de Naciones y del Mercosur, la *necesidad* de elaborar y aprobar instrumentos comunitarios que promuevan la utilización del arbitraje tributario internacional. Para lo anterior, puede servir de ejemplo la experiencia comunitaria que estudiamos del Convenio Europeo de Arbitraje, con sus ventajas y desventajas.

Si se decide insistir en tal rumbo, en el seno de la Comunidad Andina de Naciones, y ante la inexistencia de un modelo de convenio de doble tributación para los CDI que celebren países miembros con terceros países, se sugiere la elaboración de uno como anexo de la nueva Decisión 578, que incluya una cláusula que contemple el mecanismo de solución de controversias tributarias PA-AI, que hemos mencionado. No olvidemos, además, que este instrumento ya había sido propuesto por los consultores que fueron contratados para definir los lineamientos generales de la modificación de la Decisión 40, régimen jurídico anterior a la Decisión 578 y relativo

a la doble imposición intracomunitaria Sin embargo, la experiencia ha demostrado lo dispendioso que es, al interior de la CAN, la elaboración de este tipo de normas⁴⁵⁶.

Otra opción sería intentar poner en práctica la función arbitral del Tribunal Andino de Justicia de la CAN, dando claridad a la incertidumbre doctrinal en cuanto a su competencia en materia de la resolución de conflictos de doble imposición tributaria.

Por su parte en el Mercosur, y como vimos, el arbitraje se encuentra contemplado en los diferentes protocolos aprobados, y por lo tanto, quedaría pendiente su aplicación para resolver controversias fiscales. Para la efectividad de tal mecanismo habría que solucionar las prohibiciones constitucionales internas de los países firmantes aludidas atrás.

Colombia no puede ser ajena a la anterior coyuntura, más aún cuando en la actualidad nuestra administración tributaria sigue una importante agenda de negociación de CDIs con diferentes países y además, por cuanto, en aquellos recientemente suscritos (España, Suiza y Chile) se contempla únicamente el procedimiento amistoso, con las desventajas ya analizadas.

Para terminar, queremos retomar las palabras de **R. Couzin** para quien: *“la primera ley del movimiento de Newton señala que un objeto en reposo tiende a permanecer en reposo y que un objeto en movimiento tiende a permanecer en movimiento con la misma velocidad y en la misma dirección a menos que actúe por impulso de una fuerza. Quienes proponen el arbitraje insisten en que el asunto avanza y ya está en movimiento hacia alguna clase de implementación. Para nosotros, el*

⁴⁵⁶ Ver, por ejemplo, proceso de modificación de la Decisión 40.

momento está en la dirección correcta. Que pueda continuar y llegar a feliz término, depende de si se encuentra alguna fuerza que lo desvíe. Confiemos en que eso no ocurrirá”⁴⁵⁷.

⁴⁵⁷ Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state”, En: International Chamber of Commerce, *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, ...ob.cit., pág. 9.

CONCLUSIONES

1. El *procedimiento amistoso* y el *arbitraje tributario internacional* son los dos instrumentos utilizados para dirimir las controversias tributarias que surgen, principalmente, en la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición y, en especial, en los casos de precios de transferencia. Si bien no existe un acuerdo sobre la naturaleza jurídica ni del *procedimiento amistoso* ni del *arbitraje tributario internacional*, consideramos que, el primero, constituye un procedimiento cercano a la negociación internacional (método autocompositivo y no jurisdiccional), por cuanto las autoridades competentes, en representación de los Estados, intentan amigablemente dirimir la divergencia pudiendo inclusive no arribar a un acuerdo. En cuanto al segundo, es un método heterocompositivo y jurisdiccional en la medida en que su finalidad es resolver, a través de la decisión vinculante de un tercero, controversias de carácter tributario entre los contribuyentes y las administraciones tributarias de dos o más Estados.
2. Los obstáculos tradicionalmente existentes para la implantación del *arbitraje tributario internacional*, como la posible vulneración de los principios de igualdad y de indisponibilidad del crédito tributario, la “aparente” renuncia a la jurisdicción interna, las objeciones doctrinales al arbitraje internacional en otras áreas del derecho internacional público, la inexistencia de una jurisdicción tributaria internacional, las resistencias relativas a las barreras

constitucionales de los ordenamientos jurídicos internos que impiden la aplicación de los laudos arbitrales, la innecesiedad del mecanismo y, el más importante, la renuncia a la soberanía, han sido superados. Por su parte son muchas las bondades del mecanismo pues éste responde a la complejidad de la normativa tributaria y su especialidad, combate las deficiencias de los mecanismos tradicionales de solución de controversias tributarias empleados por las administraciones de justicia tributaria en los países, responde al fenómeno de privatización que afecta a todo el derecho público y suple las carencias del derecho de los contribuyentes a la tutela judicial efectiva a nivel internacional. Por lo anterior, la utilización del *arbitraje tributario internacional* lejos de ser totalmente rechazada en el contexto de los negocios internacionales es hoy aceptada, e inclusive, solicitada.

3. En la actualidad los ordenamientos internos como las instituciones internacionales, por ejemplo la OCDE y la OMC, reconocen la figura del arbitraje como una excelente alternativa para dirimir los conflictos tributarios que se derivan de los fenómenos de globalización e internacionalización. Éste es un método adecuado para la resolución de conflictos que puedan surgir en el ámbito internacional, tanto bilaterales como incluso multilaterales.
4. Para elaborar convenios de doble imposición en la práctica se utilizan como pauta los llamados modelo de convenio, siendo el más utilizado el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el cual en su artículo 25 incluye el *procedimiento amistoso* para resolver las diferencias derivadas de la aplicación e interpretación de los tratados. Existe

un acuerdo, y así lo consideran la doctrina tributaria e importantes instancias internacionales como por ejemplo la Cámara de Comercio Internacional de París y la OCDE, en torno a que el *procedimiento amistoso* carece de eficiencia, eficacia y concreción; y por lo tanto, requiere modificaciones y el diseño de mecanismos alternos o paralelos. Por lo anterior, en la última versión del artículo 25 del proyecto de convenio modelo OCDE se prevé una modificación que incluye el *arbitraje tributario internacional* como una opción a la cual se podrá acudir si no se logra una solución mediante el *procedimiento amistoso*. Otras cláusulas incorporadas en algunos CDIs, como por ejemplo, EE.UU.-Alemania (1989), México-EE.UU (1992) y Estonia-Holanda (1997), también han sido seguidas espontáneamente como modelo por los Estados a la hora de negociar sus tratados; algunas incluyen el arbitraje obligatorio, otras el potestativo, pero indiscutiblemente unas y otras le otorgan carácter vinculante a la decisión arbitral final.

5. En el concreto ámbito de la Unión Europea existe el *Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociados (90/436/CEE)*, o Convenio Europeo de Arbitraje, que es un importante avance por cuanto incorpora el mecanismo arbitral para dirimir cuestiones tributarias, en especial aquellas referidas a los precios de transferencia. Sin embargo, también es ejemplo de las dificultades que ha tenido este instrumento a nivel mundial dadas las resistencias y demoras en la ratificación del Convenio por parte de los Estados miembros, los obstáculos en su aplicación y la existencia de muy pocos casos de utilización. La posible aprobación de una directiva comunitaria, actualmente en discusión al interior

de la Comisión de las Comunidades Europeas, así como el ya elaborado Código de Conducta, buscan hacer más efectivo el Convenio Europeo de Arbitraje y superar sus dificultades.

6. El procedimiento arbitral *ad hoc*, que hace parte del sistema permanente de solución de controversias aprobado por el Mercosur, pese a ser un avance, no ha sido aún utilizado en la práctica para dirimir disputas tributarias, y tan sólo a nivel doctrinal se han determinado cuáles serían las controversias tributarias que podrían ser resueltas mediante el mismo. Dadas las restricciones de orden constitucional de algunos de sus países miembros para la debida aplicación y eficacia del arbitraje, se sugiere su revisión.

7. En relación con los mecanismos de solución de controversias relativas a la doble imposición tributaria contemplados en la Decisión 40 de la CAN, se ha discutido sobre la posibilidad de acudir a la función arbitral del Tribunal Andino de Justicia. Sin embargo, tomando distancia de la discusión teórica, en la práctica dicho Tribunal no ha actuado como panel arbitral para resolver ninguna controversia de tal naturaleza. En cuanto al texto final aprobado en la Decisión 578 de la CAN, no incluyó el procedimiento arbitral para dirimir controversias tributarias pese a la recomendación de importantes tributaristas latinoamericanos que actuaron como consultores para su elaboración. De esta manera, no ha existido al interior de la CAN, ni bajo la vigencia de la Decisión 40 ni hoy con la Decisión 578, regulación expresa sobre los mecanismos de solución de controversias para evitar la doble imposición internacional entre los países miembros o entre éstos y terceros Estados.

Nuestra propuesta es que al interior de la CAN se promueva la figura arbitral, para lo cual se debe elaborar un nuevo modelo de CDI como anexo de la recientemente aprobada Decisión 578 que incluya el procedimiento arbitral como complementario del amistoso (PA-AI). Otro camino es aclarar la incertidumbre doctrinal en cuanto a la competencia del Tribunal Andino de Justicia para que a través de su función arbitral dirima controversias de doble imposición tributaria.

8. En el contexto americano y europeo, la tendencia en cuanto al empleo de cláusulas arbitrales en los CDIs, es que mientras algunos países le han apostado a la figura (*v.g.* EE.UU. en América y Alemania en Europa), otros han sido reticentes a la misma, aunque cada vez el número de adeptos crece. Lamentablemente, pese a que varios CDIs contemplan la cláusula arbitral, su efectividad es limitada por cuanto son muy pocos los casos que se conocen de su utilización.
9. Por las bondades del mecanismo, en las negociaciones de sus CDIs, los países latinoamericanos, en general, y Colombia, en particular, deben apostarle al *arbitraje tributario internacional*, como mecanismo complementario al *procedimiento amistoso* (PA-AI) e idóneo para dirimir las controversias que se deriven de la aplicación e interpretación de los tratados. Para adoptarlo, se recomienda seguir tanto la nueva versión del artículo 25 del MC OCDE como el modelo de procedimientos del PA-AI propuesto por la OCDE. Este último puede ser acogido parcialmente por cuanto es una guía elaborada para sus países miembros, inaplicable en algunos apartes a nuestros países.

10. De manera especial, proponemos la siguiente cláusula arbitral para que sea incluida por Colombia en los próximos CDIs que suscriba:

Artículo __

Procedimiento amistoso y arbitraje tributario internacional

“Cuando surja una imposición que no se ciña a las cláusulas del Convenio, cualquier dificultad o duda ocasionada por su interpretación o aplicación o casos de doble imposición no previstos en el mismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver la controversia mediante procedimiento amistoso solicitado por cualquier persona afectada.

Si conocido el caso por ambas autoridades competentes han transcurrido más de dos (2) años sin lograrse un acuerdo, éste deberá ser sometido a arbitraje. No obstante, los asuntos no dirimidos mediante procedimiento amistoso no podrán ser resueltos mediante arbitraje si se ha proferido sobre ellos un fallo por parte de alguna instancia judicial de cualquiera de los Estados.

El arbitraje seguirá las normas procedimentales que acuerden los Estados y su resultado es vinculante para los Estados contratantes y los contribuyentes implicados”.

11. La inclusión de cláusulas arbitrales en los CDIs es la tendencia internacional y constituye un tema de obligatoria discusión en las futuras negociaciones de CDIs que adelanten los países latinoamericanos. Por lo anterior, nuestros países no pueden ser ajenos a esta nueva orientación en materia de resolución internacional de conflictos tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2003.

AA.VV., *Alternative dispute resolution mechanism for tax controversies*, IFA Congress, 1999, disponible en <<http://www.ifa.nl/index.htm>>, consultado el 17 de diciembre de 2007.

AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

AA.VV., *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II, ILADT, Quito, 2004.

AA.VV., *Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Tomo I, ICDT, Cartagena de Indias, 2003.

AA.VV., *Arbitrage et Fiscalité*, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Paris, 2001.

AA.VV., *Fiscalidad Internacional*, Director: Serrano Antón F., Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, Ediciones 2001 y 2007.

AA.VV., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, International Fiscal Association and International Bureau of Fiscal Documentation, The Netherlands, 2005.

AA.VV., *Arbitraje internacional, tensiones actuales*, Coordinador: Mantilla-Serrano, F., Legis Editores S.A., Colombia, 2007.

AA.VV., *El arbitraje en los conflictos económicos internacionales*, Cámara de Comercio de Bogotá, Colombia, 1995.

AA.VV. “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”, *British Tax Review*, 6, 1979.

AA. VV., *Curso de derecho tributario internacional*, Coordinador: Victor Uckmar, Editorial Temis S.A., Colombia, 2003.

AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A, Colombia, 2006.

AA.VV., *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 2004.

Adonnino, P., “La Convenzione Europea 90/436 sulla cosiddetta Procedura Arbitrale. Limiti e Problemi”, *Rivista di Diritto Tributario*, 12, 2002.

Adonnino, P., “Some thoughts on the EC Arbitration Convention”, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

Albaladejo, M., *Derecho civil*, Librería Bosch, Barcelona, tomo II, vol. 2º, 1982.

Albiñana García Quintana, C., “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, *Homenaje Académico a Manuel Fraga*, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997.

Altman, Z.D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD-Academic Council, Volume 11, Doctoral Series, The Netherlands, 2005.

Ancel, P., “Arbitrage et ordre public fiscal”, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.

Ancel, P., *J.-Cl. Proc. Civ.*, Fasc. 1024, 1986.

Aragoneses Alonso, P., *Proceso y Derecho Procesal (Introducción)*, Editoriales de Derecho Reunidas EDERSA, Madrid, 1997.

Arias Abellán, A.D., “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la Ley General Tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Volumen, IEF, Madrid, 1991.

Artuch Iriberry, E., *Arbitraje comercial internacional*, material inédito, 2003.

Atchabahian, A., “Derecho Tributario Internacional”, *Derecho Tributario*, Tomo I, Volumen II, dirigido por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

Azzy, J., “Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, núm.8-9, 1998.

Barona Vilar, S., “Aproximación al movimiento de ADR (Alternative Dispute Resolutions) en EEUU, R.F.A. e Italia”, *Revista de la Corte Española de Arbitraje*, Vol. XIV, 1998.

Barona Vilar, S., *Solución extrajudicial de conflictos “Alternative Dispute Resolution” (ADR) y Derecho procesal*, Tirant lo blanch, Valencia, 1999.

Barraza, G., “SUNAT se pronuncia contra arbitraje”, *Agenciaperu.com*, Lima, 27 de noviembre de 2001.

Benetti Salgar, J., *El arbitraje en el derecho colombiano*, Editorial Temis, Colombia, 2001.

Bennett, M., “Dispute resolution under OECD model tax convention: latest developments”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

Berliri, A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2ª ed., Giuffrè Editore, Milano, 1974.

BNA, “First EU Arbitration Case Concluded, Involved French, Italian Electrolux Affiliates”, 12:8 *Tax. Man. Trans. Pric. Rep.* 320, agosto 2003.

BNA, “French Competent Authorities Detail First Arbitration, Says Process Works”, 13:9 *Tax. Man. Trans. Pric. Rep.* 473, septiembre 2004.

Borrás Rodríguez, A., *La doble imposición internacional: Problemas jurídico-internacionales*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Botero Sanclemente, A.M./Correa Henao, N.R., *Arbitraje internacional*, segunda edición, Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá, 2004.

Bricker, M.P., “Arbitration Procedures in Tax Treaties”, *Intertax*, Vol. 26, No. 3.

Byrne, P., “Los convenios internacionales para evitar la doble imposición”, *Informativo mensual de la sociedad nacional de minería, petróleo y energía*, año VIII – No. 1., Perú, 1999.

Caamaño Anido, M.A. / Calderón Carrero J.M., “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 114, 2002, págs. 245 a 288.

Calderón Carrero, J.M., *Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure*, *Tax Analysts*, febrero, 2004

Calderón Carrero, J. M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

Calderón Carrero, J. M., *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

Calderón Carrero, J. M., *Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

Calvano, R., *Arbitraje*, Villela Editor, Buenos Aires, 2000.

Calvo Ortega, R., “En defensa del arbitraje tributario”, *Crónica Tributaria*, Núm. 100, 2001.

Calvo Ortega, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, *Impuestos*, No. 15-16, 2001.

Casás, J.O., “Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur”, *Revista di Diritto e Practica tributaria internazionale*, Vol. II, Num. 1, 2002.

Casás, J.O., *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias*, Buenos Aires, 2003.

Castagnède, B., *Précis de Fiscalité Internationale*, Presses Universitaires de France, Paris, 2002.

Castán Tobeñas, J., *Derecho civil español, común y foral*, Ed. Reus, Madrid, 1956, tomo IV.

Chávez Gonzáles, A.M., “El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú”, *Revista Servilex*, Perú, 10 de mayo de 2006, disponible en: <http://www.servilex.com.pe/arbitraje/colaboraciones/tributación.html>, consultado el 4 de abril de 2007.

Chetcuti, J.P., *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, Inter-lawyer, EE.UU., 2001, disponible en: <<http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>>, consultado el 30 de noviembre de 2007.

Cordón Moreno, F., *El arbitraje en el derecho español: interno e internacional*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1995.

Couzin, R., “Why international fiscal arbitration: the past and current state”, En: International Chamber of Commerce, *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

Cozian, M., “Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garantie de passif”, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.

Cremades, B., “Arbitraje y desarrollo económico mundial”, *Memorias Primer Congreso Mundial de Arbitraje*, Panamá, 1999.

Cruz de Quiñones, L., “El arbitraje y el derecho tributario”, material inédito, próximo a publicar en monografía editada por la Universidad Externado de Colombia, 2004.

Cruz Padial, I. / García Calvanete, Y., “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, *Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2002.

Cruz Padial, I., “¿Es posible el arbitraje tributario?”, *Impuestos I*, 1999.

Cruz Padial, I., “El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos”, *Carta Tributaria*, 1999.

Dalimier, G., “L'Evolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l'OCDE)”, *Journal de Droit International*, 1978.

De Boissésou, M., *Le Droit Français de L'Arbitrage Interne et International*, Joly Editions, 1990.

Delgado, C., “El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria”, IPDT, julio de 2004.

Díez De Velasco, M., *Instituciones de derecho internacional público*, Tecnos, 2007.

Engelen, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD-Academic Council, Volume 7, Doctoral Series, The Netherlands, 2004.

European Commission (Coordination of Tax Matters), *Report on the Re-entry into Force of the Arbitration Convention*, EU Joint Transfer Pricing Forum, DOC: JTPF/019/REV5/2004/EN, Working document, Brussels, 2004.

Fadlallah, I., “Arbitrage et litiges fiscaux”, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.

Fadlallah, I., *L'Ordre Public dans les Sentences Arbitrales*, RCADI, 1994.

Falcón y Tella, R., “El arbitraje tributario”, *Quincena Fiscal*, 2, 1995.

Ferreiro Lapatza, J. J., “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”, *Quincena Fiscal*, Núm.3, 2002.

Forns, J.J., *La doble imposición internacional*, Ed. Cámara de Comercio de Madrid, 1960.

Gaillard, E., *J.-Cl. Droit International*, fasc. 586-3.

Gamboa Morales, N., *Apuntes sobre arbitraje internacional*, Centro Editorial Universidad del Rosario, Colombia, 2006.

Garelli A., *Il Diritto Internazionale Tributario*, Torino, 1899.

Gebrehamma, T., *Arbitration, An element of international law*, Almqvist & Wiksell International, Stockholm, Sweden, 1984.

Gest, G., “Arbitration on transfer pricing disputes in the EU”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

Giannini, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

Giuliani Fonrouge, C.M., *Impuestos a los ingresos brutos*, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1982.

González Cuellar-Serrano, M.L., “El arbitraje en el Derecho Tributario”, *Revista de contabilidad y tributación*, No. 167, 1997.

González García, E. /Lejeune Valcárcel, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003.

Goiziani, O.A., *Formas alternativas para la resolución de conflictos*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1995.

Groen, G., “Arbitration in bilateral tax treaties”, *Intertax*, Volume No. 30, Issue 1, 2002.

Guasp, J., *El arbitraje en el derecho español*, Ed. Bosch, Barcelona, 1956.

Guillen, R. / Vincent J., *Diccionario Jurídico*, Editorial Temis, Bogotá, 1990.

Hinnekens, L., “The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for the Belgian and International Tax Law”, *EC Tax Review*, núm. 2, 1992.

Hinnekens, L., “The European Tax Arbitration Convention and Legal Framework- I”, *British Tax Review*, 1996.

Hortalà i Vallvé, J., “El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, Núm. 79, Madrid, 1996.

How Teck, T., “The ‘Mutual Agreement’ Article in Tax Treaties- Singapore’s Perspective”, *International Tax Review*, Volume 28, Issue 5, Kluwer Law International 2000.

Huergo Lora, A., *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2000.

IBA, *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*, Approved on 22 May 2004 by the Council of the International Bar Association.

IBDF, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version – 2005, and Key Tax Features of Member Countries 2006*, Tiago Cassiano Neves Editor, Paris, 2006.

IFA, Informe general del 35 Congreso, Vol. LXVIa, Berlín, 1981.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones – Tema II: El arbitraje en materia tributaria*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, Septiembre del 2004.

International Bar Association, “IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

International Chamber of Commerce, *Arbitration in international tax matters*, Document number 180/438, Paris, 2001, disponible en: <<http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html>>, consultado 9 de octubre de 2007.

International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues*, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

Ismer, R., “Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

Kluwer y Dos Prazeres, M., “Tema 2.1. Precios de Transferencia y Acuerdos de Doble Tributación”, *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*, CIAT, 1999.

Kojanovich, M., *Precios de transferencia*, Campus Virtual del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas de Argentina, Buenos Aires, 2002.

Lang, M., “How significant are the amendments of the OECD Commentary adopted after the conclusion of a tax treaty?”, *Revista di Diritto e Pratica tributaria internazionale*, Vol II, Num. 1., 2002.

Lang, M., “Multilateral Tax Treaties”, *New Developments in International Tax Law*, Series o International Taxation 18, Kluwer.

Le Gall, J.P., “Fiscalité et arbitrage”, *Revue de l'arbitrage*, No. 1 y 2, Paris, 1994.

Le Gall, J.P., “Rapport de synthèse”, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.

Lewin Figueroa, A., *Actualización de la decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos*, Informe Final de Consultoría, Santafé de Bogotá, 1999.

Lindecrona, G. / Mattson, N., “How to resolve international tax disputes, New approaches to an old problem”, *Intertax*, 1990.

Lindecrona, G. / Mattson, N., *Arbitration in taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1981.

López Espadafor, C.M., *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

Loquin, E., “Avant-Propos”, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.

Lucas Mas, C.O., “La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. Especial referencia a las actuaciones del IRS (Internal Revenue Service)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No. 269, 2003.

Maciaux, S., “Changement de législation fiscale et arbitrage international”, *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.

Mariño, F.M., *Algunos aspectos de la práctica contemporánea del arbitraje internacional entre Estados*, Universidad de Zaragoza, España, 2000.

Mariño, F.M., *El arbitraje internacional*, XII Jornadas de la Asociación Española de Profesores de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1989.

Martín Queralt, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Tecnos, Madrid, 2000.

Masui, Y., “Treaty Arbitration from a Japanese Perspective”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

McIntyre, M.J., *Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes*, Wayne State University Law School Legal Studies, Research Paper Series No. 07-05, Estados Unidos de Norteamérica, marzo 24 de 2006, disponible en: <http://ssrn.com/abstract=895633>, consultado el 9 de octubre de 2007.

Merrills, J.G., *International Dispute Settlement*, Second Edition, Grotius Publications, Cambridge University Press, 1996.

Monroy Cabra, M.G., *Arbitraje comercial nacional e internacional*, segunda edición, Legis, Bogotá.

Navarrine, S.C. y Asorey, R.O., *Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley S.A., Buenos Aires, Argentina, 1992.

OCDE, *Tax Sparing: A Reconsideration 14*, Paris, 1998.

OCDE, *Improving the resolution of tax treaty disputes*, Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, Paris, 2007.

OCDE, *La agenda tributaria actual de la OCDE*, Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, Paris, 2007.

OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, 2001.

Orozco Pardo, G., “Notas acerca de la mediación en el derecho español”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 3ª época, No. 5, 2003.

Palao Taboada, C., “El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición”, *Hacienda Pública Española*, No. 16, 1972.

Park, W.W./ Tillinghast, D.R., *Income Tax Treaty Arbitration*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004.

Park, W.W., “Procedural issues in international arbitration: Question frequently asked of arbitrators, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of*

International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical and procedural issues, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

Pastor Ridruejo, J.A., *Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986.

Pedraz Penalva, E., *Arbitraje, mediación, conciliación*, CGPJ, Madrid, 1995.

Peláez Marqués, M., *El Impuesto sobre el Patrimonio en el Convenio Hispano-Argentino*, tesis doctoral inédita leída en la Universitat de Barcelona, 1998.

Pellas, J.R., *Le Vade Mecum de la Fiscalité Internationale*, Éditions EMS Management & Societé, Collection Practiques d'Enterprises, Paris, 2002.

Pistone, P., "Time for Arbitration in International Taxation", *Intertax*, Volume 33, Issue 3, Kluwer International, 2005.

Plazas Vega, M., / Piñeros Perdomo, M., "Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria", *Vigésimo Séptimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cartagena de Indias, 2003.

Plazas Vega, M., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II – Derecho Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2005.

Racine, M., *L'Arbitrage Commercial International et L'Ordre Public*, LGDJ, 1999.

Ramos Méndez, F., *Derecho Procesal Civil*, Editorial Bosch, Barcelona, 1990.

Ribes Ribes, A., “Procedimiento amistoso”, *Estudios financieros*, No. 235.

Ribes Ribes, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003.

Ribes Ribes, A., “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”, *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.

Roca Martínez, J.M., *Arbitraje e instituciones arbitrales*, Bosch, 1992.

Rosembuj, T., “La resolución alternativa de conflictos tributarios”, *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, Separata.

Rosembuj, T., *Fiscalidad Internacional*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998.

Sacchetto, C., “Compabilità della legislazione CFC italiana con le norme convenzionali e con l’ordenamento comunitario”, *Revista di Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Vol II, Num. 1., 2002.

Sala Galvañ, G., *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

Salcedo Verduga, E., *El arbitraje, Justicia Alternativa*, Editorial Jurídica Míguez Mosquera, Quito, 2001.

Sander, F.E.A., “Arbitration and Mediation in Tax Disputes”, 23 *Japan Tax Law Review* 213, 1995.

Serrano Antón, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, monografía No. 9, Madrid, 1996.

Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Crónica Tributaria*, Num. 114, 2005.

Simón Mataix, M., “El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”, *Impuestos*, 2002.

Stiglitz, J.E., *El malestar en la globalización*, Editora Tauros S.A., Bogotá, 2002.

Tax Analyst, *Worldwide Tax Treaties CD-ROM*, august 2003.

Tercier, P., “International Arbitration: lessons to be learned from state-state, investor-state and commercial arbitration”, En: International Chamber of Commerce, *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental*,

practical and procedural issues, In cooperation with the International Fiscal Association, Paris, 3 May 2006.

Thuronyi, V., *International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty*, 26 Brooklyn J. Int'l L. 1641, 2001.

Tillinghast, D.R., *Arbitration of Disputes Arising Under Income Tax Treaties: Has the Time Come?*, Esq., Baker & McKenzie, New York, 2004.

Tillinghast, D.R., "Issues in the Implementation of the Arbitration of Dispute Arising under Income Tax Treaties", *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.

Troya Jaramillo, J.V., "Tributación y arbitraje internacional (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en Ecuador)", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No. 269, 2003.

Van Der Bruggen, E., "Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: do we already have an International Tax Court?", *Intertax*, vol. 29, núm. 8-9, 2001.

Van Raad, K., "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application", *Intertax*, vol. 29, núm. 6-7, 2001.

Vicente-Arche Coloma, P., *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una propuesta*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2005.

Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, United Kingdom, 1991 y 1997.

Walter, R., *Fiches de droit fiscal international*, Ellipses Édition, Paris, 2005.

Xavier, A., *Derecho Tributario Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S. R. L., Argentina, 2005.

Züger, M., “Mutual agreement and arbitration procedure in a multilateral tax treaty”, en AA.VV.: *“Multilateral tax treaties. New developments in International Tax Law”*, Linde Verlag Wien GmbH, Kluwer International Law, Vienna, 1998.

Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, The Netherlands, 2001.

Züger, M., *ICC Proposes Arbitration n International Tax Matters*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001.

Züger, M., “The ECJ Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty”, *European Taxation*, Vol. 40, No. 3, 2000.

Anexo No. 1

Convenios bilaterales de doble imposición con cláusula arbitral a nivel mundial⁴⁵⁸

Alemania

- Francia 1989: Art. 25a (1)-(5)
- EE.UU. 1989: Art. 25 (5), protocolo e intercambio de notas
- Suecia 1992: Art. 36 (3) y 41 (5)
- Austria 2000: Art. 25 (5)
- Canadá 2001: Art. 25 (6)

Armenia

- Holanda 2001: Art. 27 (5) y 28 (2)

Austria

⁴⁵⁸ Información obtenida a partir de bases de datos de tratados de impuestos de la IBFD. Cláusulas analizadas especialmente en AA.VV., *Alternative dispute resolution mechanism for tax controversies*, IFA Congress, 1999, <http://www.ifa.nl/index.htm>; Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*,...ob.cit., págs. 239 a 276 (ver reproducción de textos de cláusulas); AA.VV., *Memorias XXII Jornadas*.... ob.cit. (principalmente, ponencia de P. Pistone); y Groen, G., "Arbitration in bilateral tax treaties",...ob.cit., pág. 3. Una lista exhaustiva de los convenios de doble tributación suscritos por países latinoamericanos se encuentra en AA.VV., *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, ...ob.cit., págs. 707 a 737.

- Azerbaiyán 2000: Art. 25 (5)

- Alemania 2000: Art. 25 (5)

Azerbaiyán

- UK 1994: Art. 26 y protocolo

- Austria 2000: Art. 25 (5)

Canadá

- Holanda 1993: Art. 25 (5)

- EE.UU. 1995: Art. 24 (6)

- Sudáfrica 1995: Art. 24 (6)

- Francia 1995: Art. 25 (5)

- Kazajistán 1996: Art. 25 (5)

- Islandia 1997: Art. 25 (6)

- Chile 1998: Art. 25 (5)

- Alemania 2001: Art. 25 (6)

- Ecuador 2001: Art. 24 (5)

- Perú 2001: Art. 25 (6)

Croacia

- Holanda 2000: Art. 26 (5) y 27(2)

Chile

- Canadá 1998: Art. 25 (5)

- Méjico 1998: Art. 25 (5)

- Ecuador 1999: Art. 25 (5)

- Polonia 2000: Art. 25 (5)

Ecuador

- Chile 1999: Art. 25 (5)

- Canadá 2001: Art. 24 (5)

Egipto

- Holanda 1999: Art. 25 (6) y 26 (2)

EE.UU.

- Alemania 1989: Art. 25 (5), protocolo e intercambio de notas.

- Méjico 1992: Art. 26 (5) e intercambio de notas

- Holanda 1992: Art. 29 (5) y 30 (3)

- Kazajistán 1993: Art. 25 (5) e intercambio de notas

- Francia 1994: Art. 26 (6)

- Canadá 1995: Art. 24 (6)

- Suiza 1996: 25 (6) y 26 (4)

- Irlanda 1997: Art. 26 (5)

- Italia. 1999: Art. 25 (5)

Estonia

- Holanda 1997: Art. 27 (5), 28 (2) y protocolo XII

Finlandia

- Holanda 1995: Protocolo XII

Francia

- Alemania 1989: Art. 25a (1)-(5)

- EE.UU 1994: Art. 26 (6)

- Canadá 1995: Art. 25 (5)

- Kazajistán

Holanda

- Armenia 2001: Art. 27 (5) y 28 (2)

- EE.UU. 1992: Art. 29 (5) y 30 (3)

- Canadá 1993: Art. 25 (5)

- Latvia 1994: Art. 27 (5) y 28 (2)

- Finlandia 1995: Protocolo XII

- Ucrania 1995: Art. 27 (5)

- Kazajstán 1996: Art. 27 (5) y 28 (2)

- Rusia 1996: Art. 26 (5)

- Estonia 1997: Art. 27 (5), 28 (2) y protocolo XII

- Islandia 1997: Art. 27 (5) y 28 (3)

- Macedonia 1998: Art. 27 (5) y 28 (2)

- Venezuela 1991: Art. 29 (5)

- Egipto 1999: Art. 25 (6) y 26 (2)

- Lituania 1999: Art. 27 (5), 28 (2) y protocolo XII

- Croacia 2000: Art. 26 (5) y 27(2)

- Moldavia 2000: Art. 26 (5) y 27 (1)

- Kuwait 2001: Art. 26 (5) y 27 (3)
- Uzbekistán 2001: Art. 27 (5) y 28 (2)

Indonesia

- Australia 1989⁴⁵⁹

Irlanda

- Israel 1995: Art. 25 (5)
- EE.UU. 1997: Art. 26 (5)
- Méjico 1998: Art. 24 (5) y (6)

Islandia

- Canadá 1997: Art. 25 (6)
- Holanda 1997: Art. 27 (5) y 28 (3)

Israel

- Irlanda 1995: Art. 25 (5)
- Méjico 1999: Art. 26 (5) y (6)

Italia

- Kazajstán 1994: Protocolo 8

⁴⁵⁹ Existe incertidumbre en cuanto a si la provisión general de arbitraje entre estos dos países del acuerdo sobre petróleo también cubre el tratado de impuestos anexo al mismo, en la medida en que ese tratado incluye únicamente una cláusula que se refiere exclusivamente al procedimiento amistoso (Züger, M., *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax*,... ob.cit., pág. 20).

- EE.UU. 1999: Art. 25 (5)
- Líbano 2000: Art. 25 (5), (6) y (7)

Kazajstán

- EE.UU. 1993: Art. 25 (5) e intercambio de notas
- Italia 1994: Protocolo 8
- Pakistán 1995: Art. 25 (4)
- Holanda 1996: Art. 27 (5) y 28 (2)
- Canadá 1996: Art. 25 (5)
- Suiza 1999: Art. 25 (5)

Kuwait

- Holanda 2001: Art. 26 (5) y 27 (3)

Latvia

- Holanda 1994: Art. 27 (5) y 28 (2)

Líbano

- Italia 2000: Art. 25 (5), (6) y (7)

Lituania

- Holanda 1999: Art. 27 (5), 28 (2) y protocolo XII

Luxemburgo

- Méjico 2001: Art. 9 (4) y protocolo

Macedonia

- Holanda 1998: Art. 27 (5) y 28 (2)

Méjico

- EE.UU. 1992: Art. 26 (5) e intercambio de notas
- UK 1994: Art. 26 (5)
- Singapur 1994: Art. 25 (5)
- Venezuela 1997: Art. 24 (5) y (6)
- Chile 1998: Art. 25 (5)
- Irlanda 1998: Art. 24 (5) y (6)
- Israel 1999: Art. 26 (5) y (6)
- Luxemburgo 2001: Art. 9 (4) y protocolo

Moldavia

- Holanda 2000: Art. 26 (5) y 27 (1)

Pakistán

- Kazajstán 1995: Art. 25 (4)

Perú

- Canadá 2001: Art. 25 (6)

Polonia

- Chile 2000: Art. 25 (5)

Rusia

- Holanda 1996: Art. 26 (5)

Singapur

- Méjico 1994: Art. 25 (5)

Sudáfrica

- Canadá 1995: Art. 24 (6)

Suecia

- Alemania 1992: Art. 41 (5)

Suiza

- EE.UU. 1996: Art. 25 (6) y 26 (4)

- Azerbaiyán 1994: Protocolo

- Kazajstán 1999: Art. 25 (5)

Ucrania

- Holanda 1995: Art. 27 (5)

UK

- Azerbaiyán 1994: Art. 26 y protocolo

- Méjico 1994: Art. 26 (5)

Uzbekistán

- Holanda 2001: Art. 27 (5) y 28 (2)

Venezuela

- Méjico 1997: Art. 24 (5) y (6)

- Holanda 1991: Art. 29 (5)

Anexo No. 2 – Propuesta OCDE en relación con los aspectos procesales del arbitraje tributario internacional

Procedimiento amigable sobre la implementación del párrafo 5 del Artículo 25

Las autoridades competentes de [Estado A] y de [Estado B] han convenido el siguiente procedimiento amigable para establecer el modo de aplicación del proceso arbitral previsto en el párrafo 5 del Artículo 25 del [título del Convenio], el cual entrará en vigencia el [fecha de la entrada en vigencia]. Las autoridades competentes pueden modificar o complementar este acuerdo mediante el intercambio de notas entre ellas.

1. Solicitud de arbitraje. La solicitud de arbitraje de controversias provenientes de un procedimiento amigable debe ceñirse a lo establecido en el párrafo 5 del Artículo 25 del Convenio (La “solicitud de arbitraje”) y deberá ser presentada por escrito, así como enviada a una de las autoridades competentes. La solicitud deberá contener la información necesaria para identificar el caso. La solicitud deberá estar acompañada de una declaración escrita de cada una de las personas que hace la petición o de quien se haya visto directamente afectado debido a que no se hubiera tomado una decisión acerca de los asuntos en cuestión por parte de una corte o tribunal administrativo de los Estados. Dentro de los días siguientes a la recepción de la solicitud, la autoridad competente que la recibió solicitud deberá enviar una copia de ésta a la otra autoridad competente, junto con las declaraciones correspondientes.

2. Plazo para someter un caso a arbitraje. La solicitud de arbitraje sólo se puede hacer dos años después de la fecha en la que el caso presentado a la autoridad competente de uno de los Estados Contratantes en cumplimiento del párrafo 1, Artículo 25, también haya sido presentado ante la autoridad del otro Estado. Por ello, se considera que se ha presentado un caso a la autoridad competente del otro Estado, sólo si se ha entregado la siguiente información: *[la información y los documentos correspondientes serán detallados en el convenio]*

3. Términos de referencia. Dentro de los tres meses siguientes a la recepción de la solicitud de arbitraje por parte de las dos autoridades competentes, éstas deberán acordar las cuestiones que serán resueltas por los árbitros y comunicadas por escrito a la persona que hizo la solicitud de arbitraje. Ello constituirá los “Términos de Referencia” del caso. No obstante los siguientes párrafos del presente acuerdo, las autoridades competentes también pueden establecer, en los Términos de Referencia, las normas procedimentales adicionales o diferentes de aquellas incluidas en estos párrafos, así como tratar los temas que se consideren pertinentes.

4. Falla en la comunicación de los Términos de Referencia. Si los Términos de Referencia no son comunicados a la persona que hizo la solicitud de arbitraje en el plazo mencionado en el párrafo 3, esa persona y cada autoridad competente podrá, hasta un mes después de la expiración de dicho plazo, comunicar por escrito a las partes una lista de asuntos que deben resolverse mediante el arbitraje. Todas las listas notificadas durante ese período serán consideradas como el proyecto de Términos de Referencia. Después de un mes de haber designado a todos los árbitros según lo

previsto en el párrafo 5 a continuación, los árbitros darán a conocer a las autoridades competentes y a la persona que hizo la solicitud de arbitraje una versión revisada del proyecto de Términos de Referencia con base en las listas notificadas. Un mes después de que las dos partes hayan recibido la versión revisada, las autoridades competentes tendrán la posibilidad de llegar a un acuerdo sobre los distintos términos de referencia y de comunicarlos por escrito a los árbitros y la persona que hizo la solicitud de arbitraje. Si lo hacen dentro de ese plazo, estos distintos Términos de Referencia constituirán los Términos de Referencia para el caso. Si no se han acordado otros Términos de Referencia por parte de las autoridades competentes, ni se han comunicado por escrito dentro de ese plazo, la versión revisada del proyecto de Términos de Referencia preparada por los árbitros se constituye en los Términos de Referencia del caso.

5. Selección de árbitros. Dentro de los tres meses siguientes a la recepción de los Términos de Referencia por parte de la persona que hizo la solicitud de arbitraje o, cuando pueda aplicarse el párrafo 4, dentro de los cuatro meses siguientes a la recepción de la solicitud de arbitraje por parte de las dos autoridades competentes, cada una de éstas designará un árbitro. En los dos meses siguientes a este último nombramiento, los árbitros así designados nombrarán un tercer árbitro que actuará como Presidente. Si algún nombramiento no se hace dentro del período de tiempo establecido, el(los) árbitro(s) aún no designado(s) será(n) nombrado(s) por el Director del Centro de la OCDE de Política Fiscal y Administración en un plazo de 10 días después de recibir una petición en tal sentido por parte de la persona que hizo la solicitud de arbitraje. El mismo procedimiento se aplicará con las modificaciones

necesarias si por cualquier motivo, es necesario sustituir a un árbitro después de haber dado inicio al proceso arbitral. A menos que los Términos de Referencia dispongan otra cosa, la remuneración de todos los árbitros... [*el modo de remuneración debe ser descrito aquí; una posibilidad sería hacer referencia al método utilizado en el Código de Conducta de la CE para un Convenio de Arbitraje*]

6. Simplificación de proceso de arbitraje. Si las autoridades competentes así lo señalan en los Términos de Referencia (siempre que éstos no hayan sido acordados después de la selección de árbitros de conformidad con el párrafo 4 antes citado), se aplicarán las siguientes normas a un caso particular no obstante lo dispuesto en los párrafos 5, 11, 15, 16 y 17 del presente acuerdo:

a) En el mes siguiente a que los Términos de Referencia hayan sido recibidos por la persona que hizo la solicitud de arbitraje, las dos autoridades competentes, de común acuerdo, nombrarán un árbitro. Si, al final de ese período, el árbitro aún no ha sido nombrado, éste será designado por el Director del Centro de la OCDE de Política Fiscal y Administración en un plazo de 10 días tras recibir una petición en tal sentido por parte de la persona que hizo la solicitud a que se refiere el párrafo 1. La remuneración del árbitro se determinará de la siguiente manera... [*el modo de remuneración debe ser descrito aquí; una posibilidad sería hacer referencia al método utilizado en el Código de Conducta de la CE para un Convenio de Arbitraje*]

b) En los dos meses siguientes a la designación del árbitro, cada autoridad competente presentará por escrito al árbitro su propia respuesta a las preguntas contenidas en los Términos de Referencia.

c) En el mes siguiente a haber recibido la última de las respuestas de las autoridades competentes, el árbitro decidirá cada una de las preguntas incluidas en los Términos de Referencia, de conformidad con una de las dos respuestas recibidas de las autoridades competentes en lo que respecta a este asunto y notificará las autoridades competentes acerca de la elección, junto con breves razones que explican la misma. Esta decisión se aplicará en concordancia con lo dispuesto en el párrafo 19.

7. Elegibilidad y nombramiento de árbitros. Cualquier persona, incluido un funcionario del gobierno de un Estado Contratante, podrá ser designado como árbitro, a menos que esa persona haya participado en las fases previas del caso que derivó en el proceso de arbitraje. Se considerará que un árbitro ha sido nombrado cuando una carta que confirma su nombramiento ha sido firmada por la persona o personas que tienen el poder de nombrar a ese árbitro y por el mismo árbitro.

8. Comunicación de la información y confidencialidad. Sólo para efectos de la aplicación de lo dispuesto en los Artículos 25 y 26, así como en la legislación propia de los Estados Contratantes, respecto a la comunicación y confidencialidad de la información relacionada con el caso que derivó en el proceso de arbitraje, cada árbitro será designado como representante autorizado de la autoridad competente

que lo haya nombrado o, en caso de que el árbitro no haya sido nombrado exclusivamente por una autoridad competente, de la autoridad competente del Estado Contratante ante la cual el asunto que dio lugar al arbitraje fue inicialmente presentado. A efectos del presente acuerdo, cuando un asunto que dio lugar a un procedimiento de arbitraje fue presentado simultáneamente a las dos autoridades competentes, "la autoridad competente del Estado Contratante ante la cual el asunto que dio lugar al arbitraje fue inicialmente presentado", hace referencia a la autoridad competente citada en el párrafo 1 del artículo 25.

9. Falla en la comunicación oportuna de la información. No obstante lo dispuesto en los párrafos 5 y 6, donde tanto las autoridades competentes acuerdan que la incapacidad para resolver un problema dentro de un período de dos años previsto en el párrafo 5 del Artículo 25 se debe atribuir principalmente a la falla de una persona directamente afectada por el caso en la comunicación oportuna de la información, las autoridades competentes podrán aplazar la designación del árbitro por un período de tiempo correspondiente al retraso en el suministro de dicha información.

10. Normas procedimentales y probatorias. Sujetos a este acuerdo y los Términos de Referencia, los árbitros deberán adoptar los procedimientos y normas probatorias que estimen necesarios para responder a las preguntas que figuran en los Términos de Referencia. Tendrán acceso a toda la información necesaria para decidir las preguntas sometidas a arbitraje, incluida la información confidencial. A menos que las autoridades competentes acuerden otra cosa, toda información que no estaba

disponible para las dos autoridades competentes antes de la solicitud de arbitraje fue recibido por ambos no será tenida en cuenta para efectos de la decisión.

11. Participación de la persona que solicitó el arbitraje. La persona que hizo la solicitud de arbitraje podrá, directamente o mediante sus representantes, exponer su posición a los árbitros por escrito, de la misma forma en que puede hacerlo durante el procedimiento de acuerdo mutuo. Además, con el permiso de los árbitros, la persona puede presentar oralmente su posición durante el procedimiento de arbitraje.

12. Asuntos logísticos. Salvo pacto en contrario de las autoridades competentes, la autoridad competente ante la cual el asunto que dio lugar al arbitraje fue inicialmente presentado será la responsable de los asuntos logísticos de las reuniones de los árbitros y dispondrá del personal administrativo necesario para la realización del proceso arbitral. Este personal sólo rendirá cuentas ante el Presidente del panel arbitral respecto de cualquier asunto relacionado con ese proceso.

13. Costas. Salvo pacto en contrario de las autoridades competentes:

- a) cada autoridad competente y la persona que solicitó el arbitraje correrá con los gastos relacionados con su propia participación en el procedimiento de arbitraje (incluidos los gastos de viaje y los costos relacionados con la preparación y presentación de sus opiniones);

b) cada autoridad competente se hará cargo la remuneración del árbitro designado exclusivamente por ella o nombrado por el Director del Centro de la OCDE de Política Fiscal y Administración en caso de que dicha autoridad competente hubiera fracasado en la designación del árbitro, junto con los costos de viajes, telecomunicaciones y gastos de secretaría de ese árbitro;

c) la remuneración de los demás árbitros y sus viajes, telecomunicaciones y gastos de secretaría serán sufragados por partes iguales por los dos Estados Contratantes;

d) los costos relacionados con las reuniones de árbitros y con el personal administrativo necesario para la realización del proceso arbitral serán sufragados por la autoridad competente ante la cual el asunto que dio lugar al arbitraje fue inicialmente presentado o, si se presenta en ambos Estados, éstos serán repartidos de forma equitativa, y

e) los demás costos (incluidos los gastos de traducción y grabación de las actuaciones) relacionados con los gastos en los que las dos autoridades competentes han acordado incurrir, serán sufragados a partes iguales por los dos Estados contratantes.

14. Principios jurídicos aplicables. Los árbitros deberán decidir las cuestiones sometidas a arbitraje de conformidad con las disposiciones aplicables del tratado y,

de acuerdo con estas disposiciones, de las de la legislación propia de los Estados Contratantes. Las cuestiones de interpretación de los tratados serán decididas por los árbitros a la luz de los principios de interpretación incorporados en los Artículos 31 a 34 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, teniendo en cuenta los Comentarios del Modelo OCDE de Convenio Fiscal que son periódicamente modificados, tal y como se explica en los párrafos 28 a 36.1 de la Introducción al Modelo OCDE de Convenio Fiscal. Las cuestiones relacionadas con la aplicación del principio de independencia deben ser igualmente decididas con apego a las “Directrices sobre Precios de transferencia para las empresas multinacionales y administraciones fiscales de la OCDE”. Los árbitros también tendrán en cuenta cualquier otra fuente expresamente identificada por las autoridades competentes en los Términos de Referencia.

15. Decisión arbitral. Cuando más de un árbitro haya sido nombrado, la decisión arbitral se determinará por mayoría simple de los árbitros. Salvo disposición contraria en los Términos de Referencia, la decisión del panel arbitral será presentada por escrito y deberá indicar las fuentes del derecho invocado y el razonamiento que condujo a su resultado. Con el permiso de la persona que hizo la solicitud de arbitraje y ambas autoridades competentes, la decisión del panel arbitral será pública en forma escrita, sin mencionar los nombres de las partes implicadas o cualquier información que pudiera revelar su identidad y bajo el entendido de que la decisión no tiene valor formal precedente.

16. Tiempo permitido para comunicar la decisión arbitral. El laudo arbitral deberá ser comunicado a las autoridades competentes y a la persona que hizo la solicitud de arbitraje en los seis meses siguientes a partir de la fecha en que el Presidente notifique por escrito a las autoridades competentes y a la persona que hizo la solicitud de arbitraje que ha recibido toda la información necesaria para comenzar a evaluar del caso. No obstante lo dispuesto en la primera parte de este párrafo, si en cualquier momento de los dos meses a partir de la fecha en que el último árbitro fue designado, el Presidente, con el consentimiento de una de las autoridades competentes, notifica por escrito a la otra autoridad competente y a la persona que hizo la solicitud de arbitraje que no ha recibido toda la información necesaria para comenzar el examen del caso, entonces

a) si el Presidente recibe la información necesaria durante los dos meses siguientes a la fecha en que dicho aviso se envió, el laudo arbitral deberá ser comunicado a las autoridades competentes y a la persona que hizo la solicitud de arbitraje dentro de los seis meses a partir de la fecha en que la información fue recibida por el Presidente, y

b) si la Presidencia no ha recibido la información necesaria durante los dos meses siguientes a la fecha en que dicho aviso se envió, el laudo arbitral deberá, a menos que las autoridades competentes acuerden lo contrario, ser alcanzado sin tener en cuenta esa información incluso si el Presidente la recibe posteriormente y la decisión debe ser comunicada a las autoridades

competentes y a la persona que hizo la solicitud de arbitraje en los ocho meses siguientes a la fecha en que la notificación fue enviada.

17. Falla en la comunicación de la decisión dentro del plazo establecido. En caso de que la decisión no haya sido comunicada a las autoridades competentes en el plazo previsto en los párrafos 6c ó 16, las autoridades competentes podrán acordar prorrogar este plazo por un período no superior a seis meses o, si no lo hacen, un mes después de la expiración del plazo previsto en los párrafos 6c ó 16 deberán designar un nuevo árbitro o árbitros de conformidad con el párrafo 5 ó a, según sea el caso.

18. Decisión final. El laudo arbitral será definitivo, a menos que esa decisión se considere inaplicable por los tribunales de uno de los Estados Contratantes a causa de una violación al párrafo 5 del Artículo 25 o de cualquier norma de procedimiento incluida en los Términos de Referencia o en este acuerdo que razonablemente pueda haber afectado la decisión. Si se concluye que una decisión no es exigible por una de tales razones, se considerará que no se ha hecho la solicitud de arbitraje y que el proceso de arbitraje no se ha llevado a cabo (con excepción de los efectos de los párrafos 8 "Comunicación de la información y confidencialidad "y 13" Costes ").

19. Aplicación de la decisión arbitral. Las autoridades competentes pondrán en práctica la decisión arbitral dentro en los seis meses siguientes a recibir la comunicación de la decisión, mediante un acuerdo amistoso sobre el caso que dio lugar al arbitraje.

20. En caso de no llegar a laudo arbitral. No obstante lo dispuesto en los párrafos 6, 15, 16 y 17, donde, en cualquier momento después de haber hecho una solicitud de arbitraje y antes de que los árbitros hayan emitido una decisión a las autoridades competentes y a la persona que hizo tal solicitud, las autoridades competentes notifican por escrito a los árbitros y a esa persona que han dirimido todas las discrepancias no resueltas descritas en los Términos de Referencia, el caso se considerará como resuelto en el marco del procedimiento de Procedimiento amigable y no se emitirá laudo arbitral. Este acuerdo se aplica a toda solicitud de arbitraje con arreglo al apartado 5 del Artículo 25 del Convenio después de que dicha disposición se ha hecho efectiva.

[Fecha de la firma del acuerdo]

[Firma de la autoridad competente de cada Estado Contratante]