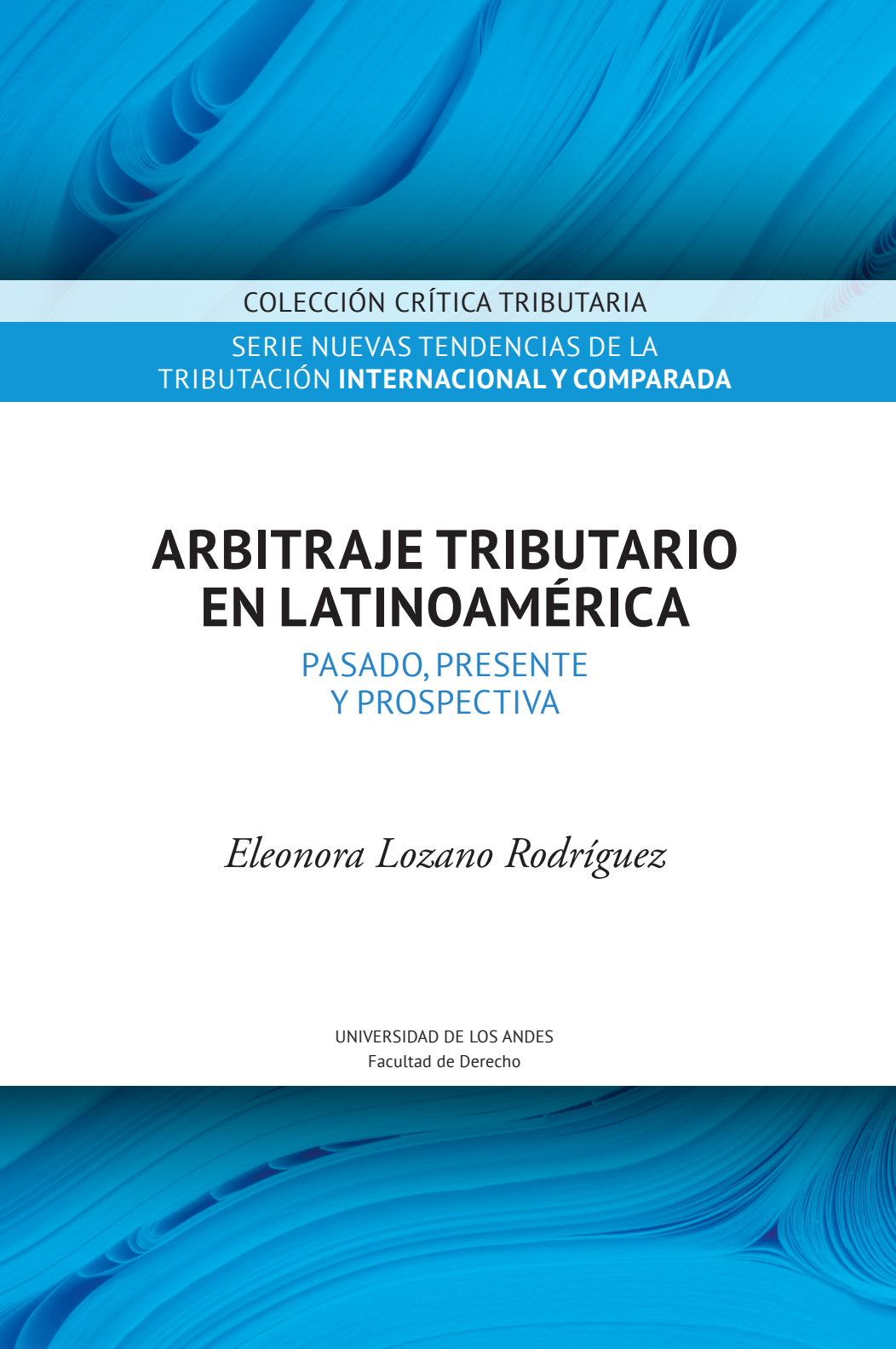




COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA
SERIE NUEVAS TENDENCIAS DE LA
TRIBUTACIÓN **INTERNACIONAL Y COMPARADA**

ARBITRAJE TRIBUTARIO EN LATINOAMÉRICA

PASADO, PRESENTE
Y PROSPECTIVA

Eleonora Lozano Rodríguez

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
Facultad de Derecho



**ARBITRAJE
TRIBUTARIO EN
LATINOAMÉRICA**

**PASADO, PRESENTE
Y PROSPECTIVA**

COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

SERIE NUEVAS TENDENCIAS DE LA
TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y COMPARADA

**ARBITRAJE
TRIBUTARIO EN
LATINOAMÉRICA
PASADO, PRESENTE
Y PROSPECTIVA**

Eleonora Lozano Rodríguez

Nombres: Lozano Rodríguez, Eleonora, autor.

Título: Arbitraje tributario en Latinoamérica : pasado, presente y prospectiva / Eleonora Lozano Rodríguez.

Descripción: Bogotá : Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes, 2023. | 276 páginas : ilustraciones ; 14 × 21 cm. | Colección Crítica Tributaria. Serie nuevas tendencias de la tributación internacional y comparada

Identificadores: ISBN 9789587984163 (rústica) | ISBN 9789587984170 (electrónico) | ISBN 9789587984187 (epub)

Materias: Arbitraje internacional | Derecho fiscal (Derecho internacional) | Derecho fiscal – América Latina

Clasificación: CDD 343.04–dc23

SBUA

Primera edición: marzo del 2023

© Eleonora Lozano Rodríguez

© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho

Ediciones Uniandes

Cra. 1.a n.º 18A-12, bloque Tm

Bogotá, D. C., Colombia

Teléfono: 601 339 49 49, ext. 2133

<http://ediciones.uniandes.edu.co>
ediciones@uniandes.edu.co

ISBN: 978-958-798-416-3

ISBN e-book: 978-958-798-417-0

ISBN epub: 978-958-798-418-7

Para citar: <http://dx.doi.org/10.15425/2022.712>

Corrección de estilo: Johana Haydee Forero Rodríguez

Diagramación interior y de cubierta: Angélica Ramos Vargas

Imagen de cubierta: Foto de JJ Ying en Unsplash

Impresión: Editorial Nomos S. A.

Diagonal 18 Bis n.º 41-17

Teléfono: 601 208 65 00

Bogotá, D. C., Colombia

Impreso en Colombia – *Printed in Colombia*

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación.

Reconocimiento como universidad: Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964.

Reconocimiento de personería jurídica: Resolución 28 del 23 de febrero de 1949,

Minjusticia. Acreditación institucional de alta calidad, 10 años:

Resolución 582 del 9 de enero del 2015, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

Contenido

Lista de abreviaturas / 9

Introducción / 11

1. Aproximación conceptual al arbitraje internacional en materia tributaria y superación de los tradicionales obstáculos a su utilización / 19

El concepto de arbitraje internacional en materia tributaria y figuras afines / 19

Obstáculos al arbitraje tributario internacional / 55

Bondades del arbitraje tributario internacional / 87

2. Procedimientos existentes al 2009 para dirimir controversias tributarias internacionales / 95

Procedimientos incluidos en los convenios bilaterales de doble imposición / 96

Procedimientos incluidos en el derecho comunitario europeo y latinoamericano / 117

Status quaestionis en algunos países
del continente americano y europeo según la doctrina
internacional, análisis al 2009 / 145

3. Tensiones y algunas propuestas doctrinales
en el 2009 / 155

Deficiencias del procedimiento amistoso / 155

Alternativas para mejorar el procedimiento
amistoso y algunas propuestas doctrinales
sugeridas antes del 2009 / 166

Mi propuesta doctoral a los países latinoamericanos
en el 2009 / 219

4. Últimos desarrollos del arbitraje tributario nacional
e internacional en Latinoamérica / 225

Mecanismos alternativos para solucionar controversias
tributarias internacionales en Latinoamérica: diagnóstico
y prospectiva / 226

Arbitraje tributario interno en Latinoamérica / 236

Conclusiones y líneas futuras de investigación / 245

Anexo. Propuesta OCDE con respecto a los
aspectos procesales del arbitraje tributario
internacional (2009) / 253

Bibliografía / 265

Lista de abreviaturas

ADR	Alternative Dispute Resolutions
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIT	Bilateral Investment Treaties
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CCI	Cámara de Comercio Internacional de París
CIADI	Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones
CDI	Convenio de doble imposición
CNUDMI	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
CTPA	Centre for Tax Policy and Administration
IBA	International Bar Association
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ICC	International Chamber of Commerce
IFA	International Fiscal Association
MASCTI	Mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias internacionales

MC OCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
MC ONU	Modelos de Convenio de las Naciones Unidas
Nafta	North American Free Trade Agreement
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de Naciones Unidas
PA-AI	Procedimiento amistoso-arbitraje internacional
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TLC	Tratado de libre comercio

Introducción

No parece una novedad que el arbitraje tributario, en los ámbitos interno e internacional, fuera 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 y escenarios de la práctica profesional en los que se han discutido sus ventajas y desventajas, se ha concluido inclusive el predominio de aquellas sobre estas y han logrado “en la teoría” la superación de las barreras y resistencias habituales a su aplicación. Solo haciendo referencia a la doctrina tributaria francesa y, tal como lo reconoce Le Gall en su pionero ensayo¹, existían entonces, y podría afirmarse que aún hoy, pocos escritos en materia de arbitraje tributario internacional². El autor cita tratados clásicos franceses sobre arbitraje

-
- 1 Jean Pierre Le Gall, “Fiscalité et arbitrage”. *Revue de l'arbitrage*, n.º 1 (1994): 1-38; y Jean Pierre Le Gall, “Fiscalité et arbitrage”. *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (1994): 253-276.
 - 2 Sin embargo, a lo largo de los años de elaboración de esta tesis, la literatura ha crecido ostensiblemente.

internacional como los de Ancel³ y De Boissésou⁴. 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 solo 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, el autor analiza que, en ese momento, los tratados sobre derecho tributario internacional mencionaban el arbitraje apenas de manera incidental. A pesar de lo anterior, subraya la importancia de no caer en la falacia de concluir que existe una exclusión entre las dos áreas, es decir, que nada las une y más aún que se repelen.

Unos años después, Ancel⁵, en su ponencia “Arbitrage et ordre public fiscal”, respondió a la omisión mencionada del tema puesta de manifiesto por Le Gall. Aunque suene a excusa, al 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 con respecto a la materia tributaria. Menciona, además de las relacionadas por Le Gall, el caso de tres obras importantes sobre la materia arbitral en el campo internacional: las de Gaillard⁶, Racine⁷

3 Pascal Ancel, *J. Cl. Procedure Civile*, fasc. 1024, 1986.

4 Matthieu de Boissésou, *Le droit français de l'arbitrage interne et international*. (París: Joly Editions, 1990).

5 Pascal Ancel, “Arbitrage et ordre public fiscal”. *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001): 269-288; “Arbitrage et Fiscalité”. *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001).

6 Emmanuel Gaillard, *J. Cl. Droit International*, fasc. 586-3, 1994.

7 Jean Baptiste Racine, *L'Arbitrage Commercial International et L'Ordre Public*. París: LGDJ, 1999.

y Fadlallah⁸. En ellas, 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 temas como el derecho de la competencia, trece, y al derecho de los procedimientos colectivos, siete; y el tercero aborda de manera tangencial el problema.

Sin embargo, y aceptando el reto planteado por Le Gall, Ancel manifiesta que no existe una incompatibilidad absoluta entre el arbitraje internacional y el derecho tributario. Según el autor, parece que la materia tributaria de orden público fuera incompatible con el arbitraje en gran medida, pero que a su vez existieran ciertos ámbitos del derecho tributario que pudieran ser ventilados en un procedimiento arbitral, para lo 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 en la que 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 de los árbitros.

No obstante, estudios de los años noventa demostraron cómo no solo 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 reconoció que los campos donde comúnmente la figura del arbitraje

8 Ibrahim Fadlallah, “L’ordre public dans les sentences arbitrales”. *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, 249 (1994): doi: http://dx.doi.org/10.1163/1875-8096_plrldc_A9789041102607_03.

tributario internacional puede ser un mecanismo idóneo para la solución de controversias lo son principalmente la doble imposición internacional y algunos aspectos puntuales de los precios de transferencia⁹. Sin embargo, además de los anteriores, y como lo afirma Troya Jaramillo¹⁰ existen otros campos de importancia sobre los cuales podrían existir discrepancias y que podrían solucionarse por la vía arbitral como 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.

Por la anterior evolución y la relevancia del tema para el desarrollo del derecho tributario nacional e internacional en el contexto latinoamericano esta obra versa sobre la admisión del arbitraje en materia tributaria. Es importante aclarar que esta edición presenta

9 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, tomo II (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario [ILADT], Quito, 2004).

10 Troya Jaramillo, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 22.

11 Según Joan Hortalà i Vallvé, “El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea”. *Crónica Tributaria*, n.º 79 (1996): 55: “El nivel de globalización creciente de la economía con su consiguiente incremento en el volumen de inversión transnacional comporta un mayor número de controversias en el ámbito fiscal, controversias que ya no solo 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”.

un avance frente a la publicada en el 2009 donde se relacionaron los principales hallazgos de mi tesis doctoral sobre arbitraje tributario internacional. Muestra adicionalmente el desarrollo de los últimos años del arbitraje tanto en el ámbito interno como internacional en los países latinoamericanos y su prospectiva.

Para efectos metodológicos y claridad expositiva, el libro sigue la siguiente estructura¹². La obra se divide en dos: la primera parte, presenta el desarrollo jurídico de la figura, principalmente en el ámbito internacional, hasta el 2009; y la segunda, las últimas novedades de este mecanismo en la resolución de controversias tributarias —internacionales, pero también nacionales— para América Latina.

El capítulo 1 define el arbitraje tributario internacional a partir de otras figuras afines existentes en el derecho. Así mismo, presenta tanto las objeciones elaboradas, discutidas y, en algunos casos, superadas por la doctrina tributaria tradicional con respecto a su aplicación como las virtudes de este mecanismo alternativo de solución de controversias internacionales de naturaleza tributaria. El capítulo 2 estudia los diferentes procedimientos, amistosos o arbitrales, existentes hasta el 2009

12 Por concreción temática, no estudiaremos los arbitrajes de inversión que tratan algunas materias tributarias (por ejemplo: algunos casos como el ecuatoriano y argentino) ni las cláusulas de resolución de controversias previstas en los tratados de libre comercio (TLC). Para los TLC negociados por Colombia, recomendamos la lectura del interesante trabajo de Juan Pablo Godoy Fajardo y Juan David Barbosa Mariño, "La cláusula de excepción de tributación en los tratados de libre comercio: el artículo 22.3 del TLC con EE. UU.". *Revista ICDT*, n.º 57 (2007), 55-96.

para dirimir conflictos internacionales en materia tributaria. Analiza, en primer lugar, los presentes en algunos convenios bilaterales de doble imposición¹³ y en otros convenios y soluciones multilaterales¹⁴. Profundiza en su naturaleza, características, aspectos procedimentales y utilización. El capítulo 3 señala las tensiones que surgieron sobre la materia a comienzos de este siglo dentro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de la Cámara de Comercio Internacional de París (CCI) y de algunos sectores de la doctrina para así llegar al estado del arte y a las diferentes propuestas en ese momento en el contexto internacional. Como aporte al debate histórico de aquel entonces, se incluye mi propuesta doctoral del 2009 a los países latinoamericanos.

13 Así lo considera Aurora Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje* (Madrid: Edersa, 2003), y tal como sucede en otros tratados en el ámbito del derecho internacional, los CDI han albergado tradicionalmente en su texto alguna disposición relativa a la resolución de posibles conflictos derivados de la interpretación y aplicación de los convenios y de la no consecución del principal objetivo de ellos, es decir, la supresión de la doble imposición internacional.

14 Pese a que, como 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 (en: José Vicente Troya Jaramillo, "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*, n.º 269 (2003): 450), analizamos, sin embargo, los pocos casos multilaterales existentes en el mundo.

El capítulo 4, novedoso en esta edición, muestra un diagnóstico actual de los países latinoamericanos, propone retos para su prospectiva y también aborda los más recientes desarrollos del arbitraje tributario interno en la región. Finalmente, en las conclusiones se presentan y resumen los resultados de la investigación¹⁵.

-
- 15 Algunos de los espacios internacionales donde se debatió hasta el 2009 este tema son los siguientes: en la Sociedad de Naciones en 1921; en el Quinto Congreso de la International Fiscal Association (*Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. xx, 1951, Zúrich); 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*, n.º 2 [2001]); en la Jornada de Estudios “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria” organizada por la Scuola Di Spezzializzazione i Diritto ed in Economia de la Comunità Europea “Jean Monnet” (*Rivista de Diritto Tributario Internazionale diretta da Andrea Amatucci y Giovanni Puota* [2002], Roma); en las Vigésimo Séptimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (*Memorias*, febrero del 2003, Cartagena de Indias); en las diferentes discusiones en torno a la reforma de la Ley General Tributaria en España; en las Vigésima Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (*Memorias*, 2004, Ecuador); y, 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 IFA. Es el caso del 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, París, 3 de mayo del 2006).

Aproximación conceptual al arbitraje internacional en materia tributaria y superación de los tradicionales obstáculos a su utilización

El concepto de arbitraje internacional en materia tributaria y figuras afines

Para analizar las figuras afines al arbitraje internacional en materia tributaria es ineludible mencionar las dos corrientes clasificatorias que, en general, han elaborado los procesalistas e internacionalistas con respecto a los mecanismos alternativos de solución de controversias. Por una parte, figura la que distingue entre la autocomposición y la heterocomposición; y, por contraposición, aquella por la cual existen medios no jurisdiccionales (o diplomáticos) y jurisdiccionales. Es importante aclarar que la primera parece más utilizada en los ordenamientos jurídicos de los países, mientras que la segunda es más apropiada en el contexto internacional y, por lo tanto, de mayor interés para efectos de esta investigación¹.

1 Como una “tercera” clasificación, Tulio Rosembuj considera que los conflictos pueden afrontarse o confrontarse. En el

La 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, esto se denomina *autocomposición*; o ser sometidos a un tercero independiente a cuya decisión quedan sujetas en la *heterocomposición*².

La *autocomposición* ha dado lugar a reservas doctrinarias, pues las soluciones alcanzadas pueden comprometer principios fundamentales del derecho tributario como los de legalidad, igualdad e indisponibilidad del crédito tributario. Caso contrario sucede con la *heterocomposición*. En ella, un tercero *super partes* resuelve conforme al derecho y no *ex aequo et bono*³, ni como amigable componedor, sin poner en tela de juicio ninguno de los anteriores principios⁴. Otro sector de la doctrina considera, sin embargo, que indistintamente de si el

primer caso, existen formas *no adversariales* para la resolución alternativa de conflictos como: la negociación extrajudicial, judicial o asistida. En esta categoría también entraría la mediación como una de las formas por las cuales las partes resuelven el conflicto por sí mismas, inducidas por un tercero para lograr un acuerdo. Los *métodos adversariales* o procedimientos judiciales se apoyan en la confrontación. En sentido contrario, los no adversariales buscan una solución que les convenga a los participantes, controlando su resultado directamente (Magín Pont Mestres y Joan Francesc Ponti i Clemente, *Alternativas convencionales en el derecho tributario* [Madrid: Marcial Pons, 2003]; y Tulio Rosembuj, “La resolución alternativa de conflictos tributarios”. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia* 16, n.º 1 (2000): 1441-1474).

2 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”. Ver también la ponencia incluida en estas memorias de Antonio López Díaz, 419.

3 De acuerdo con lo correcto y lo bueno.

4 *Ibidem*.

método es auto o heterocompositivo, habrá discusión en torno a los principios fundamentales, puesto que no es un juez quien dirime la controversia.

En cuanto a la *heterocomposición*, Aragoneses Alonso⁵ manifiesta que el tercero llamado para intervenir en el reparto puede ser elegido de dos formas: inmediatamente por los interesados en este⁶ o por designación mediata a través de instituciones existentes⁷. Su intervención usualmente es provocada a diferencia de la intervención espontánea (por ejemplo: en una actuación de la fuerza pública).

Para el análisis de los mecanismos de *autocomposición*, partimos de la propuesta doctrinaria de Barona Vilar⁸ quien, al estudiar las alternativas al poder judicial denominadas por ella "Alternative Dispute Resolutions (ADR)" en los sistemas anglosajón, alemán, italiano, iberoamericano y español, establece que las técnicas que permiten una solución extrajurisdiccional del conflicto no heterocompositivas son: la *negociación*, la *mediación* y la *conciliación*. También puede incluirse en este grupo clasificatorio la *transacción*. Analicemos cada una de estas técnicas:

La negociación. En ella, los sujetos en conflicto pueden, sin la intervención de un tercero, tratar de alcanzar una solución a la controversia, mediante la comunicación entre sí, exponiendo cada uno sus beneficios y

5 Pedro Aragoneses Alonso, *Proceso y derecho procesal (Introducción)* (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas Edersa, 1997).

6 Denominada por el tratadista *estructura arbitral con carácter general*.

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

8 Silvia Barona Vilar, *Solución extrajurisdiccional de conflictos "Alternative Dispute Resolution" (ADR) y Derecho procesal* (Valencia: Tirant lo Blanch, 1999).

suponiendo 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.

La mediación. Es el procedimiento por el cual interviene un tercero (funcionario, juez, abogado, psicólogo, terapeuta, psiquiatra, entre otros) ajeno al conflicto, quien reúne a las partes y ayuda a resolver sus desacuerdos. Para el éxito del procedimiento, es muy importante 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”⁹.

De acuerdo con Goziani,

El 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 mediación¹⁰.

Las siguientes son las notas características de la *mediación*¹¹:

9 Ibidem.

10 Osvaldo Alfredo Goziani, *Formas alternativas para la resolución de conflictos* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1995).

11 Muy bien definidas estas notas características por Goziani (Ibidem) y Cristian Oliver 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*, n.º 269 (2003): 603-625.

- *Un tercero imparcial.* El mediador, que actúa como tercero neutral, es la persona que dirige y realiza enteramente el trabajo derivado del proceso, pero carece de potestad para obligar a la toma de una decisión. Para lo anterior, asiste a las partes con el fin de lograr un acuerdo que dirima 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 comienzo de las sesiones. Por lo tanto, no solo el mediador no toma parte contra ninguno de los involucrados en la mediación, sino que tampoco usurpa los derechos de las partes a revelar o no información alguna.
- *Voluntariedad.* Es un proceso voluntario en el cual las partes son libres de participar o no.
- *Buena fe de los intervinientes.* La buena fe incluye no solo participar en el método alternativo de resolución de conflictos con el propósito de alcanzar una solución, sino no usar el procedimiento para finalidades ajenas al proceso.
- *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 de la mediación.
- *Un lugar o punto de reunión apropiado.* Habitualmente, esto implica contar con un emplazamiento neutro propicio para el procedimiento. Debe propiciar el encuentro en un lugar donde la neutralidad y la confidencialidad puedan obtenerse.

La conciliación. En este procedimiento interviene un tercero, 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.

Con respecto a la conciliación, 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 partes¹².

Así, agrega: “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”¹³.

De lo expuesto se puede concluir que para distinguir entre la *mediación* y la *conciliación* es indispensable analizar el papel que desempeña el tercero para encontrar la solución al conflicto. De esta manera, si este consiste en el acercamiento de posiciones y la proposición de alternativas para un acuerdo, estaremos en presencia de una *mediación*. Si por el contrario, el rol es más pasivo y se limita a reunir a las partes y escucharlas sin hacer propuestas, nos encontraremos frente a una *conciliación*¹⁴.

12 Goziani, *Formas alternativas para la resolución*.

13 *Ibíd.*

14 A similar conclusión llegan A. M. Pita Grandal y C. Ruiz Hidalgo en su ponencia presentada en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: Pita Grandal y Ruiz Hidalgo, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 425-426.

Transacción. Según Castán Tobeñas y Albaladejo, la *transacción* es: “El 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”¹⁵ y

el contrato por el que las partes (mediante recíprocas concesiones), ponen fin a una controversia jurídica (hayan provocado o no ya el comienzo de un pleito) existente entre ellas estableciendo al respecto un estado de cosas que, en adelante, reconocen y admiten¹⁶.

Así las cosas, un elemento fundamental de la *transacción* es su autoridad de cosa juzgada para las partes¹⁷. Además, a diferencia de la *mediación* y el *arbitraje*, el acuerdo que se logra mediante concesiones recíprocas entre las partes se da sin intervención de persona ajena¹⁸.

En el ámbito tributario se ha discutido mucho la posible utilización de esta figura. Por ejemplo, el gran maestro Giannini manifiesta que la existencia de la *transacción* requiere

15 José Castán Tobeñas, *Derecho civil español, común y foral*, tomo IV (Madrid: Reus, 1956), 749.

16 Manuel Albaladejo, *Derecho civil, II Derecho de obligaciones* (Barcelona: Bosch, 1982), 401.

17 Véase al respecto: María Simón Mataix, “El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia”. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2, n.º 12 (2002): 163-182.

18 Esta idea es retomada por García Frías y por el trabajo conjunto de Pita Grandal y Ruiz Hidalgo en un análisis de esta figura afín al arbitraje y su empleo en materia tributaria (“Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 130-133 y 425-426, respectivamente).

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 tributaria¹⁹.

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 Cruz Padial²⁰, para quien la *transacción* en el procedimiento tributario es completamente admisible en el ordenamiento jurídico constitucional español²¹.

Por su parte, las principales diferencias entre el *arbitraje* y la *transacción* son concretamente las siguientes²²:

- La *transacción* tiene un origen contractual desde su comienzo hasta el arreglo, mientras que el *arbitraje* tiene su origen en un contrato o convenio, pero deriva en un proceso.
- En la *transacción* las partes deben dar, prometer o retener alguna cosa que constituye el objeto del

19 Achille Donato Giannini, *Instituciones de derecho tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957).

20 Ignacio Cruz Padial, "El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos". *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 310 (1999): 1-12.

21 Interesantes análisis sobre las técnicas transaccionales en el ordenamiento español y en el derecho comparado se encuentran en Gabriel Elorriaga Pisarik, *Convención y arbitraje en el derecho tributario* (Madrid: IEF y Marcial Pons, 1996). Para el caso argentino, en comparación con otros países, véase: José Osvaldo Casás, *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias* (Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2003).

22 Julio Benetti Salgar, *El arbitraje en el derecho colombiano* (Bogotá: Temis, 2001), 15 y 16.

contrato. Por su parte, en el *arbitraje*, el laudo determina a cuál de las partes corresponde el derecho.

- Es posible evitar un juicio con la *transacción*, mientras que mediante el *proceso arbitral* se resuelven las diferencias sometidas a él.
- Las controversias que se dirimen mediante *arbitraje* deben ser actuales, mientras que, en la *transacción*, pueden resolverse conflictos presentes o precaver futuros.
- En la *transacción*, las partes o sus mandatarios acuerdan un arreglo amigable. En el *arbitraje*, son designadas terceras personas para dar una solución definitiva al conflicto.

Otros. Algunos procedimientos de resolución alternativa de conflictos autocompositivos adicionales mencionados por la doctrina son²³:

- *La 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 finding* analiza la información que le suministran las partes y recomienda una solución, pero no es obligatoria.
- *Minitrial.* Es un juicio privado en el que los abogados de las partes presentan sus alegatos y los defienden ante un tercero neutral, normalmente un juez en excedencia o jubilado, con carácter previo a entrar en acuerdos, para que las partes conozcan lo que les podría deparar un juicio o pleito de verdad.

²³ Principalmente, seguimos a Goziani, *Formas alternativas para la resolución*.

Dentro de los mecanismos heterocompositivos se encuentra básicamente el *arbitraje*. Según Barona Vilar²⁴, esta técnica no es aislada con respecto a las autocompositivas, pues en muchas ocasiones estas 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. Así, pues, se trata de la técnica que se ha venido denominando *med-arb*²⁵.

El *arbitraje* es la resolución de una cuestión o discepción entre partes por medio de un tercero que asume el papel de juez y resuelve con su juicio el problema previamente sometido por las partes de común acuerdo²⁶. De esta manera, como Caivano²⁷ sugiere, el *arbitraje* constituye una jurisdicción privada, instituida por la voluntad de las partes o por decisión del legislador, por medio de la cual se desplaza la potestad de juzgar hacia órganos diferentes de los tribunales estatales, a quienes se inviste de facultades jurisdiccionales semejantes a

24 Barona Vilar, *Solución extrajurisdiccional de conflictos*.

25 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: Goziani, *Formas alternativas para la resolución*. De esta manera existe, como lo manifiesta Troya Jaramillo, un hilo conductor entre los mecanismos alternativos de solución de controversias distintos del arbitraje y, por lo tanto, es conveniente acudir a los primeros de forma previa para que el arbitraje sea la última de las gestiones realizadas por las partes para dar por terminados sus diferendos: Troya Jaramillo, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 13-14.

26 Francisco Ramos Méndez, *Derecho procesal civil* (Barcelona: Bosch, 1992).

27 Roque Caivano, *Arbitraje* (Buenos Aires: Vilella Editor, 2000).

las de aquellos para la resolución de un caso concreto. Dentro de sus principales características se encuentran²⁸:

- La potestad de juzgar y resolver el conflicto recae sobre personas ajenas a la función judicial, pertenecientes a la esfera privada.
- Esta “jurisdicción” se configura por voluntad de las partes cuando los litigantes, con anterioridad a la presencia de un problema, acuerdan que sus diferencias se arreglarán por decisión de un tercero privado. Esa potestad también puede establecer el legislador para casos particulares en los que el concurso de un perito o de una persona imparcial es indispensable para emitir una opinión decisoria y definitiva²⁹.
- Lo enunciado establece de manera implícita que las diferencias que se podrán resolver por este método sean aquellas inherentes al libre albedrío de la voluntad de las partes y no aquellas que tienen que ver con el orden público, en las que 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

28 Características definidas por los procesalistas: José María Roca Martínez, *Arbitraje e instituciones arbitrales* (Barcelona: Bosch, 1992); Jaime Guasp, *El arbitraje en el derecho español* (Barcelona: Bosch, 1956); Marco Gerardo Monroy Cabra, *Arbitraje comercial nacional e internacional*, 2ª ed. (Bogotá: Legis, 1998); y Caivano, *Arbitraje*.

29 Algunos tratadistas como Goziani, *Formas alternativas para la resolución*, distinguen entre dos formas de *arbitraje*, a saber: el *voluntario*, si proviene de la libre determinación de las partes sin que preexista un compromiso que las vincule, y el *forzoso*, si viene impuesto por una cláusula legal o por el sometimiento pactado entre las partes antes de ocurrir el conflicto.

análisis cuando nos centremos en su utilización en materia tributaria.

- La decisión de los árbitros tiene efectos de cosa juzgada, lo cual quiere decir que al tribunal arbitral que juzga en este procedimiento se le otorgan facultades de decisión definitivas. De esta manera, las resoluciones adoptadas deben ser cumplidas por las partes de forma estricta; en caso contrario, estas pueden ser objeto de coerción por petición de algún interesado a un juez en particular.
- Los árbitros solamente tienen jurisdicción para el caso 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 para juzgar se presente siempre mientras se encuentre vigente su nombramiento.

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

Medios no jurisdiccionales y jurisdiccionales

La segunda clasificación, propia de la doctrina internacionalista³⁰, distingue entre los *medios no jurisdiccionales*

30 Para este análisis se retoma en esencia a José Antonio Pastor Ridruejo, *Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales* (Madrid: Tecnos, 1986), 559 y ss.; y a Fernando Mariño, *El arbitraje internacional*, XII Jornadas de la Asociación

o diplomáticos y los medios jurisdiccionales o jurídicos. Los primeros buscan, mediante acuerdos, facilitar la solución de la diferencia entre los Estados interesados; mientras que los segundos tienen por 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 estas.

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 esta investigación³¹. Además, es importante aclarar que no necesariamente las comprendidas en una corriente clasificatoria

Española de Profesores de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales (Zaragoza: Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, 1989).

- 31 Los tributaristas hacemos uso de las definiciones y clasificaciones que, sobre esta materia, hacen los procesalistas y los internacionalistas. Por ejemplo: al referirse al arbitraje internacional, Carlos Palao Taboada, "El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición". *Hacienda Pública Española*, n.º 16 (1972), hace uso de la primera clasificación (autocomposición frente a 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".

forman 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.

La negociación internacional. En nada se diferencia de la definición presentada anteriormente, salvo en la naturaleza internacional de las partes.

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 (por ejemplo, en la mediación colectiva) para la solución de la controversia³².

La función del tercero varía si se trata de *buenos oficios* o *mediación*. En el primer caso, el tercero se limita a ser un simple intermediario sin formular ninguna solución. Consiste en 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 solo intentando establecer un acuerdo entre 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 esta puede ser solicitada por las partes u ofrecida espontáneamente por un tercero. Adicionalmente, no todo asunto puede sujetarse a este procedimiento (por ejemplo, temas de

32 Véase al respecto: Pastor Ridruejo, *Curso de derecho internacional*.

interés o condena internacional no pueden ser objeto de mediación). Finalmente, el mediador se diferencia del conciliador en que su gestión es informal y dispone únicamente de la información que le proporcionan las partes³³.

La investigación internacional. Con 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 la disputa entre las partes mediante un examen completo, objetivo e imparcial.

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, se encarga de examinar todos los aspectos del litigio y proponer una solución no 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*.

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

- El órgano judicial es permanente y, por lo tanto, preexiste y subsiste a la controversia.
- Los Estados se encuentran ante este órgano ya constituido y solo pueden, en determinadas ocasiones, elegir un juez *ad hoc*. De esta manera, se encuentran obligados a seguir un procedimiento establecido previamente en un reglamento.

33 Troya Jaramillo, "Tributación y arbitraje internacional".

2. *El arbitraje internacional*³⁴. Según algunos autores como Pastor Ridruejo³⁵, 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 la solución pacífica de las controversias internacionales. De acuerdo con esta, el *arbitraje internacional* tiene por objeto arreglar los litigios entre los Estados mediante jueces elegidos por ellos y sobre la base del respeto al derecho. Además, 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 internacionalista³⁶, tenemos que:

34 Siguiendo a Faustino Cordón Moreno, *El arbitraje en el derecho español: interno e internacional* (Pamplona: Aranzadi Thompson Reuters, 1995), las principales diferencias entre el *arbitraje internacional* y el *interno* son: (1) 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; (2) en el ámbito internacional, se utiliza el arbitraje tanto para la resolución de una controversia como para llevar a cabo una labor interpretativa; y (3) los laudos internacionales no tienen eficacia ejecutiva directamente, pues precisan el trámite del *exequátur*.

35 Pastor Ridruejo, *Curso de derecho internacional*.

36 Citando solo a algunos: Manuel Díez de Velasco, *Instituciones de derecho internacional público* (Madrid: Tecnos, 2007); Mariño, *El arbitraje internacional*; Pastor Ridruejo, *Curso de derecho internacional*; Ana María Botero Sanclemente y Néstor Raúl Correa Henao, *Arbitraje internacional*, 2ª ed. (Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 2004); Simón Mataix, “El arbitraje como técnica”; y Guasp, *El arbitraje en el derecho español*.

- El arbitraje es un procedimiento jurisdiccional de solución de controversias internacionales.
- El órgano arbitral es efímero por naturaleza, ya que se crea *ad hoc* para resolver una controversia y desaparece cuando se soluciona.
- El órgano arbitral (órgano unipersonal o colegiado), que interviene en la solución de las diferencias entre sujetos internacionales, actúa de manera totalmente independiente.
- El órgano arbitral adopta, después de un procedimiento contradictorio, una decisión, denominada *laudo*, basada en derecho internacional y jurídicamente obligatoria para las partes. De esta manera, la finalidad del arbitraje consiste en el arreglo definitivo de la controversia³⁷.
- La sumisión de una controversia al mecanismo arbitral solo depende de la voluntad de las partes, esto es, del consentimiento de los Estados.
- Los árbitros son designados por las partes normalmente de un listado previamente confeccionado por ellas.
- Los Estados pueden conformar a su gusto, de mutuo acuerdo, el procedimiento.
- El arbitraje internacional puede adoptar dos formas fundamentales, a saber: el *arbitraje aislado*,

37 Siguiendo a Mariño, *El arbitraje internacional*, es importante precisar que 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 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 *seudoarbitraje* cercanas más bien a una *conciliación* obligatoria o a una *mediación* obligatoria.

voluntario o *potestativo*, es decir, el que tiene lugar cuando se crea *ex novo*³⁸ el tribunal arbitral para solucionar una diferencia determinada entre dos Estados sin que su constitución venga impuesta por ninguna norma internacional con vigor previo al compromiso de creación; y el *arbitraje obligatorio*, previsto como procedimiento exclusivo o alternativo de solución, que tiene lugar cuando los Estados parte en una controversia internacional se habían obligado previamente por medio de un 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 en disposiciones contenidas en acuerdos (bilaterales o multilaterales) relativos a la solución pacífica de controversias entre las partes.

- Desde la segunda década del siglo pasado se vienen creando instituciones³⁹ mundiales que dedican sus esfuerzos a la promoción de alternativas no judiciales para la resolución de conflictos, en

38 De nuevo.

39 A diferencia del *arbitraje institucional* o *administrado*, en el que 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 (véase, entre otros: Benetti Salgar, *El arbitraje en el derecho colombiano*, 259-262).

especial el arbitraje internacional⁴⁰. Es el caso de la Corte de Arbitraje de la CCI; la Comisión Interamericana de Arbitraje Comercial; 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)⁴¹ y la Asociación Japonesa de Arbitraje Comercial, entre otras⁴².

De lo dicho, 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 que hacen las partes de sus miembros⁴³.

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

41 Según P. Egas Reyes, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 110, a pesar de que las diferencias tributarias no son objeto de conocimiento de esta entidad, es importante analizar la experiencia del CIADI en la resolución de conflictos surgidos a partir de las inversiones que realiza en un Estado una persona nacional de otro. 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).

42 Para profundizar en sus normas de creación y regulación de procedimientos, véanse las ponencias presentadas en Cámara de Comercio de Bogotá y Corte Internacional de Arbitraje, *El arbitraje en los conflictos económicos internacionales* (Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 1995); en especial, las de Bernal Gutiérrez y Mantilla Serrano, en las cuales la primera explora los principales sistemas de arbitraje internacional institucional y, la segunda, se refiere concretamente a la Corte Internacional de Arbitraje de la CCI.

43 Véanse al respecto: Simón Mataix, “El arbitraje como técnica” y Mariño, *El arbitraje internacional*.

Pese a lo anterior, siguiendo a 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”⁴⁴. 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 realiza⁴⁵. Así las cosas, tanto la creación de comisiones arbitrales como la existencia de organismos supranacionales han sido instrumentos útiles para resolver diferencias internacionales.

Concepto y naturaleza jurídica del procedimiento amistoso

Como se analiza 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 (en adelante, CDI) que contemplan el *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, como se demuestra a lo largo de este escrito, esta tendencia ha venido cambiando, pues el desarrollo del arbitraje tributario internacional en los últimos años ha sido lento, pero progresivo. Situación similar acaece con el arbitraje tributario interno como se precisa más adelante. De esta manera, y siguiendo a Merrills,

44 Díez de Velasco, *Instituciones de derecho internacional público*, 660.

45 Mariño, *El arbitraje internacional*.

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 individuos⁴⁶.

Por consiguiente, no se puede 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 manera muy similar como, por ejemplo, el artículo 25 de los Modelos de Convenio de las Naciones Unidas (en adelante, MC ONU) y el de los Estados Unidos⁴⁷. También,

46 John G. Merrills, *International Dispute Settlement*, 2ª ed. (Cambridge: Cambridge University Press, 1996), citado por Troya Jaramillo, "Tributación y arbitraje internacional". En opinión de Gerrit Groen, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties". *Inter-tax*, 30, n.º 1 (2002): 3-27: el texto de Merrills es de inevitable lectura para analizar la naturaleza jurídica de los mecanismos internacionales de resolución de conflictos.

47 Para una buena comparación entre los textos de los modelos OCDE, ONU y de Estados Unidos, véase: Ekkehart Reimert y Alexander Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Reino Unido: Kluwer Law International, 2022). A quienes les interese, en esta última edición, también pueden profundizar sobre los comentarios y notas explicativas al modelo OCDE (en la versión de 1997), las conformidades, divergencias y la evolución de los CDI firmados por Alemania con base en esta versión del modelo.

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 Andina⁴⁸ y la Convención Nórdica de 1996⁴⁹.

Por ser el más conocido y relevante⁵⁰, se presenta a continuación cómo se consagraba la figura del procedimiento amistoso o *mutual agreement procedure* en la versión condensada del año 2005⁵¹ del Modelo de Convenio Tributario sobre el Ingreso y el Capital de la OCDE⁵²:

48 Fernando Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”. *Crónica Tributaria*, n.º 114 (2005), 141. Véase también: Victor Thuronyi, “International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty”. *Brooklyn Journal of International Law*, n.º 26 (2001): 1641-1681.

49 Aurora Ribes, “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”. *European Taxation*, 42, n.º 9 (2002): 301.

50 Al analizar estos modelos (en particular los artículos 25.3 de los modelos ONU y de Estados Unidos, último que adicionalmente incluye una lista exhaustiva de las cuestiones sobre las cuales las autoridades se encuentran autorizadas a consultar y buscar un acuerdo), Ribes, “Compulsory Arbitration”, 301, considera que las palabras de ellos son idénticas entre sí, pero que difieren de aquellas del modelo OCDE. Sin embargo, este es el más utilizado en el contexto internacional y, por lo tanto, reviste mayor interés académico.

51 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 del 2008. Véase: <http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?K=5KZK84MH58R5&CID=&LANG=EN>.

52 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 era lo

Art. 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 gravada 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^[53], ante aquella del Estado contratante del cual esa persona es nacional. El caso debe ser 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

máximo que los Estados estaban preparados a aceptar: Jean Philippe Chetcuti, "Arbitration in International Tax Dispute Resolution". *Lex E-Scripta*, (2001): <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>. Véanse los comentarios al: MC OCDE, artículo 25, (marginal 45).

- 53 El MC OCDE, 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 perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1º, también aplica para las personas que son residentes de uno o de los dos Estados contratantes".

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 anteriores⁵⁴.

Según el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y la doctrina tributaria internacional⁵⁵, 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

54 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version-2005, and Key Tax Features of Member Countries 2006* (París: Tiago Cassiano Neves Editor, 2006), 40-41.

55 En especial: Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 374; Reimert y Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*; José Manuel Calderón Carrero, "Spanish Supreme Court Jurisprudence on Taxpayer Access to Mutual Agreement Procedure". *Tax Note International*, 33, n.º 13 (2004): 1193-1196; Serrano Antón ("La cláusula de procedimiento amistoso", 141-171); Robert Couzin, "Why International Fiscal Arbitration: The Past and Current State", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues* (París: CCI e IFA, 2006), 3-4; y Groen, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", 4-7.

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”⁵⁶.

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 corresponda a las provisiones del convenio. Este mecanismo de solución es frecuentemente denominado por la doctrina *procedimiento amigable individual* o *en sentido estricto*⁵⁷.

En el tercer párrafo se invita y autoriza a las autoridades competentes de ambos Estados, a instancia internacional, a resolver problemas relacionados con la interpretación y aplicación de la convención (*procedimiento amigable interpretativo*⁵⁸) por medio de un acuerdo mutuo y, además, a ponerse de acuerdo en la eliminación de la doble tributación en aquellos casos no previstos por esta (*procedimiento amigable integrativo*⁵⁹).

Adicionalmente, para introducirles 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 con la mediación de una comisión conjunta

56 Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 144.

57 Alberto Xavier, *Derecho tributario internacional* (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 175.

58 *Ibídem*.

59 *Ibídem*. A similares clasificaciones llega Dominici en: Victor Uckmar (coord.), *Curso de derecho tributario internacional* (Bogotá: Temis, 2003), 142-143.

creada especialmente para tal fin⁶⁰. Es importante precisar que la confidencialidad de la información intercambiada se encuentra asegurada dentro de los propósitos de este mecanismo de solución de controversias.

Dentro de las características más importantes de este procedimiento se encuentran las siguientes⁶¹:

- *Excepcionalidad*. El procedimiento amistoso tiene el carácter de excepcional y extraordinario frente a las medidas internas de los Estados contratantes⁶².
- *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*, esta pertenece exclusivamente y de oficio a las autoridades competentes, y tiene por objeto una pluralidad indeterminada de casos.
- *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 tengan los contribuyentes en los ordenamientos internos. De esta manera, al comienzo

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

61 Seguimos principalmente a Xavier, *Derecho tributario internacional*, 175-178.

62 Véanse: Godoy Fajardo, Juan Pablo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis, 2006), 283; Francisco Alfredo García Prats, "Tributación de las rentas empresariales: rentas asociadas en los convenios de doble imposición", en *Fiscalidad internacional*, coordinado por Fernando Serrano Antón (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005), 373; y los comentarios del MC OCDE en el apartado 7 relativo al artículo 25.1.

del procedimiento no se requiere el agotamiento previo de los procedimientos internos y, por lo tanto, resulta admisible la acumulación de procesos en paralelo.

- *Procedimiento preventivo*. Puede llegar a ser efectivo ante la simple posibilidad de que se genere la doble tributación.
- *Bilateralidad*. Ante la inexistencia de soluciones unilaterales satisfactorias en su primera fase, el procedimiento amistoso permite solucionar el caso mediante un acuerdo amigable entre las autoridades competentes de los Estados en la segunda⁶³.
- *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 de representantes de ambas partes para el intercambio de posiciones orales. Así, no existen en este procedimiento ritos, plazos ni formalidades preestablecidos.

Finalmente, los comentarios al artículo 25^[64] —de la versión 2005— servían para clarificar los propósitos de dichas reglas generales y, si era necesario, para ampliarlos, principalmente en lo que tenía que ver con las pautas internacionales en el comportamiento de los procedimientos amistosos o, internamente, en el comportamiento de los procedimientos existentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE al encarar reclamaciones relacionadas con tributos. Adicionalmente, en los comentarios existía un apartado relacionado a la

63 La primera fase es denominada *interna* por Xavier, *Derecho tributario internacional*, y, la segunda, *internacional*.

64 OECD, *Model Tax Convention on Income*, 300-312.

interacción de este procedimiento con el mecanismo de resolución de disputas previsto en los General Agreement on Trade in Services así como las reservas de los países con respecto al artículo⁶⁵.

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 sucesorales 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 periodo 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 fallo⁶⁶.

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

66 Roland Walter, *Fiches de droit fiscal international* (París: Ellipses Édition, 2005), 31.

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

Según 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*, ya que 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 sometan⁶⁷.

Por tanto, en sentir del autor, el procedimiento anterior tendría relación estrecha con la *negociación* y una menos fuerte con el *arbitraje* y la *conciliación*. La relación con la negociación opera en la segunda fase del procedimiento amistoso, es decir, en la internacional, para el logro de un acuerdo entre los Estados contratantes⁶⁸. En cuanto al arbitraje, siguiendo la línea doctrinaria de Palao Taboada⁶⁹, si el *procedimiento amistoso* es de

67 Pages i Galtés, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 382-399. Análisis retomado de Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*.

68 Pages i Galtés se refiere al artículo 25.4 del Modelo de Convenio de la OCDE y manifiesta 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”: “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

69 Palao Taboada, “El procedimiento amistoso”, 317. En opinión de este tratadista, el *procedimiento amistoso* es una forma de *arbitraje en equidad*.

naturaleza mixta, por comportar elementos propios de la *transacción* y del *compromiso*⁷⁰ y los representantes de los Estados forman parte de una especie de comisión diplomática, podría considerarse que este procedimiento es una “variedad” de arbitraje internacional. Finalmente, en lo que tiene que ver con la conciliación, la única posible relación sería si en la fase internacional se creara una Comisión mixta, puesto que en tal hipótesis podría entenderse que esa comisión actuaría como un tercero competente para conocer la controversia y plantear una alternativa de solución.

Sin embargo, posteriormente, Pages i Galtés⁷¹ rectifica su posición al analizar de nuevo la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso, descarta que este sea arbitral y concluye 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*⁷².

Sobre este punto, 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 de la negociación se realiza entre las autoridades competentes y no por la vía diplomática⁷³.

70 Según Castán Tobeñas, *Derecho civil español*, el compromiso es “el acuerdo dirigido a someter una controversia a decisión arbitral”.

71 Pages i Galtés, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

72 *Ibíd.*, 399.

73 María Ángeles García Frías, “El arbitraje tributario internacional”, en *Fiscalidad internacional*, coordinado por Fernando Serrano Antón (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007), 1235, nota 19.

En la misma línea, Serrano Antón⁷⁴, 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” similitud⁷⁵, 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 [*sic*] o como pacto del compromiso⁷⁶.

Sin embargo, concluye que, a pesar de que las anteriores similitudes, son evidentes las diferencias “irreconciliables” (en sus términos) entre ambas figuras que impiden hablar de tal identificación. La principal diferencia 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,

74 Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 142.

75 En especial, cita el trabajo de Palao Taboada, “El procedimiento amistoso”, ya referido.

76 Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 143.

sin constituir otro cuerpo de decisión. La confusión puede surgir en la medida en que algunos CDI 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 lo tanto, del alcance de la legislación interna de cada Estado”⁷⁷.

No obstante, alejándonos un poco de la discusión española en torno a la naturaleza del procedimiento amistoso, retomemos lo manifestado por 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 cuasijudicial. Es tan formal o informal como lo decida el tribunal de arbitramento [*sic*], pero esencialmente el Procedimiento Amistoso provee de un foro en el que los administradores fiscales pueden discutir sus posiciones respecto de la aplicación de la convención para la determinación de la responsabilidad fiscal de un contribuyente específico

77 *Ibíd*em, 143.

en una situación específica con el propósito de llegar a una conclusión mancomunada⁷⁸.

En el sentir de este autor, 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, una vez fueron 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 el segundo (salvo por las pocas similitudes halladas por Serrano Antón) y que, si se trata de definir su naturaleza a partir de las figuras existentes en el contexto internacional, este parece estar más cercano a la *negociación internacional* en los términos anteriormente definidos⁷⁹.

En conclusión, retomando 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 solo 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 contrahendo* que obliga a las partes a negociar pero no a obtener un acuerdo⁸⁰.

78 Couzin, "Why International Fiscal Arbitration", 4.

79 A esta misma conclusión llegaron Groen, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", 4-5 y R. Dominici en: Uckmar (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 104. Este último lo hizo en el capítulo denominado "Las reglas para la resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional".

80 Xavier, *Derecho tributario internacional*, 177 [cursivas añadidas].

Concepto y naturaleza jurídica del arbitraje tributario internacional

Después de ver las anteriores clasificaciones y analizar la naturaleza del *procedimiento amistoso*, no es posible definir el arbitraje tributario *internacional* sin conceptualizar primero sobre el *interno*. De 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 otro⁸¹. Así pues, 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 respecto a la interpretación de una cuestión jurídica —como, por ejemplo el carácter deducible de un gasto—, y su objetivo es la aclaración de dicha controversia basada en el derecho. Por ende, el *arbitraje*, según el criterio de un tercero, debe tener su acomodo en aquellos acuerdos cuya finalidad sea eliminar la situación fáctica o jurídica de incertidumbre que se genera de parte de los intervinientes con respecto a fijar los supuestos que generan la obligación tributaria⁸².

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*

81 A diferencia, como muy bien lo señala Rafael Calvo Ortega, “En defensa del arbitraje tributario”. *Crónica Tributaria*, n.º 100 (2001): 153-166, sobre el *arbitraje tributario interestatal*, es decir, aquel entre las administraciones tributarias de distintos ámbitos de gobierno.

82 Guasp, *El arbitraje en el derecho español*, 77.

internacional deben cumplirse dos postulados, según Egas Reyes⁸³, los cuales compartimos:

1. La existencia de un tratado internacional impositivo debidamente aprobado por las autoridades.
2. Las materias para resolver deben ser de derecho tributario internacional, pues de lo contrario implicaría diferencias odiosas entre sujetos pasivos y se 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 sería el caso del *arbitraje tributario internacional*⁸⁴.

Como se profundiza 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 primer lugar, existe la necesidad de resolver disputas tributarias entre Estados, o aquellas planteadas por un contribuyente en las que se ven envueltas varias administraciones fiscales, para que se llegue a una solución obligatoria para las partes⁸⁵. Segundo, en las relaciones comerciales internacionales, al contratarse con un Estado extranjero, no se quiere dejar en los tribunales de ese Estado toda

83 Egas Reyes, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 114-118.

84 Alejandro Huergo Lora, *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo* (Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 2000).

85 Simón Mataix, “El arbitraje como técnica”.

la responsabilidad para la resolución de los conflictos que puedan surgir⁸⁶. Tercero, el comercio internacional exige técnicas simples y eficaces de solución de controversias para garantizar la seguridad y rapidez de las transacciones⁸⁷. Cuarto, la internacionalización de los regímenes tributarios locales por los procesos de integración regional (por ejemplo: de Comunidad Económica Europea, Comunidad Andina de Naciones [CAN] 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 independientes⁸⁸.

De esta manera, tras presentar las anteriores clasificaciones propuestas por los procesalistas y los internacionalistas, es importante darle aplicación al *arbitraje tributario internacional* enmarcándolo en los mecanismos *heterocompositivos*, por una parte, y en los *jurisdiccionales o jurídicos*, por otra. Sin embargo, no se puede desconocer la posición doctrinaria de Ismer⁸⁹ en cuya opinión el arbitraje internacional es un método de resolución de conflictos *cuasijudicial* (siguiendo la clasificación atrás presentada, *cuasijurisdiccional*), que debe ser distinguido de aquellos no judiciales (no jurisdiccionales o diplomáticos) y judiciales (jurisdiccionales)⁹⁰.

86 Huergo Lora, *La resolución extrajudicial de conflictos*.

87 Córdón Moreno, *El arbitraje en el derecho español*.

88 Susana C. Navarrine y Rubén Óscar Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias* (Buenos Aires: La Ley, 1992).

89 Roland Ismer, "Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty a German Perspective". *Bulletin for International Documentation*, 57, n.º 1 (2003): 18-23.

90 En igual línea argumentativa se encontraban la mayoría de los miembros del tribunal de la tesis. Es, por lo tanto, una opinión que no debe desconocerse.

Dentro de los métodos no judiciales, este autor clasifica algunas formas de *negociación*, como aquella contenida en el artículo 25 del MC OCDE, la *mediación* y la *conciliación* (estas dos últimas 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 terceros la obtención de una solución vinculante, pero entre uno y otro hay importantes diferencias, pues el primero depende de la existencia de Cortes permanentes, resuelve las disputas de acuerdo con reglas procesales preexistentes, los jueces trabajan por periodos de tiempo y no para un caso en concreto y, finalmente, estos deben ser totalmente independientes de las partes. Todo esto hace que el *arreglo judicial* sea un método judicial (jurisdiccional) mientras que el *arbitraje* debe ser clasificado como cuasijudicial (cuasijurisdiccional).

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 predicán directamente de la naturaleza internacional de la institución.

Obstáculos tradicionales al arbitraje tributario interno trasladados al ámbito internacional

Sin desestimar el planteamiento de García Frías, en la relatoría nacional española presentada en las XXII Jornadas

Latinoamericanas de Derecho Tributario⁹¹, según 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 discusión de la viabilidad y necesidad del arbitraje tributario internacional argumentos esgrimidos en el estudio de la figura en el ámbito interno. Se reconocen, además, las nuevas tendencias evolutivas del derecho tributario internacional por las cuales existe un grado elevado 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 Caamaño Anido y Calderón Carrero, quienes en el artículo denominado “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”⁹² 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, con lo cual conducen a la transformación de los principios tradicionales (generalidad, redistribución, igualdad, capacidad económica y progresividad) en otros, como pueden ser aquellos de la practicabilidad y eficacia

91 García Frías, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

92 Miguel Ángel Caamaño Anido y José Manuel Calderón Carrero, “Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?” *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 114, (2002): 245-288.

económica, o en los que surjan a partir de las “nuevas fuentes” del derecho tributario, por ejemplo, los CDI, la “legislación blanda” o *soft law*⁹³, los principios elaborados por el Comité Fiscal OCDE o algunos preceptos de los tratados de la Organización Mundial del Comercio⁹⁴.

A pesar de comprender la interesante discusión anterior, algunas de las reticencias internas comúnmente esbozadas y superadas tanto en la sede interna como internacional, son: el principio de legalidad, el principio de indisponibilidad del crédito tributario y la renuncia a la jurisdicción⁹⁵.

El *principio de legalidad*. Existen muchas definiciones del principio de legalidad y sus ámbitos de aplicación; sin embargo, retomamos la elaborada por González

93 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’): Ibidem. Es el caso, por ejemplo, del Modelo OCDE de Convenio de Doble Imposición y sus comentarios, al cual nos referimos constantemente a lo largo del presente trabajo.

94 Al respecto, recomendamos la lectura del referido artículo de Caamaño Anido y Calderón Carrero, “Globalización económica y poder tributario”, 245-288.

95 Es muy interesante la monografía elaborada por Paula Vicente-Arche Coloma, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta* (Madrid: Marcial Pons, 2005), 18, sobre los posibles límites constitucionales a la implantación del arbitraje en el ordenamiento tributario español y su concepto o naturaleza jurídica y aspectos *procedimentales*. En este documento no se ahonda en sus conclusiones por referirse estas exclusivamente al arbitraje tributario *interno* y no al *internacional*, al cual expresamente la monografía excluye de análisis.

García, quien junto con Lejeune Valcárcel, lo entienden en su concepción más restringida como aquel que

exige que solo 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 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 jurisdicción⁹⁶.

Así las cosas, los anteriores tratadistas distinguen entre las esferas normativa y aplicativa del principio de legalidad. La normativa 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 aplicativa, 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 ley*⁹⁷.

En el derecho interno de varios países se ha cuestionado la vulneración de este principio en las esferas mencionadas al pretender la aplicación del mecanismo del arbitraje tributario. Veamos algunos ejemplos. Para el caso español, García Frías manifiesta que la aparente vulneración de este principio se sustenta en que si

96 Eusebio González García y Ernesto Lejeune Valcárcel, *Derecho Tributario* I (Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2003), 34.

97 *Ibídem*, 35.

los tributos se establecen por ley y la administración tiene que realizar sus actuaciones tributarias con arreglo a aquella, entonces ni las partes ni un tercero (árbitro) podrían decidir nada diferente de lo establecido por el legislador. Sin embargo, a pesar de lo anterior, según esta autora, este principio carece de un valor de carácter absoluto, dada la coexistencia de otros principios que deben ser sopesados como: 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 efectiva⁹⁸. 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 norma⁹⁹. Así las cosas, se debería entender el principio de una manera más flexible¹⁰⁰.

98 García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 133 y 134.

99 López Díaz, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 416 y 417.

100 En este sentido se orientan las propuestas de Juan Martín Queralt *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid: Tecnos, 2000), 124; A. M. Pita Grandal y C. Ruiz Hidalgo en la comunicación técnica "El crédito tributario en la ley concursal y las técnicas de resolución de conflictos", "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 429; y María Luisa González Cuéllar-Serrano, "El arbitraje en el derecho tributario". *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 167 (1997): 11-44.

En la doctrina tributaria latinoamericana, tratadistas ecuatorianos como Troya Jaramillo y Egas Reyes¹⁰¹ reconocen la relatividad del alcance de este principio¹⁰². En criterio del último y siguiendo la jurisprudencia de las altas cortes ecuatorianas, no se pueden establecer límites al legislador en su tarea constitucional de la ley.

Por su parte, el paraguayo Elizeche concluye y propone en la relatoría nacional para el arbitraje interno paraguayo que se debe

atemperar la rigidez de la prevalencia maximalista del principio de legalidad, pero sin desconocerla ni demeritarla, sobre todo en la autorización legal conferida a las administraciones tributarias en la apreciación del hecho imponible y sus variables y sobre todo en su cuantificación antes de la determinación de la obligación tributaria¹⁰³.

Los peruanos, Delgado Ratto y Valle Billinghamst consideran que el arbitraje tributario no vulnera el principio de legalidad si se encuentra taxativamente previsto en una norma autorizante y los árbitros encargados de dirimir las controversias emiten sus laudos de acuerdo con el derecho vigente¹⁰⁴. En igual sentido se pronuncia Whitelaw¹⁰⁵, como relator nacional del Uruguay, cuando manifiesta que en el arbitraje interno no se produciría

101 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 10-11 y 93-95, respectivamente.

102 La posición doctrinaria de Troya Jaramillo se encuentra también ampliamente expuesta en: Troya Jaramillo, “Tributación y arbitraje internacional”.

103 Elizeche, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 219.

104 Delgado Ratto y Valle Billinghamst, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 238.

105 Whitelaw, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 259.

ninguna vulneración al principio de legalidad si la propia ley admitiera que las partes alcanzaran una solución acordada y la regulara¹⁰⁶. El venezolano Pittaluga considera que el principio de legalidad no se vulnera con el arbitraje tributario en la medida en que la administración no puede hacer más allá de lo que la ley le permite y dado que la obligación tributaria es un vínculo *ex lege*¹⁰⁷ que no nace por virtud del acuerdo alcanzado entre las partes que integran la relación jurídico-tributaria, sino por mérito de la verificación material de los presupuestos de hecho legalmente previstos¹⁰⁸. En la doctrina colombiana, Cruz de Quiñones¹⁰⁹, Plazas Vega y Piñeros Perdomo¹¹⁰ estiman que la admisión del arbitraje no significa que las soluciones arbitrales o negociadas puedan apartarse o sustituir la ley y, en consecuencia, 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 Casás, en cuya opinión el Estado constitucional de derecho se somete a la ley y a la jurisdicción, reconociendo el último

106 En línea opuesta, se encuentra su compatriota A. Mazz, en cuya opinión los argumentos sobre la flexibilidad del principio de legalidad no resultan convincentes y es partidario de una concepción estricta: A. Mazz, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 507.

107 En virtud de la ley.

108 Pittaluga, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 273.

109 Lucy Cruz de Quiñones, "El arbitraje y el derecho tributario" (documento inédito, s. f.), próximo a publicar en una monografía editada por la Universidad Externado de Colombia.

110 Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT], "Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario", tomo I, (ICDT, Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 2003), 587.

de los cometidos de competencia exclusiva y excluyente de sus jueces permanentes e integrantes del poder judicial¹¹¹. Es tan vehemente su posición doctrinal 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 por todas las proposiciones en las cuales se recomendaba la figura del arbitraje tributario en los campos nacional ni internacional y, si lo hizo, fue para “facilitar el logro de una redacción dogmáticamente más consistente”¹¹².

Hasta lo aquí descrito acerca de la discusión, que internamente se ha desarrollado en torno a la aparente vulneración del principio de legalidad por la aplicación del arbitraje tributario, la conclusión principal es que, salvo dos posiciones doctrinarias concretas, aunque respetables, como lo son las del argentino Casás y la uruguaya Mazz, la gran mayoría de la doctrina consiente en que no se debe comprender este principio de manera absoluta, sino relativa y flexible. De esta forma, no se vislumbra una inmediata violación de este principio.

A pesar de lo anterior, es decir, de la superación de las dificultades, esta discusión se ha trasladado a la hora de evaluar la posibilidad de adopción del arbitraje tributario internacional. Específicamente sobre este fenómeno

111 Casás, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 49. Una buena síntesis de sus argumentos se encuentra también en el capítulo de conclusiones de Casás, “Los mecanismos alternativos de resolución”, 297-299.

112 Para profundizar su posición doctrinaria, véase: José Osvaldo Casás, “Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur”. *Rivista di Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, n.º 1 (2002); Casás, *Los mecanismos alternativos de resolución*.

de traslación se han referido Palao Taboada¹¹³, Ribes Ribes¹¹⁴, Adonnino¹¹⁵, Simón Mataix¹¹⁶, Troya Jaramillo¹¹⁷ y García Frías¹¹⁸. Las principales conclusiones son las siguientes:

- 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, que actúan como representantes del Estado¹¹⁹, donde este tiene capacidad para disponer de sus tributos propios¹²⁰.

113 Palao Taboada, "El procedimiento amistoso".

114 Aurora Ribes, "Procedimiento amistoso". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 235 (s. f.); y Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*.

115 Adonnino, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 183-184.

116 Simón Mataix, "El arbitraje como técnica".

117 Troya Jaramillo, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 17; y Troya Jaramillo, "Tributación y arbitraje internacional", 445-453.

118 García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 150-151.

119 En opinión de Palao Taboada, "El procedimiento amistoso", 318: "Aunque 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".

120 El planteamiento original es de Palao Taboada. Sin embargo, es retomado por Simón Mataix y Ribes Ribes.

- 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 hacerlo¹²¹.
- 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 internacional¹²².

Finalmente, puesto que se aparta de la anterior línea doctrinal, es relevante retomar la posición de Casás, desde cuya perspectiva la admisión del arbitraje internacional, que supone la “declinación” (en sus términos) de la competencia de la justicia argentina en favor de árbitros extranjeros, por ser una renuncia de la soberanía y degradar los principios esenciales del derecho de gentes defendidos por las doctrinas elaboradas por de Irigoyen, Calvo y Drago, solo sería admisible desde la perspectiva constitucional argentina bajo los siguientes cuatro supuestos, de los cuales ninguno 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;

121 El planteamiento original es también de Palao Taboada y lo retoman Ribes Ribes y Troya Jaramillo.

122 Adonnino, *Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas*”, 183 y 184.

segundo, en materia de derechos humanos amparados por tratados elevados a 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*¹²³.

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 adopción del arbitraje tributario interno o internacional se apartaría del cumplimiento del principio de la indisponibilidad del crédito tributario¹²⁴.

Sin embargo, es importante precisar que, en sede internacional, algunos tratadistas como García Frías¹²⁵ y Palao Taboada¹²⁶ afirman que es un problema que ni siquiera se debería llegar a plantear. Para el último, “no es, en realidad, la administración quien celebra pactos sobre los tributos que ha de exigir, sino el Estado en su personalidad

123 Casás, *Los mecanismos alternativos de resolución*, 299-300.

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

125 García Frías, “El arbitraje tributario internacional”, 1237.

126 Palao Taboada, “El procedimiento amistoso”.

internacional unitaria, el cual sí tiene, como es obvio, poder de disposición sobre sus propios tributos”¹²⁷.

En una comprensión literal del principio, la administración no puede disponer de los créditos tributarios y, siguiendo a 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 integridad¹²⁸. Por consiguiente, la administración no puede ejercer facultades discrecionales, sino exclusivamente regladas. Precisamente este constituye el punto de encuentro con el principio de legalidad, donde se hacen extensivos los argumentos presentados en cuanto a que su entendimiento no debe ser de manera absoluta, sino relativa tanto en el ámbito interno como en el internacional.

Así pues, aunque el principio de indisponibilidad del crédito tributario es 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 arbitral¹²⁹, a continuación, se presentan las siguientes

127 *Ibidem*, 318.

128 Troya Jaramillo, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 11-13.

129 *Ibidem*, relatorías nacionales de Ecuador (Edgas Reyes), España (García Frías), Italia (Adonnino), Paraguay (Elizache), Perú (Delgado Ratto y Valle Billinghamurst), Venezuela (Fraga Pittaluga) y comunicaciones técnicas de Ecuador (Yupanqui), España (Pita Grandal y Ruiz Hidalgo), Uruguay (Mazz y Pérez Novaro); González Cuéllar-Serrano, “El arbitraje en el Derecho Tributario”; Simón Mataix, “El arbitraje como técnica”; Rafael Calvo Ortega, “Litigiosidad

propuestas doctrinales que permiten comprender adecuadamente la relatividad del principio.

En primer lugar, el principio de la indisponibilidad del crédito tributario no causa la prohibición del arbitraje, sino la existencia de una habilitación legal previa¹³⁰. En ese sentido, siguiendo a López Díaz¹³¹, la indisponibilidad debe reformularse y entenderse como disponibilidad legal del crédito tributario. De esta manera, la eventual disponibilidad del crédito tributario se convierte en objeto de ley. Con respecto a este aspecto, 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 esta deriva de la reserva de ley y del principio de legalidad, y es una consecuencia directa del principio de tipicidad y de las motivaciones de seguridad jurídica que los inspiran”¹³², pero, como vimos, no existiría con el arbitraje una vulneración de dichos principios.

fiscal y arbitraje tributario”. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 17, n.º 2 (2001): 251-263; Mauricio Plazas Vega y Mauricio Piñeros Perdomo, “Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria” (ICDT, XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 2003); entre otros.

- 130 Un buen desarrollo de esta propuesta doctrinal se encuentra en González Cuéllar-Serrano, “El arbitraje en el derecho tributario”, 32-35.
- 131 López Díaz, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 418-419.
- 132 García Novoa, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 459. Véase también: María Dolores Arias Abellán, “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Madrid: IEF, 1991).

En segundo lugar, es relevante mencionar la posición doctrinaria de Cruz Padial y de García Calvente¹³³ por la cual solo es posible someter a arbitraje aquello que es disponible por las partes. De esa manera, únicamente podrán llevarse a solución arbitral los casos en que la administración tributaria tenga poder de disposición. En este punto, se retorna a la exigencia de una habilitación previa y la cuestión a dilucidar dependerá de lo dispuesto en los ordenamientos jurídicos internos¹³⁴ para el caso del arbitraje tributario interno y del poder de disposición de sus propios tributos de los Estados para el arbitraje tributario internacional. Así, 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”¹³⁵.

La *renuncia a la jurisdicción*¹³⁶. García Frías¹³⁷ analiza en el ámbito interno la figura del arbitraje tributario como alternativa a la jurisdicción y lo traspone al ámbito

133 Ignacio Cruz Padial y Yolanda García Calvente, “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”. *Quincena Fiscal*, n° 8 (2002): 7-14.

134 Una interesante discusión sobre el poder de disposición de los particulares y de la propia administración en materia tributaria se encuentra en los textos citados anteriormente de Cruz de Quiñones, “El arbitraje y el derecho tributario” y Troya Jaramillo, “Tributación y arbitraje internacional”; también en la comunicación técnica de Y. Yupanqui (Ecuador), en “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 353-357.

135 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

136 En sentido amplio, entiéndase como la competencia y poderes conferidos a una autoridad: Raymond Guillén y Jean Vincent, *Diccionario jurídico* (Bogotá: Temis, 1990).

137 García Frías, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 133 y 150-151.

internacional. Para el caso concreto del derecho interno español evalúa, a partir de los pronunciamientos de la jurisprudencia, la constitucionalidad de esta figura, dada la existencia de consagraciones expresas que reservan la jurisdicción a los tribunales¹³⁸ y que le reconocen el derecho a la tutela judicial efectiva. La gran conclusión de la jurisprudencia 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, internacionalmente, cierta renuncia al ejercicio de sus competencias, tanto tributarias como procesales, en especial una limitación a su poder tributario¹³⁹. A pesar de lo anterior y a la tradicional reticencia a esta 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 mecanismo¹⁴⁰. Finalmente, al adoptar los mecanismos convencionales para la solución de

138 D. Leite de Campos, en la relatoría nacional de Portugal, "A Arbitragem em Direito Tributário" ("Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 225-227), se refiere ampliamente al monopolio de la administración de la justicia en el Estado por medio de los juzgados como obstáculo al arbitraje en el derecho fiscal. Para el caso venezolano, Fraga Pittaluga analiza de manera similar el pretendido monopolio estatal de la justicia tributaria ("Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 275).

139 Véase también: Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 46-48.

140 Así se demuestra ampliamente en: "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 151-163.

controversias, los Estados consienten una prórroga de la jurisdicción nacional que no resulta impuesta ni contraria al concepto de soberanía¹⁴¹.

El *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, en especial Ancel¹⁴², y algunos latinoamericanos como Fraga Pittaluga¹⁴³ y Troya Jaramillo¹⁴⁴ han analizado el tema en los ámbitos internos, trasladándolos luego al contexto internacional.

Ancel, en su excelente ponencia “Arbitrage et ordre public fiscal”¹⁴⁵, reconoce que los asuntos tributarios pertenecen indudablemente al *hard core* de las políticas públicas y, por ende, están fuertemente vinculados al concepto de orden público. Al estudiar la posibilidad de arbitrar la materia fiscal es vital para el autor evaluar las “limitaciones” que pueden hacerse del orden público fiscal en dos niveles. Por una parte, la competencia de los árbitros es limitada con respecto a materias no arbitrables por su fuerte vínculo con el orden público fiscal y, por otra, la

141 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 262. Idea analizada también por Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*: al afirmar que, en el orden internacional, la prórroga de jurisdicción en 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.

142 Ancel, “Arbitrage et ordre public”, 269-288.

143 Fraga Pittaluga, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 269-278.

144 Troya Jaramillo, “Tributación y arbitraje internacional”, 448-449.

145 Ancel, “Arbitrage et ordre public fiscal”.

limitación del laudo proferido por los árbitros, en cuanto no puede ser contrario al orden público, se puede configurar como causal de nulidad de él.

Para analizar las fronteras del orden público fiscal y realizando un choque frontal entre el arbitraje y el orden público para medir si este es permitido o prohibido a los árbitros, estudia algunas disposiciones del Código Civil francés¹⁴⁶, de cuya lectura se concluiría que no podrían arbitrase materias relacionadas con el orden público, con lo cual se cae en la falacia de que todas las materias se encuentran relacionadas directa o indirectamente con este orden y, por lo tanto, no podrían ser arbitrables. La cuestión fue resuelta mediante varias jurisprudencias proferidas por las altas cortes francesas, las cuales desde 1950^[147] 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 existe un pequeño número de cuestiones de orden público que forman parte del *noyau dur* que deben ser sustraídas del arbitraje y, en consecuencia, reservadas a la jurisdicción estatal. Ahora bien, algunas materias por fuera del *noyau dur* pueden ser, en principio, arbitrables y solo 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 mediante la jurisprudencia es que, tras más de cincuenta años, tanto la misma jurisprudencia como las aproximaciones doctrinales abogan por la extensión del arbitraje.

146 En especial, el artículo 2060.

147 A partir de la sentencia Tissot.

Ancel analiza esta teoría para el arbitraje interno francés dejando abierto el análisis del arbitraje tributario internacional a las ponencias de Fadlallah y Manciaux. Estos trabajos infortunadamente no profundizan este tema, salvo por una breve alusión del último relativa a que el orden público internacional no constituye un obstáculo al arbitraje de los litigios fiscales, donde aclara inclusive que, si existiera de por medio una cláusula compromisoria, sería contrario al orden público no acudir a él¹⁴⁸.

En contraposición, Ancel deja de manifiesto que el problema en el derecho tributario internacional debe ser fundamentalmente el mismo y debe responder a dos preguntas suplementarias específicas, a saber: ¿cuál es la ley aplicable al arbitraje? y ¿qué orden público debe aplicar el árbitro, el nacional o el transnacional? Estas preguntas, contrario a lo que insinúa este autor, creemos que no son problemáticas para el derecho tributario internacional, sino por el contrario, sencillas de responder, pues internacionalmente 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, ya que limita más fuertemente la autonomía de la voluntad para garantizar la paz, la seguridad y la estabilidad política, financiera, económica, etcétera, de los países. Por su parte, el

148 Sébastien Manciaux, "Changement de législation fiscale et arbitrage international". *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001): 311-342.

orden público internacional está constituido por el conjunto de principios fundamentales del ordenamiento jurídico respectivo, donde una ley o sentencia extranjera es aplicable únicamente si es consistente con estos y no viola el sentido de justicia interno, además de ser reconocida por una corte nacional¹⁴⁹.

Por su parte, Fraga Pittaluga¹⁵⁰ considera que tradicionalmente se ha entendido que las normas tributarias son de orden público y que, por 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 tributarias, ya que el único acuerdo existente es el relativo al procedimiento y a las personas que resolverán la disputa. Además, concluye que para el caso venezolano, como seguramente lo sería para otros ordenamientos jurídicos si se hiciera el análisis de rigor, no toda la normativa tributaria es de orden público e inclusive podría ser objeto de transacción.

Finalmente, Troya Jaramillo entiende que la existencia de intereses superiores de la comunidad internacional coadyuva a la necesidad del arbitraje tributario internacional y la reticente objeción a este mecanismo manifestada en el ámbito interno se atenúa en el internacional¹⁵¹.

149 Botero y Correa, *Arbitraje internacional*.

150 Luis Fraga Pittaluga, *Principios constitucionales de la tributación* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2012); *Arbitraje tributario interno e internacional* (Caracas: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello y Editorial Jurídica Venezolana, 2020).

151 Troya Jaramillo retoma los planteamientos de Elena Artuch Iriberry, "Arbitraje comercial internacional" (documento inédito, 2003).

Los obstáculos al arbitraje tributario internacional

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

Obstáculos al arbitraje internacional en otras áreas del derecho internacional público. Puesto que el derecho tributario es parte del derecho administrativo especial público¹⁵², resulta interesante evaluar las críticas que, en el plano 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 determinado¹⁵³. Sin embargo, arbitrar materias de orden público o donde exista un interés público acepta matices, como se explicó anteriormente.

Park y Tillinghast, en su excelente monografía *Income Tax Treaty Arbitration*¹⁵⁴, presentan, además de otras objeciones de política al arbitraje tributario internacional a las cuales nos referiremos más adelante, las críticas al *arbitraje de inversión* incluido en el North American Free Trade Agreement (Nafta) para dirimir controversias de los inversionistas extranjeros relativas a derechos *anti-dumping* y compensatorios.

152 Compartimos la definición de derecho tributario expuesta por Giannini, *Instituciones de derecho tributario*, según la cual “es 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”.

153 Barona Vilar, *Solución extrajudicial de conflictos*.

154 William W. Park y David R. Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration* (Amersfoort: IFA, 2004).

Desde que el tratado entró en vigor, el arbitraje se tornó poco atractivo para los intereses de los Estados Unidos 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 locales.

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, los tratadistas reconocen que dejar la interpretación del tratado a las cortes de uno u otro país puede no ser beneficioso cuando el arbitraje sea 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, Mariño¹⁵⁵ 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 ambiente*, el *enriquecimiento injusto* y a los litigios tradicionales sobre *cooperación técnica y de jurisdicción* entre Estados. En opinión de este autor, los asuntos de alto interés político se sustraen siempre del arbitraje y se destinan a los medios no jurisdiccionales o diplomáticos.

155 Mariño, *El arbitraje internacional*.

De esta manera se concluye que en otras áreas diferentes de la tributaria existen también resistencias relativas a la aplicación del arbitraje internacional. El escenario se complica aún más, como lo reconoce Hortalà i Vallvé¹⁵⁶, cuando el arbitraje tributario internacional no se ha desarrollado al mismo ritmo que en otros campos de las relaciones internacionales. No se puede tampoco olvidar que en la doctrina y jurisprudencia arbitrales francesas se ha reconocido inclusive la posibilidad de acudir al arbitraje para solucionar cuestiones fiscales en arbitrajes comerciales, civiles o de inversión en las que quizás existan menos reticencias a su aplicación¹⁵⁷.

Refiriéndose concretamente a los tratados bilaterales de inversión (BIT), Altman manifiesta, en la introducción de su tesis doctoral¹⁵⁸, que pese a que estos tratados y los tributarios persiguen 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, como se profundizará más adelante, incluyen en sus textos predominantemente el procedimiento amistoso para solucionar problemas surgidos entre los Estados contratantes mediante una “negociación diplomática” entre sus autoridades competentes¹⁵⁹.

156 Hortalà i Vallvé, “El arbitraje en materia tributaria”.

157 Véanse: Le Gall, “Fiscalité et arbitrage”, 3-38 y “Fiscalité et arbitrage”, 253-267; y las ponencias de Ibrahim Fadlallah, “Arbitrage international et litiges fiscaux”. *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001); y Manciaux, “Changement de législation fiscal”, 299-310 y 311-339.

158 Zvi Daniel Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, vol. 11 (Países Bajos: IBFD-Academic Council, 2005).

159 Según Altman, existen en la actualidad más de dos mil doscientos BIT firmados y alrededor de mil quinientos se refieren al *International Center for Settlement of Investment Disputes* (ICSID) como la institución administradora de la resolución

En la misma línea, citando a 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*¹⁶⁰.

Inexistencia de una jurisdicción tributaria internacional. Una de las reiterativas objeciones al arbitraje tributario internacional y 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 CDI o cualquier problema relativo a la fiscalidad internacional. Además, aunque una importante parte de la doctrina ha pensado que el Tribunal de La Haya es el indicado para desempeñar ese papel, jamás se le ha sometido un diferendo de tal naturaleza¹⁶¹.

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.

160 Troya Jaramillo, "Tributación y arbitraje internacional", 448 y 449.

161 Walter, *Fiches de droit fiscal international*, 28.

En los diferentes seminarios en los cuales se ha discutido el tema, referidos en la nota de pie de página 15 de la “Introducción”, y en las monografías o artículos de algunos de los autores reconocidos en la materia, se han propuesto diferentes alternativas para solucionar el problema¹⁶²:

- La creación de un cuerpo supranacional para evitar la doble imposición¹⁶³.
- La creación de una corte fiscal internacional¹⁶⁴.

162 Una buena síntesis la encuentra en Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 61-77; en Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*; John Azzy, “Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 52, n.ºs 8 y 9 (1998); Fernando Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001); Ribes Ribes, “Compulsory Arbitration”, 301-302.

163 Propuesta original del doctrinante alemán von Bar en el Congreso de Cambridge celebrado en 1895. Véase: Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 68.

164 Propuesta original de Garelli en 1899, apoyada por Guggenheim, Pugliese, Van Hoorn, Michel y Emmen Riedel. Navarrine y Asorey, *Arbitraje, jurisdicción arbitral*, 68. La IFA ha realizado esta recomendación en varios de sus congresos. Por ejemplo, en el celebrado en La Haya en 1947, y mediante una importante resolución de su Asamblea General, se sugiere que las representaciones nacionales de los Estados elaboren estudios y negociaciones con el fin de crear un tribunal internacional tributario. El comité de estudio lo conformaron Michel, Cardyn, Udina, Imboden, Brabson, Jarach y Emmen Riedel, pero infortunadamente sus trabajos no se concluyeron totalmente. Por su parte, en el comité celebrado en Montecarlo en 1950, se decidió incluir el tema de la creación del Tribunal Internacional Tributario en la agenda del siguiente congreso, designando a Michel y Emmen Riedel como relatores generales y se les encargó a los representantes estatales la elaboración de informes nacionales. En el comité celebrado en Zúrich en 1951, el tema de la

- La creación del Tribunal Permanente Internacional de Justicia como órgano llamado a dirimir, en último recurso, las controversias de los tratados de doble imposición¹⁶⁵.
- La 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 argumentara la inaplicación de un convenio vigente¹⁶⁶.
- La constitución de tribunales mixtos para cuestiones tributarias, de naturaleza arbitral, como un paso intermedio para la formación de una corte internacional que intervendría en la solución de conflictos entre Estados y entre un Estado y particulares¹⁶⁷.
- La utilización de los tribunales internacionales ya existentes tales como el Tribunal Internacional de Justicia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) y el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina¹⁶⁸.

conveniencia de crear una instancia judicial internacional encargada de interpretar y aplicar los CDI fue ampliamente abordado. Por lo tanto, se recomienda la lectura de las diferentes opiniones presentadas.

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

166 Gustaf Lindecrona y Nils Mattson, *Arbitration in Taxation* (Países Bajos: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981).

167 Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Impuestos a los ingresos brutos* (Buenos Aires: Depalma, 1982).

168 Véanse: Mario Züger, "Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty", en *Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law* (Viena: Linde Verlag Wien y Kluwer International Law, 1998); Edwin van der Bruggen, "Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We already Have an International Tax Court?". *Intertax*, 29, n.ºs 8 y 9

Es el caso, por ejemplo, del CDI suscrito entre Austria y Alemania, que contiene una cláusula arbitral que, por primera vez, prevé que el TJCE actúe como institución arbitral a la hora de interpretar el tratado. Este procedimiento es suplementario del procedimiento amistoso, en el cual, si transcurridos tres 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 concesiones recíprocas para que el caso no llegue a esta instancia. En la práctica, sin embargo, muy pocos casos lo han hecho¹⁶⁹.

En opinión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, este 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. En ese sentido, constituye 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 TJCE creen una instancia de interpretación común internacional¹⁷⁰.

(2001): 250-318; Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 410-411; García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas"; Walter, *Fiches de droit fiscal international*, 28; y Mario Züger, "The ECJ Arbitration Court for the new Austria-Germany Tax Treaty". *European Taxation*, 40, n.º 3 (2000), 101-105.

169 Züger, "The ECJ Arbitration Court".

170 *Ibidem*.

En definitiva, aunque es la solución idónea desde la perspectiva teórica y fue 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 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 causan dificultan su adopción.

En consecuencia, parece más viable la utilización de los tribunales ya existentes, con lo cual tan solo se logra “parcialmente” las ventajas de una jurisdicción especializada internacional, dentro de las cuales, entre otras, se encuentran la uniformidad de la jurisprudencia, 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.

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 internacionales¹⁷¹. Una interesante interpretación de esta dificultad

171 Véanse: Troya Jaramillo (Ecuador), Piñeros Perdomo (Colombia), Adonnino (Italia), Casás (Argentina) y Egas Reyes (Ecuador), entre otras, en “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”. En igual línea doctrinal, puede consultarse: González Cuéllar-Serrano, “El arbitraje en el derecho tributario”, 26-28.

la describe 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. De esta manera, sería necesario adoptar dichas resoluciones como legislación interna para que pudieran afectarlos y reconocerse su *autoexigibilidad*¹⁷².

Así pues, es indispensable evaluar para cada uno de los países que acudan al mecanismo del arbitraje tributario internacional, cómo ensambla la jurisdicción internacional con su ordenamiento constitucional interno¹⁷³. Para esto, los distintos Estados deberán crear normas constitucionales en sus ordenamientos internos que permitan aplicar disposiciones internacionales impositivas en sus propios límites tomando, por ejemplo, como principio fundamental el de la reciprocidad¹⁷⁴.

La *renuncia a la soberanía*¹⁷⁵. Esta es sin lugar a duda la principal de las objeciones aducidas por la doctrina tributaria internacional en lo que respecta al arbitraje tributario. Básicamente consiste en la limitación del poder estatal supremo que usualmente alude a tres esferas según el derecho internacional público: por una parte, el poder de derecho, a causa de su institucionalización;

172 Adonnino, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 171-188.

173 Para los casos argentino y colombiano, Casás y Piñeros Perdomo realizan los análisis respectivos en "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 51 y 90.

174 Egas Reyes, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 111. Véase, en especial, la recomendación de Egas Reyes.

175 Un interesante y amplio análisis de la idea de soberanía en materia tributaria en el plano internacional lo realiza Carlos María López Espadafor, *Incidencia del derecho internacional general en materia tributaria* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005), 11-22.

el poder originario, es decir, el 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 internacional¹⁷⁶.

Sus principales exponentes argumentan 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)¹⁷⁷ 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 gentes¹⁷⁸.

Sus contradictores, por su parte, arguyen que las modernas concepciones de la soberanía no impedirían el establecimiento del arbitraje internacional¹⁷⁹, que los efectos políticos de la integración de los países en mercados

176 Guillén y Vincent, *Diccionario jurídico*, 361.

177 Tesis expuestas por los ecuatorianos Troya Jaramillo y Egas Reyes y por el portugués Leite de Campos en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. En la misma línea, argumentaron los peruanos Delgado Ratto y Valle Billingham; también Ribes Ribes citando a L. Hinnekens en: Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional*, 97-125; y Fadlallah, "Arbitrage et litiges fiscales", 299-301.

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

179 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 (C. Const., Sent. C-578/2002, M. P. Manuel José Cepeda Espinoza). Este ejemplo se toma de la ponencia de Piñeros Perdomo en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

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 un atributo de ella¹⁸⁰.

Así, en las relaciones económicas internacionales los Estados tienen mucho interés en la inversión extranjera, en la gran mayoría de las veces, disponen de poco capital para hacerla y, en consecuencia, crean regímenes fiscales atractivos para ella. 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 independencia¹⁸¹.

Adicionalmente, 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 territorio extranjero; restricciones que proceden de acuerdos internacionales, de los convenios para evitar la doble imposición internacional y de las normas internas de los Estados. Así las cosas, algunos consideran que las normas internacionales pueden limitar el poder tributario de los Estados ya sea, por ejemplo, por la propia decisión del Estado en cuestión mediante la

180 Véase el interesante contraargumento esbozado por García Frías en su ponencia en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que se apoya en lo expresado por Groen, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties".

181 Argumentos de Manciaux, "Changement de législation fiscale", 312-314.

suscripción de CDI, por otras razones cuando se trata de una restricción de carácter jurisdiccional o cuando proceda del derecho internacional consuetudinario¹⁸².

Por ende, el arbitraje internacional no amenaza la soberanía nacional porque 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. Además, 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 tributos¹⁸³.

Finalmente, siguiendo a Park y Tillinghast¹⁸⁴, otras áreas como la inversión extranjera, en las que surgen controversias que envuelven importantes intereses estatales¹⁸⁵, rutinariamente se encuentran sujetas al arbitraje internacional, de modo que no se entiende por qué las disputas surgidas de tratados de tributos deben tener un *status* más sensible. Adicionalmente, la inexistencia de restricciones constitucionales, analizada anteriormente, representa una garantía de la no vulneración de la soberanía estatal y la necesidad de agotar previamente

182 Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional*, cap. VI.

183 Interesantes tesis, que compartimos plenamente, fueron abordadas por A. Marco Chávez Gonzáles, "El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú". *Revista Iberoamericana de Arbitraje y Mediación*, (2006).

184 Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 11-12.

185 Como, por ejemplo, la nacionalización de la propiedad privada (infraestructura económica), la protección del ambiente y los recursos naturales.

el procedimiento amistoso o los procedimientos intergubernamentales que dan la oportunidad de resolver la controversia sin acudir directamente al arbitraje.

Así, 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. Esta cuestión ya había sido reconocida por Le Gall en su escrito pionero de la doctrina arbitral francesa de 1994^[186].

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”¹⁸⁷.

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 si existen otras facilidades?* Los tratadistas que mejor resuelven el anterior cuestionamiento son Park y Tillinghast¹⁸⁸. Según ellos, aunque existen otros instrumentos, estos son menos que completamente satisfactorios, pues cuando una controversia surge por la aplicación o interpretación inconsistente de un tratado de impuestos, se dispone básicamente de dos débiles alternativas.

La primera alternativa es comenzar 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

186 Le Gall, “Fiscalité et arbitrage”, 35-38.

187 Chávez Gonzáles, “El arbitraje internacional tributario”, 3.

188 Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 10-11.

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 razón surgieron los arbitrajes internacionales en campos como el comercio y la inversión. No obstante, la otra opción con que cuentan las partes es acudir al procedimiento amistoso previsto en la gran mayoría de los tratados sobre impuestos; instrumento que, como veremos, adolece de serios inconvenientes en su aplicación.

Así mismo, no olvidemos que según la OCDE, en un informe presentado en 1984 denominado *Transfer Pricing and Multinational Enterprises-Three Taxation Issues*, la necesidad del arbitraje tributario internacional no se encontraba demostrada y, por lo tanto, en ese momento, este ente internacional se manifestó en contra de la figura. Sin embargo, esta posición, como veremos, ha cambiado radicalmente en sus últimos análisis.

En consecuencia, 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.

Bondades del arbitraje tributario internacional

Pues bien, a pesar de todas las anteriores dificultades que la doctrina ha manifestado en cuanto a la utilización del arbitraje tributario internacional, ya superadas, como se vio; los defensores de la figura han presentado así mismo sus aspectos favorables, los cuales podrían resumirse como se expone a continuación¹⁸⁹.

189 Para profundizar sobre la institución del arbitraje internacional en general, véase: Nicolás Gamboa Morales, *Apuntes*

Influencia de los fenómenos de globalización e internacionalización

Una interesante conceptualización de la globalización es aquella elaborada por Stiglitz, premio Nobel de economía en el 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 fronteras¹⁹⁰.

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

sobre arbitraje internacional (Bogotá: Universidad del Rosario, 2006), 36-54, quien examina sus virtudes y demuestra las ventajas de su utilización en el contexto internacional “globalizado”. Dentro de las principales ventajas presentadas por él se encuentran: su neutralidad, flexibilidad procedimental, confidencialidad, celeridad y efectividad.

- 190 Joseph E. Stiglitz, *El malestar en la globalización* (Bogotá: Taurus, 2002), 34. Otras interesantes definiciones son analizadas por Caamaño Anido y Calderón Carrero “Globalización económica y poder tributario”, 245-288.

de conocimientos (tecnología) a través de las fronteras internacionales¹⁹¹.

De esta manera, la globalización ha fomentado la extensión del comercio internacional de bienes y servicios, la inversión extranjera y los negocios internacionales, lo cual ha causado un importante crecimiento del número de controversias internacionales dentro de las cuales las fiscales adquieren una posición preponderante¹⁹². Así, en todo el mundo 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 internacionales¹⁹³.

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

191 Definición disponible en: “La globalización: ¿Amenaza u oportunidad?”, *Fondo Monetario Internacional*, última modificación abril del 2000, acceso el 12 de junio del 2008, <http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/esl/041200s.htm#II>.

192 Al respecto Hortalà i Vallvé, “El arbitraje en materia tributaria”, 55, manifiesta que: “el nivel de globalización creciente de la economía con su consiguiente incremento del volumen de inversión transnacional comporta un mayor número de controversias en el ámbito fiscal, controversias que ya no solo 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”.

193 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 109, 172 y 305.

administración, lo que causa un aumento en la *litigiosidad*¹⁹⁴. No debe desconocerse, aunque por mucho tiempo fue así, que la administración tributaria y el contribuyente pueden tener apreciaciones diversas e interpretaciones divergentes en materia legal tributaria por la concurrencia de intereses diferentes y propios¹⁹⁵.

Pero, *¿de dónde surge la complejidad?* García Frías considera que el procedimiento de gestión es de masas, común a la mayor parte de los ordenamientos, hace casi imposible la perfecta determinación de los hechos imponibles y la exacta aplicación de la norma al caso concreto. Esto desencadena liquidaciones que tienen incorrecciones como resultado del propio sistema¹⁹⁶.

Por su parte, Pita Grandal y Ruiz de Hidalgo consideran que la complejidad surge de las dos caras que presenta un mismo fenómeno. Por una parte, el sistema tributario se caracteriza por las garantías que los contribuyentes tienen reconocidas y, por otra, como consecuencia de tal desarrollo, surgen conflictos en la aplicación de las normas entre administración y administrados¹⁹⁷. En igual línea, García Novoa¹⁹⁸ considera que la complejidad del sistema de gestión tributaria surge por la fuerte privatización de la cual ha sido objeto, con una importante participación del contribuyente que debe interpretar y aplicar la ley.

194 Planteamiento expuesto por García Frías y García Novoa, entre otros, en: "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 138 y 454-455.

195 García Novoa, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 455.

196 García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 138.

197 Pita Grandal y Ruiz de Hidalgo, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 423-424.

198 García Novoa, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 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 es necesario, en aras de la justicia, diseñar mecanismos que, como el arbitraje, den pronta resolución a las controversias crecientes entre las partes.

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 falencias dentro de las cuales se encuentran la lentitud en la resolución de las controversias¹⁹⁹, la falta de preparación de los jueces en las complejas materias tributarias²⁰⁰, la carencia de independencia de estos²⁰¹, la falta de tutela efectiva²⁰², la crisis del procedimiento por burocracia y exceso de formalismos dilatorios²⁰³, la poca probabilidad de acuerdo que conduce a la falta de certeza y

199 Problema referido por García Frías, Adonnino y Yupanqui, entre otros, en: "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 163-164, 171-172 y 353, respectivamente; y también por Simón Mataix, "El arbitraje como técnica", 181; Troya Jaramillo, "Tributación y arbitraje internacional", 433-434; y Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 7.

200 García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 138; Simón Mataix, "El arbitraje como técnica", 181; y Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 7.

201 García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 163-164. Simón Mataix, "El arbitraje como técnica", 181.

202 Whitelaw, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 254.

203 Adonnino se refiere a la "crisis" del procedimiento de los órganos jurisdiccionales. Yupangui también lo hace en las

eficacia²⁰⁴, la no publicidad de las circunstancias del litigio²⁰⁵, entre otras. Estas responden en esencia a la crisis global en el mundo en materia de justicia.

Todo lo anterior ocasiona que las empresas que realizan inversiones internacionales no confíen en los tribunales internos y autoridades nacionales, hecho que desincentiva el comercio internacional o genera el aumento de costos de transacción que en últimas afectan el precio para usuario final de los bienes o servicios.

Retomando las palabras de 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 es 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)²⁰⁶.

El arbitraje tributario internacional responde a las anteriores debilidades de los procedimientos tradicionales

“Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 171 y 353 y Simón Mataix, “El arbitraje como técnica”, 181.

204 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 163-164, 353, 468-469 y 506.

205 Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 7.

206 Whitelaw, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 254.

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 naturaleza²⁰⁷.

Además, con respecto a los procedimientos amistosos existentes en el contexto internacional para resolver conflictos tributarios, y como se verá más adelante, son varias 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 en favor de su país y la superación de la falta de efectividad de dicho procedimiento²⁰⁸.

Fenómeno de privatización y su influencia en el derecho público

El arbitraje tributario internacional es consecuencia del fenómeno de privatización que sufre el derecho público y, por tanto, los tribunales arbitrales respondieron a esta evolución. En ese sentido, Navarrine y Asorey consideran que la materia impositiva aparece como la mayor riqueza para ser arbitrable, dado que “el papel excluyente

207 Entre otros: Simón Mataix, “El arbitraje como técnica”, 181.

208 “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 164 y 254. Sobre este particular, véase también: Calvo Ortega, “En defensa del arbitraje tributario”, 153-166.

de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia”²⁰⁹.

Todo lo anterior responde a la desregulación de las actividades monopólicas del Estado y su “privatización”, en la cual la noción de “orden público” dejó de constituir un obstáculo para la calificación de la materia arbitrable²¹⁰.

Carencias del derecho de los contribuyentes a la tutela judicial efectiva internacional

Usualmente esta ventaja ha sido muy poco aducida por la doctrina²¹¹, pero se considera relevante su mención, puesto que podría parecer que, al tener el Estado la posibilidad de empezar el procedimiento, sea este amistoso o arbitral, actuaría en defensa de los intereses del contribuyente. Sin embargo, retomando a G. Groen, puede suceder que su función sea menos benévola de lo pensado²¹².

No obstante, mencionar esta ventaja del arbitraje tributario internacional es factible, si y solo 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.

209 García Novoa, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 454, citando a Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 25.

210 Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 82.

211 Salvo, que tengamos conocimiento, por García Frías, “El arbitraje tributario internacional”, 1236 e Ismer, “Compulsory Waiver of Domestic”.

212 Groen, “Arbitration in Bilateral Tax Treaties”, 7. Este tratadista menciona que, inclusive, podría llegar a ser el Estado el peor enemigo del contribuyente.

Procedimientos existentes al 2009 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 CDI, son de tres tipos¹, a saber: los conflictos entre el contribuyente y la administración tributaria; aquellos entre Estados; y aquellos que trascienden la relación contribuyente-administración de un Estado (usualmente el de residencia) y que involucran la administración tributaria de un segundo Estado parte de un convenio².

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 cuanto

-
- 1 García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 1233-1236.
 - 2 Groen, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties", 3-27, los denomina *conflictos indirectos de derecho tributario internacional*. Según García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 4: estos se refieren tanto a las discrepancias en la interpretación y aplicación de los CDI como a su inaplicación o a situaciones de doble imposición que puedan producirse sin estar incluidas en los convenios.

los tratados internacionales son incorporados al derecho interno. Con respecto a los segundos, tratándose de conflictos entre Estados, se solucionan mediante la aplicación del derecho internacional. Por otra parte, 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.

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 imposición³, aunque no es la única que se debe regular, pues podrían también referirse a la evasión fiscal, cuyo contenido es esencialmente fiscal; a empresas de navegación marítima o aérea internacional, área en la que si bien el contenido no es en esencia fiscal, puede incluir cláusulas de este tipo; y a relaciones entre Estados de muy diversa índole, en las que su contenido fiscal no es esencial ni usual, pero que pueden incluir cláusulas fiscales⁴.

3 También puede ser definida como el resultado de la aplicación de sistemas tributarios nacionales divergentes a actividades industriales, comerciales o económicas que atraviesan fronteras (por ejemplo: problemas de determinación del precio de transferencia apropiado). Para profundizar en los conceptos básicos de los convenios fiscales bilaterales (como por ejemplo: el campo de aplicación, cualificación de los ingresos y formas de eliminación de las dobles imposiciones), recomendamos la lectura de la monografía francesa de Jean Raphaël Pellas, *Le vade mecum de la fiscalité internationale* (París: EMS Management & Société, 2002).

4 Es importante anotar, siguiendo a Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional*, que los CDI no son los únicos mecanismos

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 reconoce⁵. Este último asunto ha cobrado una importancia fundamental en la suscripción de los CDI⁶.

Siguiendo estadísticas de inicios de este siglo de la OCDE⁷, el derecho tributario internacional se encuentra dominado por más de dos mil quinientos convenios internacionales de doble imposición suscritos por más de doscientos países. Al centrarse en la causa y fines de dichos convenios, Paes i Galtés⁸ realiza un interesante análisis.

para evitar la doble imposición internacional; también es posible recurrir a las medidas unilaterales (*unilateral relief*), es decir, las adoptadas mediante normativa interna de cada uno de los países. Este capítulo de Serrano Antón es muy importante para quienes deseen profundizar la historia de los CDI. También sugerimos la lectura de la introducción del modelo OCDE, versión 2005, OECD, *Model Tax Convention on Income*.

- 5 Son interesantes los análisis realizados por Pages i Galtés, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 366; Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 16; y Couzin, "Why International Fiscal Arbitration", 2-3, con respecto a la naturaleza de los convenios de doble tributación y el papel de los mecanismos de solución de controversias en el contexto de tales acuerdos.
- 6 Véanse al respecto: Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*; y Gemma Sala Galvañ, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2003).
- 7 Véanse: OCDE, "Tax Sparing: A Reconsideration" (documento, París, 1998); y Tax Analyst, "Worldwide Tax Treaties" (CD-ROM, 2003).
- 8 Paes i Galtés, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 366-369.

En cuanto a la primera causa, concluye que mientras que no exista un derecho internacional financiero de ámbito general directamente aplicable a los Estados⁹ se buscarán alternativas para la resolución de conflictos interestatales de doble imposición y de evasión fiscal internacional mediante la celebración de tratados bilaterales o multilaterales¹⁰.

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. Su objetivo consiste en incentivar las inversiones mutuas entre los Estados contratantes y solucionar los problemas de evasión fiscal para desincentivar las actividades fraudulentas que podrían idearse al aplicar las legislaciones fiscales de los Estados contratantes.

En criterio de otros, los fines de los CDI se diferencian 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

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

10 Para profundizar sobre los principales motivos que originan la doble imposición internacional, retómense los planteamientos de Pages i Galtés en su comunicación técnica española en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ("Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas"), quien presenta una buena síntesis de los doctrinantes Mercedes Peláez Marqués, "El impuesto sobre el patrimonio en el Convenio Hispano-Argentino" (tesis de doctorado, Universitat de Barcelona, 1998), 18-19; y José Juan Forn, *La doble imposición internacional* (Madrid: Cámara de Comercio de Madrid, 1960), 18. Véase también: Alegría Borrás Rodríguez, *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974), 23-24.

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 mediante tipos de retención en la fuente bajos y las cláusulas *Tax Sparing o matching credit*, el principio de no discriminación, entre otros¹¹.

Sin embargo, es necesario determinar cuáles son las causas, pueden ser muchas, que dan origen a los conflictos planteados por los CDI. Algunas esbozadas por la doctrina son las siguientes¹²

- Que el sujeto sufra la doble imposición por la aplicación errónea o no aplicación del convenio de parte de uno o los dos Estados.
- 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.
- 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 de este.
- 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 convengan resolver o esclarecer.

11 Véase: Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional*, cap. VI.

12 Por ejemplo, , Paes i Galtés, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 369-371.

- Algunos, por su parte, resumen los conflictos de doble tributación en tres categorías¹³:
- *Categoría fuente-fuente*. Cuando dos Estados consideran que la renta se origina en su territorio.
- *Categoría fuente-residencia*. Cuando el país de residencia no acepta el crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente.
- *Categoría residencia-residencia*. Cuando una persona natural se ha domiciliado por tiempo prolongado en ambos países y un Estado es considerado residencia de la corporación, su lugar de constitución, mientras que el otro, el lugar donde tiene su gerencia.

Serrano Antón presenta un método aplicativo de los CDI que puede ser de ayuda para predecir los eventuales conflictos derivados de su aplicación si se desvía alguna de las siguientes fases propuestas¹⁴:

- Estudiar si el contribuyente reúne todas las condiciones para que el CDI le sea aplicable.
- Una vez determinada la *aplicabilidad* del CDI, analizar qué cláusula sustantiva resulta aplicable al caso.
- Una vez definido el tipo de renta, iniciar la aplicación del CDI.
- Aplicar la cláusula para la eliminación de la doble tributación.
- Analizar el CDI en lo relacionado con la legislación de cada uno de los Estados, pues en ocasiones existen cláusulas que dejan vacías de contenido la normativa interna.

13 Peter Byrne, "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición". *Informativo mensual de la sociedad nacional de minería, petróleo y energía*, n.º 1 (1999), 14.

14 Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional*, cap. vi.

Así mismo, analiza los problemas de interpretación de las normas convencionales y de calificación de rentas y concluye que una disparidad en la interpretación de una norma o la calificación de un término por los Estados, los cuales dan aplicación al convenio, daría lugar a inconsistencias que suscitan el fenómeno no deseado de la doble imposición internacional, o supuestos de no sujeción, contrarias a los fines de los CDI. Para solucionar parcialmente este problema, propone incorporar al texto del convenio un anexo de términos jurídicos y económicos, que brinden seguridad jurídica a las relaciones jurídicas internacionales y eviten calificaciones divergentes entre los Estados. Por lo tanto, para solucionar los problemas que suscita la doble imposición internacional, los Estados han acudido a la celebración de convenios bilaterales que incluyen cláusulas que prevén la solución de controversias, los cuales siguen los modelos que se analizarán a continuación¹⁵.

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

Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE (art. 25)¹⁶

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. Este demuestra que, pese a existir varios acuerdos firmados después de la segunda guerra mundial que incluyen el arbitraje como mecanismo de solución de conflictos¹⁷, el procedimiento comúnmente utilizado ha sido el de procedimiento amistoso (*mutual agreement procedure*) como mecanismo de negociación entre las propias autoridades¹⁸, cuyas características generales y naturaleza jurídica fueron descritas y analizadas en el capítulo 1.

Es relevante aclarar que el MC OCDE se concibe como una “guía” que los Estados pueden adoptar como patrón para la redacción de sus convenios internacionales y sus comentarios sirven como instrumento interpretativo de ellos¹⁹. Para comprender los antecedentes históricos del modelo, son muy importantes los estudios de

16 Como arriba se mencionó, el análisis de este modelo es extensible tanto al Modelo ONU, art. 25, como al de los Estados Unidos.

17 Véase también: Lindecrona y Mattson, *Arbitration in Taxation*, donde se citan también la Convención sobre Imposición de Automóviles del 18 de marzo de 1956 y del 14 de diciembre de 1956. Según Bernard Castagnède, *Précis de fiscalité internationale* (París: Presses Universitaires de France, 2002), 104, y analizando estadísticas de la OCDE, mundialmente se han suscrito un número superior a sesenta convenios fiscales que incluyen la cláusula arbitral.

18 Véase: Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*.

19 Al respecto, véase: Pages i Galtés, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

Lindecrona y Mattson²⁰, Chetcuti²¹, Pistone²² y Altman²³, cuyos principales aportes resumimos a continuación.

El artículo 25 del MC OCDE surgió a partir del *método de cooperación*²⁴, ideado para esclarecer aspectos interpretativos oscuros de los CDI, solucionar problemas no comprendidos en ellos 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 papel fundamental en el perfeccionamiento de un modelo para los CDI, los cuales comenzaron a ser celebrados en el periodo entre guerras. Este incorporó reglas de resolución de conflictos tributarios que respondían parcialmente a las necesidades rápidamente emergentes a partir de la evolución de la tributación internacional. Así, en 1924, la Liga de Naciones elaboró un modelo en el cual este tipo de diferencias eran resueltas por medio de un comité técnico.

20 Gustaf Lindecrona y Niels Mattson, "How to Resolve International Tax Disputes, New Approaches to an Old Problem". *Intertax*, 18, n.º 5 (1990): 266-275.

21 Chetcuti, "Arbitration in International Tax", 1-4.

22 Ponencia "El arbitraje como mecanismo suplementario de resolución de las controversias fiscales internacionales y el informe preliminar OCDE de 29 de julio del 2004", en "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas".

23 Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, 13-18.

24 Algunos ejemplos de la aplicación de este método, citados por Lindecrona y Mattson, "How to Resolve International", 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.

Unos años más tarde, en 1927, la Liga publicó un modelo de tratado de asistencia mutua en materia tributaria. Luego, en 1928, emitió otro modelo que no solo establecía un procedimiento amistoso, sino que también proponía la creación de una comisión para resolver disputas entre jurisdicciones tributarias sobre 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 CDI entre el Reino Unido e Irlanda. Este consagró la siguiente cláusula para resolver cualquier tipo de diferencias derivadas de él por medio de un tribunal: "Cualquier asunto que pudiera surgir entre las partes del presente Acuerdo respecto de la interpretación del mismo [*sic*] o en relación con cualquier cuestión derivada de este, será juzgado por el tribunal y tal decisión será concluyente".

Por su parte, el CDI entre Checoslovaquia y Rumania de 1934, además de incluir formas de resolución de conflictos similares a las analizadas, creó una junta dentro de la Liga de Naciones, conformada por el Comité Fiscal, para escuchar a las dos partes y proporcionarles una opinión vinculante.

En 1963, debido a que el paso del tiempo probó la necesidad de encontrar soluciones a todos los problemas que surgieran en diferentes áreas relacionadas con los CDI, la OCDE elaboró un borrador de convenio en el que se incorporaba el procedimiento amistoso. Sin embargo, sus mandatos eran aún limitados, pues únicamente preveían 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 Europea sugirió conducir negociaciones para que las disputas tributarias

fueran presentadas a un comité permanente de autoridades tributarias nacionales. Infortunadamente, a causa de obstáculos políticos, las discusiones de un preborrador 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 CDI de la OCDE de 1963, este organismo empezó su revisión. Dentro de las principales críticas se encontraban, por una parte, aquellas relacionadas con la función 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. 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.

Como 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:

- Las autoridades competentes estarían autorizadas para resolver, mediante el procedimiento amistoso, las dificultades o dudas relativas a la interpretación y aplicación del convenio, y a eliminar los casos de doble tributación cuando no estuvieran cubiertos por el convenio.
- 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 se comprometen a que esta sea alcanzada.
- Se adicionó 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 MC OCDE deja a las autoridades competentes la facultad de determinar las reglas procesales que regulan dicha comisión. Una vez establecida la comisión, el modelo les da a los contribuyentes tanto el derecho de acudir a ella en persona o mediante un representante y de manera escrita u oral como el derecho de ser asistida 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 frente 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 CDI, pero no se incorporaron inmediatamente al texto del modelo²⁵.

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 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 el año 2008, se aprobó una nueva modificación que, como veremos, incluye la opción del arbitraje tributario

25 Otra buena introducción histórica del MC OCDE se puede encontrar en Serrano Antón (coord.), *Fiscalidad internacional*. En este texto se realiza una buena síntesis de la doctrina precedente sobre la temática. Véase, especialmente: cap. VI.

internacional para resolver las diferencias surgidas al aplicar e interpretar los CDI²⁶.

Otros modelos

Además del MC OCDE, otros han sido seguidos espontáneamente por los Estados a la hora de celebrar sus CDI. Es el caso, en primer lugar, del modelo incluido en el *Acuerdo de libre comercio entre Canadá y Estados Unidos* del 22 de diciembre de 1987. Este acuerdo establece la “Canada-United States Trade Commission” para que esta supervise su aplicación y resuelva las controversias derivadas tanto de su aplicación como de su interpretación. Además, prevé el procedimiento de consulta que deberá resolver el diferendo en un término de treinta 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 aduana²⁷.

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 entre *Estados Unidos y Alemania* del 29 de agosto de 1989, *Alemania y Francia* del 21 de marzo de 1989 y *Alemania y Suecia* de 1985.

Por varios años, Estados Unidos 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

26 Información disponible en: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34897_40483591_1_1_1_1,00.html.

27 Véase: Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 68 y 69.

de la OCDE²⁸. Particularmente, el convenio *Estados Unidos-Alemania*²⁹ presenta las siguientes características³⁰:

- *No existen reglas de procedimiento ni retrasos fijos (fixed delays)*. Los procedimientos son determinados al momento de suscribir el convenio mediante el 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 vulnere la posición legal de los Estados contratantes.
- Park y Tillinghast³¹ 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 sobre arreglar la disputa, mucho menos lo harán para arbitrarla, hecho que se demuestra en la inutilización de este tipo de cláusulas.
- *El convenio no permite que el contribuyente acuda simultáneamente a las cortes locales y al procedimiento*

28 International Chamber of Commerce [ICC], "Arbitration in International Tax Matters" (documento número 180-438, París, 2001), <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html>, 3; documento presentado por la Comisión de Tributación de la CCI de París 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 del 2001.

29 En el documento citado, la CCI comenta que en otros convenios celebrados por Estados Unidos, como por ejemplo con Canadá, Holanda, Francia, Kazajistán, Suiza y México, se incluye el arbitraje, pero no inmediatamente. Por su parte, el Modelo de Estados Unidos no lo prevé.

30 Algunas de ellas son muy bien resumidas por Chetcuti, "Arbitration in International Tax", 9-10.

31 Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 22.

amistoso. Antes de empezar 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*. Esto 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 local (*tax policy or domestic law*).
- *Derechos de 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. Aunque el convenio no hace referencia a la publicidad del laudo, se ha interpretado que esta publicación debe seguir los principios de la confidencialidad.
- *El laudo arbitral debe sustentarse en el convenio, en las leyes locales de ambos Estados contratantes y en los principios del derecho internacional*. No obstante, jamás se sustentará, como se mencionó, en la política tributaria o en la ley tributaria de un Estado.
- *Expensas*. Los costos del proceso serán cubiertos por los Estados contratantes, aunque estos podrán requerir, excepcionalmente, al contribuyente para que colabore con dichas cargas³².

32 Especialmente, si el Estado consideraba arriesgado someter a arbitraje la controversia, pero dada la insistencia del contribuyente lo hizo. En este caso, traslada el riesgo y los costos

Son varias las bondades del acuerdo entre *Estados Unidos y Alemania*³³. Por una parte, el hecho de haber sido suscrito entre dos países tan importantes reviste un aspecto positivo; en segundo lugar, logró desviar la tendencia del Senado estadounidense de no atribuir a las convenciones fiscales mayor importancia; y finalmente, y la más relevante, permitió incluir la figura del arbitraje vinculante para los Estados y el contribuyente, pero sin el efecto de precedente, si bien la decisión debe ser tomada en cuenta en casos similares. Pese a que la provisión de arbitraje vinculante en este convenio se hizo efectiva por medio de un intercambio de notas diplomáticas en 1989, esta jamás ha sido invocada.

Luego, en junio del 2006, estos países firmaron un protocolo al tratado con el objetivo de modificarlo. Bajo el tratado de 1989, los contribuyentes y sus representantes tenían derecho a presentar sus puntos de vista ante la junta arbitral y esta tenía plena discreción para decidir el caso con base en el Convenio y brindando la debida consideración a las leyes de los Estados contratantes y a los principios generales del derecho internacional. La junta arbitral explicó luego su decisión, la cual era vinculante para ambos Estados contratantes y sus respectivos contribuyentes.

En contraste con el Protocolo del 2006, se adoptó un procedimiento arbitral, que algunos denominan *baseball*, en aquellas circunstancias en las que las autoridades competentes no alcanzan un acuerdo en un periodo determinado de tiempo. Mediante este, cada Estado contratante debe presentar una propuesta de resolución del

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 comienzo al arbitraje.

33 Seguimos a Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*.

caso con un documento de soporte de dicha posición dentro de los noventa días siguientes al nombramiento del árbitro que preside la junta arbitral. También establece la oportunidad de presentar una contestación relativa a cualquiera de los puntos planteados por el otro Estado contratante. La junta arbitral puede solicitar información adicional y decidir, teniendo en consideración una de las dos soluciones propuestas, pero si solo una se presenta, esa será la elegida. De esa manera, la junta no estructura su propia alternativa de solución, sino que proviene de la iniciativa de las partes. Es importante precisar que no existe un procedimiento expreso para que el contribuyente presente sus puntos de vista³⁴.

Este procedimiento arbitral ha servido de referencia para los últimos dos tratados que ha negociado Estados Unidos: el primero con *Bélgica*, firmado el 27 de noviembre del 2006, el cual reemplaza el CDI concluido en 1970 y enmendado en 1987; y el segundo con *Canadá*. Es entonces claro que Estados Unidos está dando mucha importancia al arbitraje vinculante, bajo una nueva modalidad y pese a que jamás había sido utilizado³⁵.

Por su parte, el acuerdo entre *Alemania y Francia* también incluye el arbitraje. En él, la iniciativa es facultativa y se integra por una comisión compuesta de tres miembros (dos designados por cada Estado y el tercero

34 Véase: <http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=23343&SID=673797&TYPE=20>.

35 Algunos consideran que la inaplicación del CDI *Alemania-Estados Unidos* hace que no exista claridad en cuanto a la posible ratificación de parte del *US Senate Foreign Relations Committee* de convenios con cláusulas similares, porque al ratificar en 1989 el de Alemania-Estados Unidos, se aseguró que el futuro del arbitraje vinculante dependería de la experiencia en su aplicación.

seleccionado de común acuerdo) cuando las autoridades competentes no logran llegar a un acuerdo dentro de un término de veinticuatro meses. La decisión es vinculante y se basa en el derecho internacional³⁶.

En lo que corresponde a la cláusula de arbitraje voluntaria definida en el convenio *Alemania-Suecia* de 1985, esta prevé que la decisión del panel arbitral sea vinculante y, además de la aplicación de la Convención Europea de Acuerdo Pacífico de Disputas del 29 de abril de 1957, otorga jurisdicción arbitral a una Corte de Arbitraje (o inclusive, al Tribunal Internacional de Justicia)³⁷. Esta Corte estará compuesta de 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 suerte que una decisión *ex aequo et bono*³⁸ es inadmisibles. Además, las partes tienen el derecho a presentar su caso y proponer sus propias mociones.

36 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. 1° podrá presentar una demanda ante el Estado del que es residente [...] si las autoridades no llegaran a un acuerdo amistoso en un periodo 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”. Véase: Walter, *Fiches de droit fiscal international*, 28. Según Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, 105, este tipo de procedimiento arbitral también fue introducido en las convenciones franco-americana del 31 de agosto de 1994 y franco-canadiense del 30 de noviembre de 1995.

37 Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*.

38 De acuerdo con lo correcto y lo bueno.

Sin embargo, según Chetcuti³⁹, este modelo adolece de importantes fallas dentro de las cuales se 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 la composición del panel arbitral, pues los jueces de las cortes locales no necesariamente son expertos en derecho tributario internacional.

En tercer lugar, encontramos un modelo de cláusula que prevé el arbitraje obligatorio y vinculante en el CDI suscrito entre *Austria y Alemania*. En este, se reconoce el *deber* de arbitrar las controversias surgidas del tratado a solicitud del contribuyente sin estar sujeto a la condición de que los Estados parte negocien el tema. La cláusula, que sigue las recomendaciones de la CCI, 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 Europea⁴⁰.

En cuarto lugar⁴¹, la gran mayoría de los CDI han seguido la cláusula estándar arbitral incorporada al CDI

39 Chetcuti, "Arbitration in International Tax", 8.

40 Cláusula citada por Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 23 [cursivas añadidas]. También se encuentra incluida en los CDI negociados por Austria con Armenia, Kyrgyzstán, Mongolia, Eslovaquia y Turquía.

41 Seguimos a García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 158-163, quien retoma los planteamientos de Groen, Ribes y Züger.

celebrado en 1992 entre México y Estados Unidos, en el 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 párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas⁴².

Como se observa, dicha cláusula incorpora el arbitraje facultativo y no obligatorio. Similares reglas procesales se siguen en el Memorando de Entendimiento del CDI entre Holanda y Estados Unidos de 1992 y en el Intercambio de Notas de 1989 del CDI entre Alemania y Estados Unidos.

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

42 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 el 18 de septiembre de 1992 [cursivas añadidas].

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 un 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 solo 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. 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 caso⁴³.

En la medida en que, en el 2009, no existía una cláusula arbitral en el artículo del procedimiento amistoso incluido en el MC OCDE era imposible encontrar una homogeneidad en las cláusulas arbitrales acordadas por los países en los CDI y en los respectivos intercambios de notas. En consecuencia, resulta frecuente encontrar importantes desviaciones relacionadas con las cláusulas estándar arriba señaladas⁴⁴. Sin embargo, las principales

43 Groen, "Arbitration in Bilateral Tax Treaties".

44 En las páginas 8 y siguientes del texto de Groen (*ibídem*) se analizan tanto las cláusulas estándar como las desviaciones a ellas 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 adopción. Para mayor profundidad se recomienda su lectura. Para el caso del *ámbito del arbitraje*, por ejemplo, Groen analiza las cláusulas arbitrales incorporadas en los CDI

notas características —positivas y negativas— de las cláusulas son resumidas magistralmente por García Frías⁴⁵ de la siguiente manera:

- *La armoniosa convivencia que debe existir entre el procedimiento amistoso y el arbitraje.* Esto significa que no son mecanismos sustitutivos, sino complementarios en la medida en que el procedimiento de mutuo acuerdo es un requisito previo e ineludible al arbitraje.
- *La incertidumbre sobre los requisitos temporales.* No se conoce con precisión el término máximo de finalización del procedimiento amistoso para así empezar el arbitral y el plazo para que la junta arbitral emita el laudo.
- *Es necesario contar con el consentimiento de los Estados y el contribuyente para dar comienzo al procedimiento arbitral, aunque este tiene una escasa intervención en el procedimiento*⁴⁶.
- *La materia objeto de arbitraje es genérica y amplia.*

suscritos entre México y Estados Unidos; y Estonia y Holanda; y concluye que estas 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 resuelta mediante procedimiento amistoso. Así las cosas, en opinión del 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 (véase; CDI Francia-Alemania).

45 Para una mejor ilustración, véase: García Frías, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 158-163. También en “El arbitraje tributario internacional”, 1073-1076.

46 Salvo el CDI Austria-Alemania, ya analizado.

- *No existen reglas procedimentales detalladas, que dificulten la celeridad del mecanismo y el reparto de costes.*
- *Algunos aspectos relativos al laudo no se especifican claramente como, por ejemplo, los mecanismos para otorgarle obligatoriedad ni las reglas concretas de publicidad.*
- *No es claro el mecanismo de designación de la junta arbitral.*

Procedimientos incluidos en el derecho comunitario europeo y latinoamericano

Además de los anteriores modelos seguidos por los Estados al celebrar CDI, dentro de la Unión Europea, el Mercosur y la CAN se han diseñado y establecido, por medio de los siguientes convenios, protocolos y decisiones, mecanismos que permiten resolver controversias tributarias de carácter internacional entre sus países miembros.

Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas del 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”⁴⁷.

47 Walter, *Fiches de droit fiscal international*, 28-29.

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”. Adicionalmente, está concebido como un instrumento alternativo que se suele emplear en la Unión Europea, que es la directiva, cuyos efectos, como veremos, son diferentes de los del Convenio, pues 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 aprobada⁴⁸.

Por lo tanto, fue una decisión política adoptada por los Estados miembro la que cambió el instrumento jurídico de propuesta de directiva a convenio multilateral⁴⁹, lo que conlleva múltiples ventajas como:

- Su eficacia limitada en el tiempo.
- El no cumplimiento directo desde su publicación en el *Boletín Oficial* de las Comunidades Europeas, puesto que debe ser ratificado por todos los

48 Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 412. Véase 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” (memorando explicativo, 1976). Dinamarca fue el único país que en ese momento se encontraba preparado para apoyar la aprobación de esta directiva: Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, 24.

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

Estados miembro para entrar en vigor y las adhesiones sucesivas⁵⁰.

- Escapa del control de la Comisión Europea debido a que no son actos comunitarios.
- Su interpretación y aplicación no entran en la jurisdicción del TJCE⁵¹, ni su eventual violación puede dar lugar a un procedimiento de infracción en los términos del artículo 169 del Tratado de Roma⁵².

El Convenio⁵³ persigue básicamente eliminar la doble imposición en el caso de empresas vinculadas que actúan en dos Estados contratantes con la consecuente superposición de soberanías fiscales⁵⁴. De esta manera, según el Convenio, existe tributación excesiva cuando a una empresa, cabeza de grupo, obligada a tributar en el Estado de residencia por los beneficios obtenidos

50 García Frías, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 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 Unión Europea de Austria, Finlandia y Suecia. Siguiendo a Pietro Adonnino, “Some thoughts on the EC Arbitration Convention”. *European Taxation*, 43, n.º 11 (2003): 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.

51 Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 412-413.

52 Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional*, 144.

53 Para una mejor comprensión de los requisitos necesarios para la aplicación del Convenio de Arbitraje y la composición y funciones de la comisión consultiva y algunos aspectos procedimentales prácticos de interés, véanse las ponencias de: García Frías y García Prats (“Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 153-158 y documentos anexos); también véanse: Adonnino, “Some thoughts on the EC”; y Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, 23-27.

54 Para comprender el concepto de vinculación y sus beneficios, véase el artículo 4.1. del Convenio.

mediante las empresas que controla, se le obliga también a tributar por los beneficios ficticios imputados a la empresa controlada⁵⁵.

Además, el Convenio aplica tanto para los impuestos sobre el ingreso como a los de las sociedades, e incluye a las empresas asociadas residentes en los Estados miembros de la Unión Europea, pues excluye aquellas que residen en un mismo Estado⁵⁶.

Algunas de las características más importantes del Convenio son las siguientes⁵⁷:

- Es un acuerdo multilateral.
- El arbitraje es vinculante. El resultado del arbitraje no es técnicamente vinculante, pero el Convenio asegura que se obtenga un resultado vinculante. 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.
- La Convención aplica tanto a establecimientos permanentes como a compañías, con el fin, como dijimos, de solucionar la doble imposición jurídica y económica.

55 Huergo Lora, *La resolución extrajudicial de conflictos*.

56 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 del Convenio (90-436-CEE). Véase, al respecto: García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 1241.

57 Véanse: Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 67-69; CCI, "Arbitration in International Tax Matters"; García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 1241-1249; Hortalà i Vallvé, "El arbitraje en materia tributaria", 55-65; Adonnino, "Some thoughts on the EC", 403-408; y Huergo Lora, *La resolución extrajudicial de conflictos*, 226-229.

Sin embargo, únicamente los casos de doble tributación que surjan de ajustes bajo el artículo 9 (empresas asociadas) del MC OCDE están cubiertos. De esta manera, pese a que no se mencionan literalmente los problemas derivados de los precios de transferencia, son estos 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 inaplicación de la Convención a los casos de *serious penalty*, mientras que otro considera que puede resolver casos de aplicación local de *thin capitalization (thin cap)*⁵⁸.

Por su parte, y al respecto, 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”⁵⁹. Así:

- 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 este le parece fundada la reclamación y si no puede solucionarla satisfactoriamente, la autoridad competente intentará llegar a un acuerdo con el otro Estado buscando la solución al problema (arts. 6.1 y 6.2).

58 Véanse: Pietro Adonnino, “La Convenzione Europea 90-436 sulla cosiddetta Procedura Arbitrale. Limiti e problemi”. *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 12 (2002); “Some thoughts on the EC”, 405. Este doctrinante considera que el ámbito de acción de la Convención debería extenderse a casos diferentes de aquellos relativos a precios de transferencia.

59 Troya Jaramillo, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 22.

- Para lo anterior, el Convenio prevé dos procedimientos sucesivos: la negociación bilateral y la mediación de una comisión consultiva o “procedimiento arbitral”⁶⁰. Este emitirá una resolución definitiva en el término máximo de seis meses y vinculante para las partes, a menos que hayan alcanzado una solución diferente por mutuo acuerdo (art. 12). Las autoridades competentes deben, actuando de común acuerdo, tomar las decisiones necesarias para eliminar la doble imposición dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que fue tomada la decisión y podrán publicar la decisión si las empresas están de acuerdo.
- La Comisión está compuesta de un presidente⁶¹, 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, deben comunicar su decisión a la Comisión de la Comunidad Europea, la cual a su vez informará a los Estados involucrados.

60 Si la negociación no surte resultados en el plazo de dos años, podrá encomendar la solución de la controversia a la comisión arbitral (art. 7º).

61 Muy importante es el papel 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 para 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, “Some thoughts on the EC”, 404.

- Las empresas vinculadas pueden suministrar a la Comisión toda la información, pruebas y documentos que consideren necesarios y también están obligadas 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 sean exclusivamente las administraciones de impuestos no implica que las empresas contribuyentes no sean “terceras partes interesadas”, pues 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 tiene el interés de que se aplique el criterio correcto para verificar la compatibilidad de los precios intercompañía bajo el principio de *arm's length*⁶².
- El Convenio regula así mismo la eventual concurrencia entre las distintas vías de resolución del conflicto (arts. 7.2 y 7.3^[63]). Por una parte, los procesos

62 En este planteamiento seguimos a Adonnino, “Some thoughts on the EC”, 404.

63 Con 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 (art. 7.2); (2) un Estado puede negarse a empezar 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 sí es compatible con la tramitación de procedimientos sancionadores internos (art. 7.2), salvo que la actuación de la empresa sea merecedora de sanción grave (art. 8.1), caso en el cual el arbitraje pierde su obligatoriedad.

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, en el cual no le son aplicables las normas de derecho interno. Sin embargo, por otra parte, el conflicto al cual se refiere el arbitraje corresponde 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 (art. 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.

- El plazo que tiene el contribuyente para acudir a los procedimientos extrajudiciales es de tres años a partir de la notificación de la medida estatal que considera contraria al CDI. Por tanto, él tiene el derecho de empezar el arbitraje (“derecho de iniciativa”).
- Así las cosas, la Convención establece un cronograma: la empresa contribuyente tiene tres años para presentar el caso a arbitraje; las autoridades competentes tienen dos años para resolver el problema bajo el procedimiento amistoso y, si esto no ocurre, las autoridades competentes tienen seis meses para establecer una “comisión consultiva”, la cual tiene un plazo de seis meses para decidir el caso.
- Ninguna de las reglas de procedimiento está prescrita, pues deben ser determinadas por las autoridades competentes. Además reconoce que ninguna revisión judicial se permite.

- Finalmente, las decisiones del arbitraje deben ser aplicadas sin que importen los límites de tiempo y deben ajustar el ingreso o proveer un *tax credit*.
- El tratado de impuestos vigente entre los Estados contratantes cuyas autoridades competentes sean partes en el procedimiento arbitral debe ser interpretado por la comisión arbitral tomando como referente tanto los comentarios al artículo 9º del MC OCDE como las Guías OCDE de Precios de Transferencias⁶⁴.

Sin embargo, como lo manifestó en su momento García Frías⁶⁵, 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.

En opinión de la autora, la aprobación del convenio fue en 1990 por doce Estados miembro; su entrada en vigor se produjo el 1º de enero de 1995, tres meses después del depósito del instrumento de ratificación del último Estado signatario⁶⁶; y, dado que su plazo de vigencia estaba limitado a un periodo de cinco años, desde el 1º de enero del 2000 no estaba vigente.

Posteriormente, el “Protocolo de prórroga”⁶⁷ previó una ampliación por un periodo de cinco años, pero para su efectividad se requería la ratificación de todos los

64 Adonnino, “Some thoughts on the EC”, 408.

65 García Frías, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 152.

66 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). Véase: Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, 24.

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

Estados. Para esto, se propuso el funcionamiento de prórogas quinquenales automáticas, salvo en caso de que surgiera alguna disconformidad de alguno de estos. Esa disconformidad debía ser presentada por escrito al menos seis meses antes de la expiración del periodo quinquenal. El proceso de ratificación de este protocolo fue lento hasta la firma de los quince Estados signatarios⁶⁸. Así las cosas, el Convenio entró de nuevo en vigor el 1º de noviembre del 2004 y, para evitar los problemas derivados de su lapso de no vigencia, el protocolo previó una aplicación retroactiva desde el 1º de enero del 2000.

Posteriormente, el 30 de junio del 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el Convenio relativo a la adhesión de los nuevos Estados miembro al Convenio de Arbitraje (2005-c-60-01)⁶⁹. En este, también se han presentado demoras para su ratificación. De esta manera, para los Estados originarios del Convenio y aquellos nuevos que lo ratificaron, este resulta aplicable; mientras que no lo es para los que no lo han hecho.

Otras dificultades del Convenio, además de las relativas a la vigencia ya mencionadas, tienen que ver con las diferentes aplicaciones que los Estados dan a la Convención y algunas insuficiencias relativas a su procedimiento⁷⁰.

Algunos consideran que los problemas en la aplicación de la Convención se resolverán completando las provisiones legales de ella, pues la posibilidad otorgada a las autoridades competentes de acordar las reglas procesales adicionales es útil y da flexibilidad al

68 Véase: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm.

69 Información obtenida de García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 1240.

70 Castagnède, *Précis de Fiscalité Internationale*, 108.

procedimiento (lo cual asegura su aplicación y efectividad). Sin embargo, debe ser relegada a aspectos procesales marginales⁷¹. Esto 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.

Otros también han manifestado que la convivencia del arbitraje con los recursos y reclamaciones, que se pueden interponer en cada uno de los Estados miembro, es otro de los problemas del Convenio, a pesar de que establece —en principio— la absoluta independencia de ambos trámites. Sin embargo, prevé que debe declararse inaplicable el arbitraje cuando la normativa interna de alguno de los Estados no les 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 (art. 7.3 del Convenio de Arbitraje). No obstante, nada se señala para el caso de que no exista previsión alguna⁷².

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”⁷³ que reúne expertos de los Estados miembro y del círculo de los negocios. Estos análisis se originaron a partir de una proposición de la Comisión de abril del 2004, cuyo objetivo era la adopción de un código de

71 Adonnino, “Some thoughts on the EC”, 407 y 408.

72 Godoy Fajardo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, 283.

73 Propuesto por la Comisión en COM (2001) 582 final de 23 de octubre del 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”.

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 referida y busca una aplicación más uniforme de las disposiciones de la Convención regulando aspectos tales como el punto de partida del periodo de tres años para que la empresa pueda comenzar 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 y otras modalidades prácticas del procedimiento amistoso⁷⁴. 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 de todos los Estados miembro 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 unilateral⁷⁵. En cuanto a los recursos y reclamaciones que puedan ser interpuestos en cada Estado con carácter interno, y dada la complejidad del tema, el

74 *Ibidem*. También véase: COM (2004) 297 final de 23 de abril del 2004 "relativa a las actividades del Foro conjunto de la Unión Europea, sobre los precios de transferencia en el ámbito del IS desde octubre del 2002 a diciembre del 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)".

75 Godoy Fajardo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, 286-287.

Código ha aconsejado que los Estados miembro permitan que las empresas afectadas obtengan la suspensión del ingreso de las deudas cuestionadas, aplicando los mismos trámites y condiciones establecidos para los recursos y reclamaciones internos⁷⁶.

A pesar de las anteriores dificultades, existen en la doctrina dos tendencias por las cuales se afirma que el Convenio Europeo de Arbitraje es beneficioso o cuenta con amplias ventajas⁷⁷. La primera defiende que las especificidades del procedimiento son virtuosas y, la segunda, considera que supera los inconvenientes creados por los mencionados CDI, frecuentemente aludidos en los distintos informes de la OCDE⁷⁸.

Dentro del primer grupo de ventajas, Navarrine y 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”⁷⁹. Además, mencionan lo beneficioso de aspectos tales como la obligatoriedad del arbitraje de la Comisión por solicitud de las empresas afectadas, la activa

76 *Ibidem*. García Frías, “El arbitraje tributario internacional”, 627, critica este tipo de regulaciones por inducir la dilación del término de resolución del procedimiento arbitral.

77 Es importante anotar lo manifestado por Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 21, con 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 Estados Unidos y Japón, por ejemplo.

78 Adonnino se refiere a ambas vertientes de bondades del Convenio Europeo de Arbitraje. Véase: Adonnino, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 178-180.

79 Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 67.

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

Por su parte, 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 que supone, por lo tanto, un impulso directo a las fórmulas arbitrales al configurarlas no solo como posibles, sino como obligatorias⁸⁰.

Dentro del segundo grupo se encuentra Sala Galvañ, en cuya opinión el régimen del Convenio Europeo tiene amplias ventajas frente a las disposiciones de los CDI porque⁸¹:

- El mismo objeto del Convenio Europeo es ya de por sí una ventaja, pues tan solo escasos CDI prevén este mecanismo como fórmula de resolución de disputas entre administraciones fiscales estatales en torno a las operaciones vinculadas internacionales.

80 Simón Mataix, "El arbitraje como técnica", 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 comienzo 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.

81 Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 417-420.

- Este convenio multilateral incluye en el artículo 6º el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del MC OCDE, pero a diferencia de este el Convenio Europeo constituye una medida comunitaria de obligado cumplimiento para los Estados miembros de la Unión 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 CDI bilaterales.
- Si el procedimiento amistoso termina sin acuerdo, el Convenio Europeo asegura la supresión de la doble imposición con la figura del arbitraje.
- Finalmente, el contribuyente tiene 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 subrayar que si los Estados no compar-ten la recomendación de la Comisión, tienen la obligación de tomar una decisión que elimine la doble tributación en un plazo inferior a los seis meses. De esta manera, a diferencia del procedimiento amistoso, la obligación no es de medios y sí de resultado, y se garantiza la verdadera eliminación de la doble tributación⁸². Así mismo, no tendrán carga tributaria adicional por la adición de los intereses de demora que debe abonar 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.

82 Xavier, *Derecho tributario internacional*, 183.

Finalmente, con la escasa información que tenemos, sabemos que la primera aplicación práctica del Convenio fue el 19 de mayo del 2003, a raíz de un caso de precios de transferencia entre Francia e Italia⁸³. Informalmente también fue reportado un segundo caso de utilización del arbitraje entre Alemania y Francia, en el que este ganó y aquel quedó muy insatisfecho con el resultado. Se desconoce, sin embargo, si se le dará publicidad al laudo⁸⁴.

Los pocos arbitrajes que han sido adelantados utilizando el Convenio Europeo de Arbitraje son, en opinión de algunos, un buen síntoma de que los Estados le están apostando al procedimiento amistoso para resolver sus disputas. Otros⁸⁵, por el contrario, consideran que es necesario promover más la utilización del procedimiento arbitral para lo cual recomiendan la adopción de una directiva comunitaria para tal fin⁸⁶.

Protocolos de Mercosur

El Mercado Común del Sur (Mercosur) nació en 1991 como resultado del tratado celebrado en la ciudad de Asunción (Paraguay), suscrito por Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. A este pertenecen también Bolivia, Chile y Perú como países asociados, aunque no plenos.

83 Adonnino, "Some thoughts on the EC", 403. Véase también: BNA, "French Competent Authorities Detail First Arbitration, Says Process Works", *Tax. Man. Trans. Pric. Rep.*, 13, n.º 9 (2004): 473. Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, 25, anunció en su tesis la próxima publicación de este laudo, la cual aún desconocemos.

84 *Ibidem*, nota 83.

85 En especial, la Comisión Europea.

86 Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, *ibidem*, 24-25.

Dado lo dispuesto en el artículo 3º y en el anexo III de este tratado, es decir, que los Estados parte institucionalizarían un sistema permanente de solución de controversias, se suscribieron los protocolos de Brasilia en 1991 y Ouro Preto en 1994^[87], los cuales establecen que este sistema funcionaría en tres etapas⁸⁸, así:

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 días. Luego, 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 días y que termina con una recomendación. Finalmente, y una vez superadas las dos etapas anteriores sin una solución a la controversia, la tercera consagra la posibilidad de que cualquiera de los Estados parte pueda acudir a la Secretaría Administrativa del Mercosur para que se surta el procedimiento arbitral que reúne, entre otras, las siguientes características⁸⁹:

- La decisión de recurrir al arbitraje obligatorio se deja en poder de los Estados parte, pero se permite la participación de los particulares frente a la aplicación, de parte de cualquier Estado, de medidas legales o administrativas de efecto restrictivo, discriminatorio o de concurrencia desleal, en

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

88 Elizeche, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 220.

89 Véanse: Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 73-74; y Elizeche, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 220.

violación del Tratado, acuerdos, decisiones del Consejo y resoluciones del Grupo Mercado Común.

- Los Estados parte declaran que reconocen, como obligatoria y sin necesidad de acuerdo especial, la jurisdicción del Tribunal Arbitral.
- El Tribunal no tiene carácter permanente porque 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 se realizará el sorteo de una lista previamente conformada por juristas de reconocida competencia y registrada 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, 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 fundará 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 convienen, el Tribunal tiene facultades para decidir la controversia *ex-aequo et bono*.
- Los laudos son obligatorios para los Estados parte de la controversia, inapelables. A menos que exista una aclaración harán tránsito a cosa juzgada y deberán ser cumplidos dentro de los quince 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 2002 se revisó el anterior régimen y se estableció un sistema permanente de solución de controversias para el Mercado Común. Este se encuentra conformado por las siguientes cuatro etapas que, a diferencia del anterior sistema, no eran obligatorias, sino optativas:

1. Negociaciones directas.
2. Intervención del Grupo Mercado Común.
3. Procedimiento arbitral *ad hoc*.
4. Procedimiento de revisión.

De esta manera, con el sistema permanente, se acude primero a solucionar la disputa mediante las *negociaciones directas*. Fallidas estas, 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 parte podrá comunicar a las Secretaría Administrativa del Mercosur esta decisión. El panel arbitral se integra por tres árbitros, designados dos 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 este 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 y le da celeridad y genera 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 miembro 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;
2. Las trabas administrativas o burocráticas para la libre circulación de mercaderías;
3. Los sistemas legislativos tributarios con criterios atributivos diferentes para el impuesto a la renta, lo cual crearía problemas de doble tributación internacional;
4. 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;
5. Los derivados o que pudieran derivar de los incentivos fiscales a las inversiones del capital;
6. 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;
7. Los que asimismo podrían derivar de los precios de transferencia;
8. Las restricciones o topes monetarios o de divisas para las compras de mercaderías en zonas o ciudades fronterizas;
9. Las diferencias legislativas en el tratamiento sancionatorio y aun conceptual de la evasión y fraude fiscal;

10. Las asimetrías en el grado de desarrollo económico de los países y las tributarias o fiscales en general⁹⁰.

Para la aplicación de los anteriores procedimientos, 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 tienen aún bastante por avanzar en este campo. De igual forma, es importante anotar que dentro del Mercosur no se han dictado normas comunitarias tributarias 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 1994^[91].

Finalmente, no se conoce utilización de los anteriores mecanismos, arbitral y de revisión, para resolver disputas tributarias internacionales.

Decisiones 40 y 578 de la Comunidad Andina de Naciones

Las principales finalidades de la decisión 40, expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena de la CAN, eran evitar la doble imposición entre los países miembros

90 Véanse las conclusiones de la Segunda Jornada Tributaria del Mercosur celebrada en San Pablo-Brasil, los días 2, 3 y 4 de octubre de 1997, en las que se examinó minuciosamente el sistema de solución de controversias del Mercosur (en especial, el previsto en el Tratado de Asunción, el Protocolo de Brasilia y el de Ouro Preto) y los conflictos fiscales. Una buena síntesis la presenta Elizeche en la relatoría nacional del Paraguay de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Elizeche, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 222-223).

91 Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional*, 311-361.

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 vigor el 18 de junio de 1980^[92] y empezó a aplicarse el 1º de enero de 1981. Dentro de los rasgos generales destacados de la decisión se encuentran su postura contraria respecto del MC OCDE, su iniciativa autónoma y su escaso éxito⁹³.

Por su parte, para los posibles problemas derivados de la interpretación y aplicación de estos convenios, la decisión 40 establecía varios procedimientos⁹⁴. En primer lugar, en el Anexo 1 consagraba la consulta entre autoridades competentes. Si esta 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 Cartagena⁹⁵, 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 estos y terceros, cuando las partes así lo acuerden.

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

93 Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional*, 104.

94 Troya Jaramillo, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 21.

95 El artículo 47, sección 1 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 del Tratado que crea el Tribunal de Justicia".

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 previstos en el Tratado.

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 este será obligatorio e inapelable. Además, 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 con los criterios de procedencia técnica, y gozará de obligatoriedad e inapelabilidad.

Sin embargo, desde finales del siglo pasado, dentro de la Comunidad Andina se venía examinando la tecnicidad y aplicación de la decisión 40, en cuanto las circunstancias que rodearon su expedición cambiaron drásticamente desde 1975, año en que fue aprobada⁹⁶. Las críticas giraron en torno básicamente a la inaplicación 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 II⁹⁷.

96 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).

97 Godoy Fajardo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, 629-ss.

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

En ese entonces específicamente se recomendaba la instauración de mecanismos de intercambio de información y de solución de controversias entre países miembro y terceros Estados, o entre aquellos y particulares de cualquier Estado⁹⁸. Como resultado de tal necesidad, la Secretaría de la CAN encomendó al colombiano Lewin Figueroa la elaboración de una consultoría cuyas conclusiones permitieran superar las críticas y falta de actualidad de la decisión.

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 andino⁹⁹.

98 Seguimos a Troya Jaramillo al analizar la anteriormente citada ayuda de memoria. Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional*, 369.

99 Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, tomo II, Derecho tributario (Bogotá: Temis, 2005), 624.

Así pues, “(s)obre esa base, puede decirse que el documento procura superar los extremos que ha hecho inaplicable el Modelo acogido por la decisión 40, en lo que concierne a tratados sobre la materia con terceros países”¹⁰⁰.

En consecuencia, en lo que atañe a nuestro objeto de estudio, 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 miembro 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.

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

100 *Ibídem*.

acordado por las partes, será obligatorio para ambos Estados respecto a dicho caso, pero no tendrá efecto retroactivo¹⁰¹.

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

A partir de las consultorías de 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 como 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 del año 2000. Luego, el 26 de agosto se celebró una segunda reunión en la misma ciudad y, finalmente, en el 88º Periodo de Sesiones Ordinarias del Acuerdo de Cartagena se aprobó la decisión 578 del 2004^[102] que “reemplazaría” la decisión 40 referida anteriormente.

Pues bien, siguiendo las directrices de la armonización tributaria, esta decisión constituyó el nuevo régimen supranacional andino para evitar la doble tributación 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 a la anterior y sus anexos, ya que no fue expresada en el texto. En opinión de Rodríguez Piedrahíta, la cual

101 Alfredo Lewin Figueroa, “Actualización de la decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos” (informe final de consultoría, Bogotá, 1999).

102 Publicada el 5 de mayo del 2004 en la *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena*, n.º 1063. Es de aplicación inmediata para los países miembros, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación.

compartimos, con respecto al anexo I operó una derogatoria tácita en la medida porque 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 cuanto al anexo II, también entendemos que se encuentra derogado por su desuso e inobservancia de los países miembro¹⁰³. En opinión de Plazas Vega, su orientación enfática en el principio de la fuente hace difícil la negociación, con base en esta, de los CDI con los países exportadores de capital y ha sido la causa fundamental de su inoperancia¹⁰⁴.

Es importante tener claro que la decisión 578 regula exclusivamente la doble tributación que pueda darse entre miembros de la Comunidad Andina, mas no propone un modelo para evitar la doble imposición para los convenios que se suscriban o modifiquen con terceros países. De esta manera, y retomando las palabras del profesor 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, dentro de la CAN, algún modelo de convenio que la Comisión del Acuerdo de Cartagena recomiende seguir a los países miembro para la celebración, con países no miembros, de tratados para evitar la doble tributación internacional. Así mismo, infortunadamente, el texto finalmente aprobado en la decisión 578 no acogió el artículo propuesto por Lewin Figueroa, el cual posibilitaba, al menos potestativamente, el arbitraje tributario internacional.

103 Godoy Fajardo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, 629-ss.

104 Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública*, 624.

En cuanto a las dificultades o dudas que puedan surgir sobre la interpretación y aplicación de la decisión 578 de parte de las autoridades competentes de los países miembro, la doctrina ha concluido que la decisión es clara en establecer que corresponde a estas celebrar consultas entre sí e intercambiar la información necesaria para resolverlas de mutuo acuerdo¹⁰⁵. Sin embargo, esta decisión no contempla otras disposiciones relativas a la solución de controversias derivadas de su interpretación o aplicación. Así pues, dichas diferencias para algunos, agotada la consulta e intercambio de información anteriormente referidos, deberán ser solucionadas por el Tribunal Andino de Justicia con base en los instrumentos previstos para tal fin en la normativa comunitaria ya vistos¹⁰⁶.

Por su parte, otros consideran que no sería posible acudir al Tribunal Andino de Justicia para que este actuara como órgano arbitral para resolver diferencias surgidas entre particulares y los países miembros con respecto a la interpretación o aplicación de la normativa comunitaria (por ejemplo, la Decisión 578), por cuanto el Protocolo de Cochabamba (Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia) le 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 estos y terceros, y también las controversias que les sometan los particulares respecto de la aplicación o interpretación

105 Decisión 578, art. 19, sobre consultas e información.

106 Retomamos a los peruanos Delgado Ratto y Valle Billinghamurst en su análisis: “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 248 y 249.

de aspectos contenidos en los contratos de carácter privado y regidos por el ordenamiento jurídico de la CAN¹⁰⁷. Arguyen, por tanto, que esta normativa no incluye las mencionadas decisiones comunitarias.

Así las cosas, 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 miembro. Adicionalmente, no se tiene conocimiento de ningún caso de doble tributación intracomunitaria que haya sido analizado y resuelto por el tribunal.

En cuanto a la negociación de CDI entre miembros de la CAN y terceros países, esta se sigue realizando con base en los modelos OCDE y ONU. De todo lo anterior se concluye que dentro 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 miembro ni entre estos y terceros Estados.

***Status quaestionis*¹⁰⁸ en algunos países del continente americano y europeo según la doctrina internacional, análisis al 2009**

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 CDI suscritos al 2009.

107 *Ibidem*, 249.

108 Estado de la investigación.

El ámbito americano

Según la información suministrada por el relator nacional ecuatoriano en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Egas Reyes¹⁰⁹, Ecuador había suscrito convenios para evitar la doble imposición internacional con Canadá, Chile, Argentina, Brasil, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza, Alemania y la decisión 40 de la CAN (según explicamos, ya derogada), y tan solo en los dos primeros países alternó de manera escalonada las figuras del procedimiento amistoso y el arbitraje¹¹⁰, pues en el resto solo incorporó el procedimiento amistoso. Por su parte, México¹¹¹ contaba con dieciséis tratados de doble imposición vigentes celebrados con diferentes países¹¹². La mayoría incluyen el procedimiento amistoso como medio alternativo de solución de controversias que surjan por la aplicación del tratado¹¹³.

Sin embargo, en el convenio celebrado entre los gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta¹¹⁴, se establecía, en el artículo 26, que si existen dudas sobre

109 Egas Reyes, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 127.

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

111 Erreguerena, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 197-199.

112 Disponible en: www.sre.gob.mx.

113 Dos ejemplos corresponden a los convenios celebrados por México con España y Francia en los que se establece el procedimiento amistoso, pero no la posibilidad de acudir al tribunal arbitral.

114 Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de febrero de 1994.

su interpretación o aplicación, 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.

Por lo que hace a este tratado, 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 México y Estados Unidos para evitar la doble tributación. Lo anterior, debido a que se le[s] da supremacía y particular importancia a los procedimientos previstos por las legislaciones domésticas para la solución de controversias¹¹⁵.

Así pues, en los convenios celebrados por México se habían preferido tanto los mecanismos internos que cada Estado prevé en sus ordenamientos como el procedimiento amistoso, frente a los procedimientos

115 Erreguerena, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 198-199.

arbitrales. Estos, además, se han definido como potestativos y no obligatorios.

Por su parte, Perú había celebrado CDI con los países miembros de la Comunidad Andina, con el Reino de Suecia, con Chile y con Canadá¹¹⁶. 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 se analizó, ser solucionada por el Tribunal Andino de Justicia siguiendo la normativa comunitaria. Para el caso de Suecia, no es posible acudir a la instancia arbitral, pero sí al procedimiento amistoso para resolver problemas de interpretación o aplicación del convenio. Finalmente, en los CDI celebrados con Chile y Canadá, se sigue lo dispuesto en el MC 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,

116 Delgado Ratto y Valle Billinghamurst, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 248-250. Véase también: Chávez González, "El arbitraje internacional tributario". En este último texto se demuestran las limitaciones del procedimiento amistoso previsto en los CDI suscritos por Perú, que justifican 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 del 2001 y con Canadá el 20 de julio del 2001. Para el caso peruano, es interesante también consultar los análisis realizados por Celia Delgado, "El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria", en IPDT, julio del 2004, y G. Barraza, "Sunat se pronuncia contra arbitraje", en *Agencia-peru.com*, Lima, 27 de noviembre del 2001.

mientras que en el segundo (Canadá) se requiere no solo que las autoridades competentes den su 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, de forma que se torna bastante improbable el mecanismo.

Para el caso de Venezuela, Fraga Pittaluga¹¹⁷ menciona el convenio entre la República de Venezuela y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble tributación y la evasión fiscal con respecto al impuesto sobre la renta, en el cual, si surge una dificultad por la interpretación o aplicación, 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.

Colombia¹¹⁸ no formaba, al 2009, 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 suscritos 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 previsto la posibilidad de incorporar el arbitraje, pese a que Chile y Suiza han incorporado este mecanismo en sus CDI. España, por el contrario, ha sido constantemente reticente a su utilización.

117 Fraga Pittaluga, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 287.

118 Piñeros Perdomo, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 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 del 2002 a instancias del Mercosur, Elizeche¹¹⁹ considera que existen fuertes y optimistas expectativas en que cumplirá un papel relevante en la modulación del derecho comunitario del Mercosur.

Sin embargo, en lo relativo a la supranacionalidad de este ordenamiento, es importante mencionar que es reconocida por Paraguay y Argentina en normas constitucionales internas, mas no aún por Brasil y Uruguay, que deben desprenderse de sus obstáculos de orden constitucional. Adicionalmente, en lo que tiene que ver con la naturaleza de los conflictos fiscales, seguramente se requerirá 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, como lo señala Spisso, “poco a poco se fueron sucediendo algunas primeras señales de cambio”¹²⁰ permitiendo —de manera reservada— los tribunales arbitrales internacionales para dirimir controversias entre Estados originados por procesos de integración o unión regional o mercados comunes.

Muestra de lo anterior se evidencia en la suscripción, por parte de Argentina, de numerosos tratados bilaterales de dos tipos: los que prevén la opción definitiva para el inversor entre la jurisdicción nacional y la jurisdicción arbitral internacional, y otros por los cuales, pasados dieciocho meses de empezada la vía judicial o en caso de disconformidad con el pronunciamiento judicial, se

119 Elizeche, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 223.

120 Pittaluga, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 298.

puede acudir al arbitraje internacional. Este último actúa como tribunal de alzada internacional¹²¹.

Finalmente, Estados Unidos fue parte del primer convenio bilateral de impuestos, junto con Alemania (1989), que incluyó la cláusula arbitral potestativa y no obligatoria¹²². Esta entró en vigor ese mismo año mediante intercambio de notas diplomáticas en las que se acordaron diversos e importantes aspectos sustanciales y de procedimiento. Años después, Estados Unidos concluyó ocho tratados más que incluyen dicha cláusula¹²³, en la que aquella incorporada en el tratado con México ha servido de ejemplo, como atrás lo analizamos, para la suscripción de varios CDI a partir de 1992¹²⁴.

121 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 *Ibíd.*, 299.

122 “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”.

123 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 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.

124 El caso de Estados Unidos es analizado en Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties* y Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International*

El ámbito europeo

Como ya se mencionó, al 2009, el Convenio de Arbitraje Europeo fue poco aplicado por los Estados miembros. Por su parte, algunos países europeos fueron incluyendo en sus tratados de doble imposición cláusulas que diferían la solución de controversias fiscales al arbitraje internacional. Sin embargo, no existía uniformidad de prácticas, pues mientras que algunos países europeos le apuestan a la figura (por ejemplo, Alemania y Holanda, y en algunos CDI suscritos, Italia), otros son adversos a ella (por ejemplo, al 2009, España)¹²⁵.

En consecuencia, puede concluirse que la utilización del arbitraje para solucionar los problemas suscitados por la aplicación e interpretación de CDI, suscritos por países miembros de la Unión Europea, era aún limitada a comienzos del siglo¹²⁶. 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 rehusaban pagar una contribución extraordinaria de los beneficios de la guerra. M. Ador, presidente de la Confederación Helvética, dio la razón al gobierno español¹²⁷.

Tax Law (Ámsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2001).

125 García Frías, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 159.

126 Véase al respecto la posición de Pasquale Pistone, "Time for Arbitration in International Taxation". *Intertax*, 33, n.º 3 (2005): 102.

127 Walter, *Fiches de droit fiscal international*, 28.

Sin embargo, se vislumbraba en aquel entonces que ese panorama seguramente cambiaría con la incorporación del mecanismo arbitral al artículo 25 del MC OCDE, versión 2008, pues este modelo sirve comúnmente de guía para la suscripción de los CDI de los cuales forman parte los países europeos.

Tensiones y algunas propuestas doctrinales en el 2009

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 transferencias¹, al aumento en su uso por parte de algunos países² y a que los Estados no renuncian sustancialmente

-
- 1 Véase al respecto: Simón Mataix, "El arbitraje como técnica". Según 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 estos en el ámbito arbitral por considerarlo insuficiente, carente de ciertas garantías e inclusive para-arbitral.
 - 2 Para el caso español, como lo señala Serrano Antón, "La cláusula de procedimiento amistoso", 145-146, a pesar de no existir datos relativos ni estadísticas oficiales relacionadas con la utilización del procedimiento amistoso, este ha aumentado de manera considerable en los últimos años, especialmente en la materia de precios de transferencia. Para estudiar el aumento mundial de la utilización del procedimiento, el tratadista

a su soberanía fiscal, la doctrina e importantes instancias internacionales, como por ejemplo la CCI, encontraron 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 posterior³. Además de este análisis general, al

recomienda leer los Informes Nacionales del Congreso de la IFA de 1981 de Japón, Holanda, Alemania, Estados Unidos, 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 Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*. Finalmente, Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 19, consideran que el mejor o peor funcionamiento del procedimiento amistoso depende del país que lo adelante, demostrando que son bastante eficientes —frente a otras— las autoridades competentes del Reino Unido, Estados Unidos y Canadá.

- 3 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; María dos Prazeres Lousa, “Tema 2.1. Precios de transferencia y acuerdos de doble tributación”. *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*, (1999): 1-14; Chetcuti, “Arbitration in International Tax”, 4; Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 19-20; Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 167-169; Couzin, “Why International Fiscal Arbitration”, 4-7; M. Bennett, “Dispute Resolution under OECD Model Tax Convention: Latest Developments”, en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006; P. Tercier, “International Arbitration: Lessons to be Learned from State-state, Investor-State and Commercial Arbitration”, en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006; Ribes, “Compulsory Arbitration”; Züger, *Arbitration under Tax Treaties*; y el pionero y de obligada lectura, John F. Avery Jones *et. al.* “The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention”. *British Tax Review*, 6 (1979).

final se analiza la experiencia de Singapur en la aplicación del procedimiento amistoso, incluido en la mayoría de sus CDI.

Deficiencias de la etapa previa al procedimiento

En primer lugar, según algunos, el procedimiento amistoso se encuentra “muy centrado en anticuados principios del derecho internacional público, como demuestra el hecho de que solo los Estados son partes del procedimiento”⁴. En ese sentido, solo 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 comienzo al procedimiento amistoso⁵. De esta

De este último texto se concluye que desde los comienzos de la aplicación del procedimiento amistoso incluido en el MC OCDE detectaron importantes desventajas estudiosos de diferentes países, por ejemplo, John F. Avery Jones (Reino Unido), Charles J. Berg (Australia), 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).

- 4 Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 168, retoma a Groen, “Arbitration in Bilateral Tax Treaties”, 7, en este aspecto.
- 5 Chávez González se refiere a esta objeción manifestando que los CDI 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”: Chávez González, “El arbitraje internacional tributario”, 2.

manera, las administraciones de impuestos tendrían pleno control sobre el procedimiento y su resultado⁶.

En segundo lugar, existía escasa información sobre el funcionamiento de procedimiento amistoso y un desinterés generalizado entre los Estados por él. Las autoridades competentes en los países asumen una actitud neutral al no disuadir o incentivar a los contribuyentes a emplear dicho procedimiento⁷.

En tercer lugar, según 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, aun desde su punto de vista, presenta una excesiva tributación en desacuerdo con la convención⁸.

Finalmente, también se ha criticado que el procedimiento amistoso no pueda aplicarse cuando la controversia involucre un tercer país, ya que solo se adelantaría entre los dos Estados contratantes⁹.

6 Como lo demuestra García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 1235, nota 23, esta dificultad es superada en el procedimiento amistoso incluido en el Convenio Europeo de Arbitraje.

7 Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 406.

8 Couzin, "Why International Fiscal Arbitration", 6.

9 Chávez González, "El arbitraje internacional", 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 venían apareciendo en la escena del derecho fiscal internacional. La imperfección surgía 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 de la capacidad y “disponibilidad” de negociación de las autoridades competentes¹⁰.

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 negociación¹¹. En consecuencia, la conclusión de un acuerdo depende en gran medida del poder de compromiso que la ley interna le otorga a cada autoridad¹².

10 M. B. Villaverde Gómez, analizando el caso español, comenta que se han producido varias sentencias judiciales (STS del 30 de junio del 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 estas aceptaron la posición de la administración, pero sirven para demostrar la posibilidad de control judicial: Godoy Fajardo (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, 283. Su análisis se elaboró a partir de Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 12-13.

11 Objeción frecuentemente aludida por la CCI y por otros doctri-
nantes, como por ejemplo, Gilles Dalimier, “L’Evolution des con-
ventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions
sur le nouveau Modèle de l’ OCDE)”. *Journal de Droit Internati-
onal*, (1978): 504; y Azzy, “Tackling Tax Treaty Tensions”, 346.

12 *Commentary on Article 25 of the 1977 OECD Model Double Taxa-
tion Convention*, art. 25. Véanse también: International Bureau

Según se demuestra en el estudio de Park y Tillinghast, aunque en la mayoría de los casos sometidos a un procedimiento amistoso las autoridades competentes llegaron a un acuerdo, un número considerable de ellos no fue solucionado por dichas autoridades¹³. Esta imposibilidad de reconocer en cabeza del contribuyente un derecho a obtener un pronunciamiento de mérito ha sido denominado por algunos doctrinantes *objeciones de orden sustancial*¹⁴. Todo lo anterior ha conducido, en palabras de G. Sala Galvañ, a la “falta de concreción del procedimiento amistoso”¹⁵.

En segundo lugar, el procedimiento se sentía lento. Su duración excesiva podía inclusive ser indeterminada¹⁶ y existía una absoluta falta de control no solo en cuanto a su comienzo, sino también a su terminación¹⁷. 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

of Fiscal Documentation, “*The Tax Treatment of Transfer Pricing*” (OECD Reports, s. f.), y, Reimert y Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*.

13 Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 20.

14 Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional*, 143.

15 Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 403.

16 Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 168; también Couzin, “Why International Fiscal Arbitration”, 6 y Dominici en: Uckmar, *Curso de derecho tributario internacional*, 143.

17 En términos de Delgado Ratto y Valle Billingham, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 245: “no se establece un límite de tiempo para que las autoridades competentes acuerden una solución a las controversias presentadas por los contribuyentes”.

las diferentes normas de derecho interno que regulan la materia en los respectivos Estados¹⁸.

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 cual recomendaba que se aumentaran los encuentros entre las autoridades competentes¹⁹.

Finalmente, mucho se ha cuestionado la escasa participación del contribuyente (por ejemplo, una empresa multinacional) en la sustanciación del procedimiento amistoso para ser informado a lo largo del proceso, exponer hechos y formular alegatos en defensa de su pretensión, es decir, para poder establecer la contradicción²⁰, situación que puede conducir a un acuerdo entre las autoridades competentes, pero que no soluciona correctamente el asunto planteado o que obedece a intereses ampliamente distantes de los del contribuyente²¹. Usualmente al contribuyente solo se le permitía participar en cuanto a la presentación de documentos u otras pruebas, mas no ostentaba un *status* ni oficial ni garantizado en tales deliberaciones²².

18 Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 404. En igual sentido, Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 404.

19 Serrano Antón, "La cláusula de procedimiento amistoso", 168. Para una mayor profundización en lo relacionado con las dificultades que enfrenta el procedimiento amistoso reconocidas por la OCDE, véase la presentación realizada por funcionaria de la OCDE, Bennett, "Dispute Resolution under OECD", ya citada.

20 Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 403-404.

21 Delgado Ratto y Valle Billinghamurst, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 245.

22 Chetcuti, "Arbitration in International Tax", 4.

Algunos consideran que esta mínima participación del contribuyente hace que el procedimiento amistoso adolezca de falta de transparencia²³. Por tanto, los planteamientos de los contribuyentes deben ser tenidos en cuenta (ya sean de manera oral o escrita, directamente o mediante representantes). Además, los contribuyentes deben tener la posibilidad de ser asistidos por un consejo técnico y deben tener derecho de acceso al expediente²⁴.

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 ser influida por factores externos o por otros casos pendientes de solución²⁵.

Deficiencias una vez finalizado el procedimiento

En primer lugar, existía una ausencia de uniformidad con respecto de la publicación de los resultados del procedimiento amistoso. Esto causaba que la solución alcanzada quedara privada de toda publicidad en detrimento de la mayor eficacia del mecanismo²⁶. Así mismo, siguiendo a Sala Galvañ²⁷, los contribuyentes vinculados extrañaban la publicación de normas internas sobre utilización del procedimiento amistoso que dispusieran detalladamente los conflictos tributarios sobre los cuales puede ser invocado, la información que debe ser

23 Por ejemplo: Couzin, "Why International Fiscal Arbitration", 7.

24 Xavier, *Derecho tributario internacional*, 178.

25 CCI, *Arbitration in International Tax Matters*, 2.

26 Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 405.

27 Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 403.

aportada por los sujetos pasivos y el momento y el cauce jurídico interno de iniciación²⁸.

La segunda deficiencia detectada una vez terminado el procedimiento es que no existen medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado, que la dejan al arbitrio de la legislación interna de los países, sin garantizarse así su efectivo cumplimiento²⁹. Al respecto, la CCI manifiesta que existen numerosos conflictos de procedimiento entre las autoridades competentes y las reglas de examen y apelación³⁰. 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 este fuese posterior a un laudo arbitral, podría ser ejecutado en sentido contrario, pues 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 un acuerdo posterior, aun si este es contrario a la sentencia dictada por el poder judicial³¹.

Acogiendo la clasificación doctrinaria, vista arriba, que distingue entre los procedimientos amigables *individuales*, *interpretativos* o *integrativos*, la posición doctrinaria

28 Se aclara, sin embargo, que algunos países han superado esta dificultad, como se desprende de la lectura de Serrano Antón, "La cláusula de procedimiento amistoso", 169, al citar los ejemplos de Reino Unido, Austria y Holanda. Para una mayor ilustración, véase: Luc Hinnekens, "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*, n.º 2, (1992), 78.

29 Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 406.

30 ICC, *Arbitration in International Tax Matters*, 1-2.

31 Xavier, *Derecho tributario internacional*, 178-180.

mayoritaria aboga por que aunque aquellos acuerdos *interpretativos* (provenientes de procedimientos amigables *individuales* o *interpretativos*) no son vinculantes para los tribunales, estos deben obligatoriamente tenerse 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 Tratados³².

En cuanto a aquellos de naturaleza *integrativa*, su obligatoriedad depende 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 el Reino Unido no admiten siquiera esta figura, mientras que Suiza le otorga eficacia vinculante con base en la legitimidad de la delegación concedida a las autoridades administrativas de parte de los cuerpos legislativos de los Estados contratantes. Por su parte, la doctrina alemana, la Corte de Casación italiana y el 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*³³.

Un interesante caso de estudio, que muestra las debilidades del procedimiento amistoso, es el que presenta

32 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”.

33 Argumentos esbozados por Xavier, *Derecho tributario internacional*.

How Teck³⁴, quien analiza los treinta y ocho CDI suscritos por Singapur. Estos incorporan en su texto este procedimiento en el que solamente uno prevé la posibilidad de acudir al arbitraje, en caso de que la divergencia no pueda ser resuelta mediante el procedimiento amistoso (CDI Singapur-México³⁵).

Dentro de las múltiples falencias que *How Teck* detecta sobre procedimiento amistoso, similares a las ya relacionadas, se encuentran la incertidumbre en cuanto a su resultado, la poca participación del contribuyente tanto al comienzo del procedimiento como en su desarrollo y la falta de publicidad de las bases del acuerdo si este 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 analizado, algunos concluyen que con el procedimiento amistoso no queda absolutamente garantizada

34 Tan How Teck, "The 'Mutual Agreement' Article in Tax Treaties Singapore's Perspective". *Intertax*, 28, n.º 5 (2000): 206-211.

35 La cláusula arbitral contenida en el CDI Singapur-México no define cuánto tiempo tiene que transcurrir para poder acudir al arbitraje, pero sí prevé que tanto las autoridades de ambos Estados como el contribuyente deben aceptar someter el caso a decisión arbitral y la obligatoriedad del laudo. Los aspectos del procedimiento (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.

la eliminación de la doble imposición internacional³⁶. Según otros, pese a que este mecanismo era operativo para resolver aspectos de doble imposición relativos tanto a los precios de transferencia como a otras disputas que tienen que ver con la aplicación e interpretación de convenios bilaterales de doble imposición, era importante explorar alternativas para mejorarlo.

Quienes estudiaron la experiencia de Singapur, por ejemplo, en ausencia de tratados multilaterales y de arbitrajes obligatorios y vinculantes, sugerían que los contribuyentes pudieran comenzar el procedimiento amistoso, también proponían el esclarecimiento sobre cuáles temas pueden llevarse para su resolución y, finalmente, la necesaria publicidad de los cimientos de la decisión, cuidándose de proteger la confidencialidad del contribuyente, especialmente, cuando el acuerdo lo afecta.

Alternativas para mejorar el procedimiento amistoso y algunas propuestas doctrinales sugeridas antes del 2009

Desde la perspectiva de algunos estudiosos de la materia, una primera alternativa para perfeccionar el procedimiento amistoso era 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 CCI (1966). Estas, entre otras, buscaban principalmente crear instancias consultivas no vinculantes, en principio, salvo en caso de que se presentara un acuerdo entre los Estados parte³⁷.

36 Serrano Antón, “La cláusula de procedimiento amistoso”, 168.

37 También se refiere a esta alternativa Sala Galvañ, *Los precios de transferencia*, 406-407.

Así mismo, 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”³⁸. Sin embargo, gran parte de la doctrina consideraba que la naturaleza consultiva de las opiniones no aseguraría la efectividad del mecanismo, puesto que, 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 conciliación³⁹.

En contravía con esta corriente doctrinaria mayoritaria, se encontraba Van Raad⁴⁰, para quien la ausencia de toda obligatoriedad del mecanismo consultivo constituye una ventaja 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. Van Raad no solo elogia el mecanismo consultivo, sino que propone la creación de un órgano supranacional integrado por expertos tributaristas

38 García Frías, “El arbitraje tributario internacional”, 1232-1233.

39 Véase: Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, 31. Igual opinión tienen Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 28, cuando se refieren a esta como una solución *second best* (segunda mejor, siguiendo la terminología económica).

40 Kees van Raad, “International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application”. *Intertax*, 29, n.ºs 6 y 7 (2001): 212-218.

independientes en el que el acceso a él, como la observancia posterior de su opinión consultiva, no fuera obligatorio para los Estados. Esta última propuesta implica un alto costo económico que seguramente requeriría ser financiado por algún tipo de organización internacional.

Una segunda alternativa que fue pregonada es el mantenimiento del procedimiento amistoso, aunque con la adición necesaria de una cláusula por la cual los Estados contratantes quedaran obligados a dirimir la controversia, solventando la principal insuficiencia de dicho procedimiento referida anteriormente⁴¹.

La tercera alternativa consistía en una combinación del procedimiento amistoso con la vía arbitral en un proceso de dos etapas al estilo del Convenio Europeo de Arbitraje (1990), en la cual, si transcurrido un tiempo desde el comienzo del procedimiento amistoso no se logra ningún acuerdo, las autoridades pueden someter las divergencias a la decisión de una comisión arbitral⁴². Este instrumento en dos etapas fue acogido por algunas de las cláusulas arbitrales convencionales analizadas antes.

Según la CCI, el arbitraje siempre llega a una conclusión, conduce a determinaciones imparciales con la

41 Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 433.

42 Recomendación inicial de la IFA en la resolución de Basilea de 1960. Véanse también Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 434; Ribes Ribes, "Compulsory Arbitration", 301; e ICC, *Arbitration in International Tax Matters*, 2. Según Ribes Ribes, la opción ideal es la adopción de un sistema escalonado en el que se configura el arbitraje obligatorio —mediante comisiones o paneles *ad hoc*— como subsidiario al procedimiento amistoso, garantizándose así la solución de cualquier problema que eventualmente pudiera llegar a presentarse.

propia participación del contribuyente, y aplica la ley antes que la experiencia. Aunque puede presentar demoras, considera que el proceso es ordenado, predecible y transparente⁴³.

Así mismo, desde la perspectiva de Masui⁴⁴, que retoma a Sander⁴⁵, el uso de la mediación es un paso más allá del *status quo*, y por tanto, se encuentra en favor del arbitraje como una extensión del procedimiento amistoso en el que el laudo podría tener el mismo efecto de los acuerdos alcanzados mediante ese procedimiento.

La cuarta alternativa consistía en acudir a mecanismos 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 procedimiento⁴⁶.

43 ICC, Arbitration in International Tax Matters, 2.

44 Yoshihiro Masui, "Treaty Arbitration from a Japanese Perspective". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 58, n.º 1 (2004): 14-16. En este documento, el profesor de la Universidad de Tokio analiza, con base en la normativa japonesa, la constitucionalidad del arbitraje internacional de impuestos. Concluye que dicho procedimiento se encontraría ajustado a la Carta siempre y cuando satisficiera 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.

45 Frank E. A. Sander, "Arbitration and Mediation in Tax Disputes". *Japan Tax Law Review*, n.º 23 (1995): 213.

46 Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*, 26-27. Según estos autores, la mediación podría ser un mecanismo más exitoso en materias relativas a precios de transferencia que a disputas cuyo objeto fuera la caracterización del ingreso.

Finalmente, la última alternativa sería prescindir del procedimiento amistoso y adaptar el arbitraje como único y obligatorio mecanismo de solución de controversias derivadas del CDI⁴⁷.

Para la doctrina, la utilización del arbitraje para solucionar controversias tributarias tuvo sus comienzos 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 el arbitraje de Suiza⁴⁸, ya mencionado, y en 1920, dentro 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 afectara exclusivamente al derecho tributario, sino que, por el contrario, se produjo en un momento de auge del mecanismo en otras áreas del conocimiento jurídico. Sin embargo, en materia de fiscalidad internacional, no tuvo la misma evolución ni resultados que en otros temas⁴⁹.

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 los artículos 17 a 21^[50]. Sin embargo, siguiendo a Züger⁵¹, este modelo fue incorporado, pero no utilizado en la práctica en los CDI sobre la renta entre Gran Bretaña e Irlanda de 1926 y sobre las sucesiones entre

47 Véase: Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición*, 434. Aunque, como vimos, en el documento ya citado "Compulsory Arbitration", Ribes Ribes propone el arbitraje obligatorio y vinculante como complemento del procedimiento amistoso.

48 Análisis de Navarrine y Asorey, *Arbitraje: jurisdicción arbitral*, 83.

49 García Frías, "El arbitraje tributario internacional", 1238.

50 *Ibidem*, 1239.

51 Zünger, *Arbitration under Tax Treaties*, 32.

Checoslovaquia y Rumania de 1934. Luego, en los modelos de convenio de 1927, 1928 y 1931, también se admitió la posibilidad de acudir al arbitraje para resolver los conflictos tributarios⁵².

Según 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 CDI entre Alemania y Estados Unidos, mediante el protocolo del 29 de agosto de 1989; y entre Alemania y Francia, mediante el protocolo del 28 de septiembre de 1989^[53], estudiados, es decir, el arbitraje tiene poco más de treinta años de historia.

Así las cosas, al 2009 eran dos los instrumentos que incluían 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 fueron incorporadas en algunos CDI. Tanto el primer como el segundo instrumento instauran el arbitraje complementariamente al procedimiento amistoso y no como mecanismo único.

A continuación, se presentan algunas propuestas específicas (pues a lo largo del documento se analizaron otras) que, al 2009, surgieron con el fin de generalizar y mejorar los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias internacionales (MASCTI). Estas han sido formuladas primero por organizaciones internacionales, particularmente la OCDE y la CCI; y por algunos sectores de la doctrina, las cuales fueron seleccionadas

52 Alternativamente, 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.

53 *Ibídem*, 17 y ss.

por su importancia y novedad propositiva y discursiva, interesadas en las temáticas arbitrales o de derecho tributario internacional.

La posición cambiante de la OCDE, su propuesta al 2009 y la oposición de McIntyre

Hasta el 2009 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 CCI. Esta última defiende que el procedimiento arbitral conviene a la actividad mercantil y a los gobiernos, su costo es beneficioso y equitativo y, además, constituye un mecanismo que contribuye a eliminar los problemas que acarrea la doble imposición y, por ende, la mejora del crecimiento global de la economía⁵⁴.

Para ejemplificar lo anterior, en el reporte de 1984 denominado “Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues”, se concluyó que, en ese momento, no era apropiado recomendar el procedimiento arbitral como sustituto o complemento del procedimiento amistoso. Esta 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”⁵⁵.

54 Troya Jaramillo, “Tributación y arbitraje internacional”, 448-449. También véase: Troya Jaramillo, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”, 20. Este autor cita y analiza los planteamientos de la CCI.

55 Citado por Chetcuti, “Arbitration in International Tax”, 7.

Luego, se incluyó una alusión al arbitraje, en el párrafo 48 del comentario al artículo 25 del MC OCDE, como posible solución a potenciales problemas que se podrían llegar a presentar al tratar de eliminar la doble tributación por las autoridades competentes. Más adelante, al elaborar las pautas para precios de transferencia de 1995, se reabrió el debate y el Comité de Asuntos Fiscales, cuyos miembros pertenecen también al *Business and Industry Advisory Committee* de la OCDE, aceptó reconsiderar el asunto y empezar un estudio para su complementación⁵⁶.

Así las cosas, inicialmente el Comité de Asuntos Fiscales analizó la posible adopción del arbitraje obligatorio para complementar el MC OCDE de *precios de transferencia* e inmediatamente la CCI hizo un llamado para incluir el arbitraje, inclusive, para resolver disputas diferentes a esta materia. En igual línea, la CCI recomendó estudiar la viabilidad de celebrar una convención multilateral para evitar la doble imposición entre los Estados miembro de la OCDE con la posibilidad de dar acceso, en apropiadas circunstancias, a otros Estados no miembros y que incluyera la cláusula arbitral.

Posteriormente, en un documento elaborado por la OCDE⁵⁷ y según la CCI, que da importantes pasos de avance en su análisis, se incluyó el estudio del tema de la resolución de conflictos en la agenda 2007, como un asunto de vital importancia y se abrió la posibilidad de incluir el arbitraje al modelo. Al referirse específicamente al procedimiento de mutuo acuerdo manifestó:

56 OCDE, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (París: OECD Publishing, 2001), 4.167-4.171.

57 OCDE, *La agenda tributaria actual de la OCDE* (París: Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, 2007).

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 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 satisfactoria⁵⁸.

Para lograr tal mecanismo, 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 y evaluar otras técnicas de resolución de conflictos 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:

- 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

58 Ibídem, 13-14.

miembro y algunos no miembros de la OCDE y sobre las directrices nacionales del procedimiento⁵⁹.

- El Grupo de Trabajo, en el verano del 2004, publicó un informe de progreso para la realización de comentarios públicos en el que se describían diversas propuestas para mejorar aspectos procesales del procedimiento amistoso⁶⁰.
- Una vez recibidos los comentarios, se elaboraron propuestas específicas en borrador para el debate público, publicado por el Comité de Asuntos Fiscales en febrero del 2006 y objeto de consulta pública, con alrededor de ciento cincuenta participantes, en Tokio, en marzo del 2006.
- En febrero del 2007 y con aprobación previa del Comité de Asuntos Fiscales, la OCDE publicó el Reporte Final del Grupo de Trabajo “Mejorando la resolución de conflictos en convenios fiscales”⁶¹, cuyas principales conclusiones han sido incluidas en la versión 2008 del Modelo de Convenio Fiscal y son que 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 años de transcurrido dicho procedimiento. El procedimiento del arbitraje, en lo que tiene que ver, por ejemplo, con el número y proceso

59 Disponible en la página de Resolución de Conflictos del Centre for Tax Policy and Administration (CTPA): www.oecd.org/ctp/ctpa/dr, también disponible en: http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00.html.

60 Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447>.

61 OCDE, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes* (París: Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, 2007), <http://www.oecd.org/dataoecd/17/59/38055311.pdf>.

de selección de los árbitros, el calendario para su conclusión, la gestión de sus costes, la forma de la decisión, etcétera, se relega a los Estados mediante mutuo acuerdo. Sin embargo, en el documento se incluye una propuesta *procedimental* de voluntario acatamiento de los Estados⁶².

Es importante precisar que la interacción entre el proceso arbitral propuesto y los remedios legales locales fue un tema preeminente. Los empresarios participantes expresaron su preocupación por la propuesta de prescindir de las medidas internas para resolver los aspectos en discusión mediante el 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 exigiría 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 adoptar estos cambios al MC OCDE⁶³. Además, incluye

62 Al respecto, Pistone, “Time for Arbitration in International Taxation”, se cuestiona: si la OCDE sugiere el arbitraje como mecanismo suplementario para la resolución de disputas derivadas de tratados impositivos y, además, si los Estados de la Unión Europea ratificaron la extensión temporal de la Convención Europea de Arbitraje para Precios de Transferencia, ¿por qué no pensar en que también es tiempo para la creación de una corte internacional de impuestos?

63 Para comprender la relación entre los procedimientos arbitrales y los remedios nacionales, es muy importante el documento de Ismer, “Compulsory Waiver of Domestic”, 18-23, en cuya opinión, con respecto a 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 comenzar el arbitraje, puede suceder que, dadas todas las dificultades del procedimiento

modificaciones a los comentarios de dicho artículo para su correcta aplicación con el objetivo de aclarar diversos aspectos operativos y procesales.

Este es el caso de las limitaciones temporales para la aplicación del procedimiento amistoso, las acciones que permiten acceder a él, el alcance de los motivos para denegar dicho derecho, la suspensión del cobro de impuestos hasta que 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 aspectos. Estas modificaciones son incorporadas a la sección B del Reporte Final del Grupo de Trabajo “Mejorando la resolución de conflictos en convenios fiscales”.

En la sección C, se elabora un “Manual sobre procedimientos amistosos eficaces” que describe el procedimiento del procedimiento amistoso y las prácticas necesarias para su eficacia. Abarca diferentes aspectos de procedimiento desde su comienzo hasta su conclusión y fomenta, entre otros, la transparencia, la puntualidad, el acceso amplio y el uso de correctos planteamientos. Este

arbitral, el laudo no pueda ser cumplido, pues se requiera evitar unas normas locales judiciales. Existen, según este autor, dos posibles soluciones, a saber: una pragmática y otra visionaria. La primera consistiría en extender la práctica administrativa del procedimiento amistoso al laudo arbitral, es decir, que este únicamente pudiera ser adoptado si el contribuyente aceptara. 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 sobre la garantía de una independencia judicial y lo cual puede conducir a un arbitraje multiparte en el que los Estados y el o los contribuyentes formaran parte del procedimiento.

manual sería periódicamente actualizado con el fin de reflejar los nuevos desarrollos⁶⁴. En la misma línea, introduce la obligatoriedad de reporte anual para los países miembros de la OCDE de las estadísticas relacionadas con procedimiento amistoso con el fin de fomentar la transparencia en su utilización⁶⁵.

- Pese a los avances y desarrollos, la propuesta reconoce que no todos los países se encuentran en la posición de incluir este procedimiento⁶⁶. 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 implicadas⁶⁷.

64 Disponible en: www.oecd.org/ctp/memap.

65 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 al comienzo de su aplicación en el apéndice del documento Avery Jones *et al.*, "The Legal Nature of the Mutual", 21-27, donde se establecen los casos pendientes, los resueltos y el tiempo de resolución.

66 Bennett, "Dispute Resolution under OECD", diapositiva 6.

67 *Ibíd.*

Así, la combinación del procedimiento amistoso con el arbitraje internacional tenía la virtud de volver más efectivo o de mayor utilización el primero en la medida en que ambas administraciones tributarias y contribuyentes iban a conocer desde el comienzo que el tiempo y esfuerzo puesto en este evitaría los subsecuentes y complementarios procedimientos. Además, al hacer del arbitraje una posibilidad, se reducirían los costos, el consumo de tiempo y posiblemente conflictos con los procedimientos judiciales locales.

Así pues, 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 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]

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 solo 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 este ya ha sido objeto de una decisión por parte de una de sus cortes o tribunales administrativos⁶⁸.

Los párrafos 47 y el 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 solo se hallaran en posición de incluir este párrafo en tratados con determinados Estados. Por estas razones, el párrafo solo debe

68 MC OCDE, 2008.

ser incluido en el convenio, allí en donde cada Estado determine que el proceso es susceptible de una implementación efectiva.

[...] 54. El proceso arbitral solo 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, gravado o de alguna manera fijado incluso en casos en los que el contribuyente sea notificado oficialmente por las autoridades fiscales de que ellas pretenden gravar ciertos elementos de ingreso⁶⁹.

Esperemos que los Estados, miembros y no miembros de la OCDE, acojan, en las negociaciones de sus CDI, el arbitraje como mecanismo de resolución de controversias tributarias internacionales complementario al procedimiento amistoso. La práctica demostrará en el futuro su eficacia. Como ya mencionamos, la muestra, propuesta por la OCDE, de un acuerdo mutuo sobre los aspectos procesales del arbitraje, en la que las autoridades competentes son libres de modificar, adicionar o borrar cualquier provisión de ella, se incluye como anexo.

69 *Ibídem*.

Sin embargo, a pesar de que en ese momento parece existir uniformidad de criterio en la OCDE en cuanto a la incorporación del arbitraje obligatorio y vinculante a su modelo, particularmente en el artículo 25, existen aún voces aisladas, pero que no dejan de ser respetables, en contra de tal medida. Es el caso del profesor estadounidense de la Universidad de Wayne State, 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 rediseño⁷⁰.

A criterio de 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 por medio del mecanismo existente en los CDI y que recaen necesariamente en dos categorías, a saber:

1. Casos de doble tributación potencial.
2. Casos de potencial doble no tributación.

Sin datos cuantitativos, pues el procedimiento amistoso era 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 internacionales de transacción existentes que inevitablemente generan disputas entre las autoridades tributarias y sus contribuyentes; y entre las autoridades tributarias entre sí. Esto significa que la litigiosidad internacional es alta en esta materia y es de

70 Michael J. McIntyre, "Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes". *Florida Tax Review*, 7, n.º 9 (2006): 622-647.

difícil resolución porque las reglas básicas de precios de transferencias se encuentran indeterminadas. Además, 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 tributación⁷¹.

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 estos problemas.

Por su relevancia, a continuación se relacionan las principales deficiencias detectadas por McIntyre, y mis reacciones a ellas.

En primer lugar, según 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. Además, los países en vías de desarrollo, que no pertenecen a la órbita de la OCDE, desempeñaron un papel mínimo en el desarrollo de ella.

La anterior crítica es válida y es una constante en toda discusión relativa a cualquier modificación que se

71 Para una mayor ejemplificación, véase: McIntyre, "Comments on the OECD".

haga al MC OCDE. Infortunadamente, 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 tributario⁷². La propuesta de mi tesis doctoral, presentada más adelante, intenta superar esta crítica al permitir mayor deliberación sobre este tema en la academia, para que posteriormente sea retomada por quienes representan el interés público en el contexto latinoamericano.

La segunda crítica elaborada por el autor consiste en que la propuesta responde en mayor nivel, e inclusive excesivamente, a las necesidades de las compañías multinacionales⁷³, al caracterizarse por los siguientes rasgos que han estado en su lista de deseos por muchos años. Por una parte, figura el deseo de constituir un foro fuera del control de las autoridades tributarias, donde puedan litigar disputas relativas a tributos en secreto; por otro, está conformar 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, se permite la participación directa de sus departamentos legales en el proceso de autoridades competentes⁷⁴.

De esta manera, según McIntyre, a las compañías multinacionales se les está dando la oportunidad de evitar las cortes locales, aunque muchos aspectos de los tratados dependen de la interpretación de normas internas la cual puede ser únicamente realizada por estas cortes.

72 Salvo, quizás, la CCI, concretamente en este tema.

73 Aunque tampoco descarta que algunas presiones provengan de Estados miembro por la notable influencia de las compañías multinacionales sobre estos. *Ibidem*, 11.

74 *Ibidem*, 2.

Por ende, el párrafo 91 del reporte de la OCDE señala que la junta arbitral diferirá algunos asuntos locales 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 solo indeseable, sino también imprudente. Se considera indeseable porque les da a los contribuyentes una “palanca” más para jugar en el sistema; e imprudente, porque la tributación no está diseñada para complacerlos.

Mi propuesta en el 2009 era que el contribuyente tiene derecho a la tutela judicial efectiva internacional, derecho que puede ser desconocido si son únicamente las administraciones tributarias las que 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 McIntyre, son pocos los casos no resueltos por los mecanismos existentes y, así, únicamente se justificaría alcanzar su perfección si el instrumento ideado tuviera costos nulos o insignificantes. Sin embargo, en su opinión, la propuesta de la OCDE de incluir el arbitraje obligatorio y vinculante es compleja y sus costos son mucho mayores que aquellos producto 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 texto, se ha analizado cómo desde hace varios años se han discutido y puesto en práctica otros instrumentos mundiales (por ejemplo, el procedimiento amistoso). Estos no han resultado efectivos y sus costos han sido considerablemente altos, en especial, en lo que tiene que ver con la facilitación del comercio

internacional. Por consiguiente, en la escena mundial, se ha optado por proponer el arbitraje obligatorio y vinculante.

McIntyre también considera que, al ser el arbitraje un sistema adjudicativo secreto, es potencialmente corrupto. Según el autor, en toda sociedad democrática un elemento fundamental del sistema judicial es su transparencia e infortunadamente, en un arbitraje privado la integridad del sistema se ve afectada por fuertes intereses personales de las partes, las cuales designan cada una sus propios árbitros y sin que haya una garantía de la selección absolutamente transparente del tercero. Esta crítica, de nuevo, ya ha sido planteada contra el arbitraje en otros contextos y se ha superado.

En consecuencia, de acuerdo con el criterio del 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, y sus resultados, es mediante su consentimiento escrito. Así las cosas, según el autor es muy discutible la importancia que le da el procedimiento a la participación del contribuyente, porque 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 y además será susceptible de verse afectado por los riesgos de fraude de un procedimiento secreto.

En ese sentido, 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 cuanto los *hearings* deben estar abiertos a los observadores y tanto las

presentaciones de las partes como el laudo quedan disponibles al público. No recomienda, por el contrario, seguir la Convención Europea de Arbitraje⁷⁵ arguyendo las mismas razones con que ataca la nueva propuesta de la OCDE, porque establece un procedimiento secreto donde el laudo es publicado únicamente bajo el consentimiento del contribuyente.

De esta manera, desde la perspectiva del autor, es realmente asombroso que la OCDE considere que el contribuyente tenga interés legítimo en mantener en secreto su propia identidad. En 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. No obstante, McIntyre estima 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, sus defensores consideran que el secreto es una característica atribuible a los procedimientos arbitrales. McIntyre está de acuerdo con esta afirmación, pero solo en lo que tiene que ver con los arbitrajes locales. Por contraposición, defiende que su analogía al arbitraje internacional tributario es errada porque

75 Como se mencionó, 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 ellos fue entre Francia e Italia y terminó en laudo arbitral. Véase: European Commission (Coordination of Tax Matters), “Report on the Reentry into Force of the Arbitration Convention, EU Joint Transfer Pricing Forum, DOC: JTPF-019-REV5-2004-EN” (documento de trabajo, Bruselas, 2004), 1-5.

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 ciudadanos⁷⁶.

En mi tesis doctoral, por las razones aducidas, se comparte 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 deben poder inferirse de su lectura. En cuanto a las audiencias y presentaciones que se hagan dentro del procedimiento deben ser públicas salvo que exista alguna información confidencial que deba serle respetada al contribuyente.

Por todo lo dicho, según 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, según el autor, la OCDE ha diseñado el mecanismo sobre una base insensata sustentada en que:

1. Se requiere alguna solución a las disputas que no han sido resueltas.

⁷⁶ Para conocer los detalles de la discusión, véase: McIntyre, "Comments on the OECD".

2. El arbitraje obligatorio y secreto es la única alternativa viable y aceptable para la comunidad de los negocios internacionales.

No obstante, resulta indispensable que los ciudadanos conozcan qué hacen sus gobiernos en su nombre⁷⁷. Parafraseando su opinión,

la OCDE 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 establecer⁷⁸.

Adicionalmente, 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 una vez concluido el arbitraje. En segundo lugar, cada parte puede nombrar su árbitro, usualmente de su departamento jurídico tributario, lo cual hace que su papel 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”. En el sentir del autor, no existen mecanismos que aseguren tal neutralidad e independencia o algún tipo de reparación si esta no sucede.

⁷⁷ Ibídem, 13.

⁷⁸ Ibídem, 10.

De esa manera, el mecanismo arbitral debe garantizar que el interés público sea protegido imponiendo normas estrictas contra los conflictos de interés que puedan presentarse y restringir a los árbitros todo tipo de relación económica con el contribuyente por un importante periodo posterior al laudo arbitral.

En lo que corresponde a la imparcialidad, se compara con el profesor 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 internacional⁷⁹. 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 porque representa 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. Según McIntyre, aquellos sujetos que no forman parte del proceso deben ser tratados bajo esa calidad y no bajo otra. Además, como arriba se mencionó, esta participación es en opinión del autor inducida por las compañías multinacionales para evitar el sistema de cortes en favor de un foro secreto internacional. Por tanto, propone que el contribuyente sea tratado en el procedimiento arbitral como un observador o que se le permita participar

79 International Bar Association [IBA], *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration* (Londres: Council of the International Bar Association, 2004).

únicamente por su correspondencia con la autoridad competente del país de su residencia. Esta crítica también fue rechazada anteriormente con base en la protección del derecho del contribuyente a la tutela efectiva en el ámbito del derecho tributario internacional.

Además, McIntyre no entiende cuál sea el interés de la OCDE en poner límites de tiempo tan apretados⁸⁰. Al parecer, esta institución siguió, en esta materia, equivocadamente el modelo de la Organización Mundial de Comercio (OMC), y ambos procedimientos tienen diferentes objetivos para resolver. Para el caso de la OMC, el objetivo de los árbitros es juzgar la conducta de las partes y, por tanto, pueden presionarlos para que colaboren, inclusive llegando imponer sanciones si no cumplen sus obligaciones; mientras que aquellos del procedimiento de la OCDE persiguen juzgar la conducta de sujetos que no son parte en el proceso. De esta manera, sus resultados dependen 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, mediante el mecanismo arbitral propuesto, los conflictos de precios de transferencia en el reducido término de seis meses porque este tipo de casos son complejos y usualmente los departamentos legales de las compañías multinacionales tardan años en desarrollarlos⁸¹. En consecuencia, en aquellos casos de información de complejo análisis,

80 En el párrafo 93 del informe OCDE, se define que los árbitros deben decidir el caso en seis meses y, si no es suficiente, las partes pueden extenderlo por otros seis o reemplazar a los árbitros.

81 Como vimos atrás y retomando a este autor, la mayoría de los conflictos tributarios internacionales recaen sobre esta materia.

como los de precios de transferencia, parece excesivamente corto el lapso para que los árbitros puedan, no solo recibir la información, sino también acceder a ella, dado el gran número de libros electrónicos que puede presentar el contribuyente y sus afiliadas, además del entendimiento del *software* usado para su manipulación. Adicionalmente, la propuesta de la OCDE no guía al contribuyente sobre las formas mediante las cuales debe producir y entregar la información.

Al respecto, se considera que prolongar 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 a las reglas de procedimiento que gobiernan al arbitraje, a 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, mas no en la técnica arbitral. Además menciona el tratadista que por este motivo existen en el contexto internacional instituciones de arbitraje tales como la Asociación Americana de Arbitraje, la CCI, la Corte de Londres de Arbitraje Internacional, el Instituto CPR de Resolución de Disputas y los Servicios de Mediación y Arbitraje Judicial. Importante es precisar, sin embargo, que la OCDE, en su propuesta, sugiere incorporar las reglas definidas por esos grupos haciendo especial alusión a aquellas de la CCI.

Este cuestionamiento podría ser solucionado mediante la adopción por mutuo acuerdo de los Estados parte del arbitraje del completo modelo de procedimientos que la OCDE incluyó en la versión 2008 del artículo 25 del MC OCDE, que se presenta en el anexo 1 (más adelante, se retoma y actualiza en la versión del 2017 del MC OCDE).

Finalmente, el autor encuentra otros defectos adicionales de la propuesta de la OCDE como los atinentes al reembolso de gastos, el irrespeto a los funcionarios de impuestos, el desincentivo al uso del procedimiento amistoso de 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 arbitraje⁸². Se analizan 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 tras instigar el procedimiento arbitral tome ventaja de la ley local 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. 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 estos 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 trabajan 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 se mencionó. Además, contrario a lo que la OCDE cree, los gobiernos podrían no admitir la cláusula

82 McIntyre, "Comments on the OECD".

que incluye la fórmula de 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 tanto, la propuesta de la OCDE adolece de la falta de esta característica, en tanto el contribuyente por sí mismo puede empezar el procedimiento arbitral. McIntyre se cuestiona: *si se le permite al contribuyente invocar el arbitraje ¿por qué no permitírsele también a las otras partes?*

En lo relativo a la elección de árbitros neutrales, la propuesta de la OCDE establece que si las partes no eligen los árbitros, la OCDE lo hará. El profesor McIntyre critica severamente esta facultad nominadora, pues el origen histórico y los objetivos para los cuales fue creada esta organización son absolutamente políticos. Esto causaría que el procedimiento perdiera credibilidad y neutralidad.

McIntyre también analiza el *estatus* legal de los comentarios de la OCDE y sus modificaciones y recomienda que aquella revise con expertos en 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, pues no existe ni unanimidad doctrinal ni entre las diferentes cortes locales. La posición de la OCDE es que los comentarios forman parte del contexto de un tratado y sirven para interpretarlo aún con respecto a los cambios introducidos con posterioridad a la fecha en que el tratado comenzó a regir⁸³.

83 Para profundizar este tema, véanse la tesis doctoral de: Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*

En materia de la multiplicidad de idiomas, McIntyre se encuentra totalmente en desacuerdo con la propuesta de la OCDE por la cual el arbitraje puede adelantarse en varios idiomas. Sin embargo, 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 de la OCDE establece que las partes, en cualquier momento, pueden dar por terminado el arbitraje si llegan a un acuerdo antes del laudo. Esta cláusula le parece sensata a McIntyre solo si fuera posible publicar la solución del caso, pues una vez comenzado el proceso, es una actividad pública que requiere un mínimo de revelación.

Las anteriores resistencias enunciadas por McIntyre son de obligado análisis y requieren definiciones de los Estados al momento de negociar los aspectos procesales del arbitraje, ya sea adoptando totalmente o con matices

(Países Bajos: IBFD Academic Council, 2004); también, David A. Ward (ed.), *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model* (Países Bajos: International Fiscal Association e International Bureau of Fiscal Documentation, 2005). La conclusión principal es que los comentarios al MC 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 de la OCDE y para aquellos no miembros que han determinado su posición. Respecto a los no miembros que no han determinado su posición, los comentarios son entendidos como medios suplementarios de interpretación de menor valor: Engelen, *Interpretation of Tax Treaties*, 473, 552 y 553; y Ward (ed.), *The interpretation of Income Tax*, 111-114.

el modelo propuesto por la OCDE⁸⁴ o ideando uno completamente nuevo. Por lo tanto, McIntyre concluye que no está en favor de la propuesta de la OCDE de incluir en los tratados de doble imposición el arbitraje obligatorio y vinculante. Si alguna forma de arbitraje fuera inevitable, sugiere acoger las recomendaciones vistas y rediseñaría la propuesta de la siguiente manera⁸⁵.

En primer lugar, sugiere limitar el arbitraje únicamente a los casos que envuelvan doble imposición internacional. Por tanto, deben descartarse aquellos que conduzcan a una doble no tributación internacional. En segundo lugar, considera que el proceso arbitral debe conducir a un resultado. De esta manera, deben evitarse los arbitrajes incoados por administraciones tributarias o contribuyentes cuyos países tengan leyes que eviten llegar a ese resultado. Para alcanzarlo, los árbitros deben determinar el monto de los tributos que el contribuyente debe pagar y el gobierno que debe recaudarlo. Como tercera medida, si se le permite al contribuyente invocar el arbitraje, este 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.

Posición constante de la Cámara de Comercio Internacional de París

A diferencia de la OCDE, la CCI, desde 1984, ha promovido el arbitraje como medio apropiado y eficiente para

84 Véase: anexo.

85 McIntyre, "Comments on the OECD".

resolver disputas tributarias internacionales⁸⁶. Así, en el programa para la acción de 1999 reiteró su compromiso, animando a los gobiernos a incorporar estos procedimientos en convenios tributarios tanto bilaterales como multilaterales. Esta 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 solo atractivo, sino también muy eficiente, pues presenta múltiples beneficios tanto para los negocios como para los gobiernos.

Dentro de los muchos aspectos positivos que subraya la CCI, se encuentran los costo-efectivos y justos que pueden ser estos procedimientos y el crecimiento global económico y desarrollo que generan mediante la eliminación de instancias desatendidas de doble tributación⁸⁷. Sin embargo, la CCI dejaba siempre el desarrollo de los instrumentos para adoptar el arbitraje tributario internacional a la OCDE, que como vimos, hasta 2008 dio luz verde a este importante mecanismo.

Además, bajo el criterio de la CCI⁸⁸, varios aspectos de la Convención Europea pueden ser adoptados por los Estados, con el objetivo de avanzar en el establecimiento del arbitraje internacional para solucionar conflictos tributarios. Así, 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

86 Según Chetcuti "Arbitration in International Tax", 6, desde 1959 la CCI ha desempeñado un papel importante en la promoción del arbitraje como método apropiado y eficiente para resolver disputas tributarias, pero la definición final de su posición fue mediante su publicación en 1984.

87 CCI, "Arbitration in International Tax Matters", 1.

88 *Ibíd.*, 3.

interesante y asegura la abolición de la doble imposición, pero no necesariamente de acuerdo con principios legales o de manera justa para el contribuyente.

Por ende, según 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, pues otras cuestiones pueden surgir. Desde el punto de vista de la CCI⁸⁹, la existencia de un procedimiento efectivo de arbitraje en materia impositiva es un incentivo para que los gobiernos resuelvan los casos mediante el procedimiento amistoso. Además, la falta de experiencia práctica de la Convención Europea no significa que haya 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 para los gobiernos.

Por su parte, al analizar la práctica de los tratados de Estados Unidos, 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. Adicionalmente, 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 análisis anterior, en el año 2000, la CCI recomendó adoptar un sistema de arbitraje obligatorio y vinculante cuyas provisiones podrían formar parte de CDI existentes o futuros, de convenios regionales que tuvieran que ver con aspectos tributarios o acordadas en

89 Ibidem.

convenios multilaterales. Las características esenciales de estas cláusulas propuestas por la CCI son⁹⁰:

- *Comienzo*. 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 empezado por los Estados o por el contribuyente, aun si la tributación, incompatible con el convenio, ha sido confirmada por decisión judicial. Su duración no podrá ser mayor a un año y en ausencia de acuerdo entre las autoridades competentes, cualquier Estado podrá empezar el arbitraje. Además, los contribuyentes afectados tendrán el derecho de iniciativa (*right of initiative*) en todos los casos, sea que las autoridades competentes hayan o no acordado eliminar la doble imposición.
- *Obligatoriedad*. El arbitraje debe ser obligatorio, sea que haya sido incitado por cualquiera de los Estados contratantes o por el contribuyente.
- *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.
- *Ámbito, alcance y base*. El requerimiento básico para acudir al arbitraje debe ser *prima facie* un caso de doble imposición, sea esta jurídica o económica. Todas las formas de doble tributación deben ser incluidas y no únicamente los casos previstos en el artículo 9º del MC OCDE. La decisión arbitral deberá basarse en el derecho, incluidas las leyes locales de

90 *Ibidem*.

los Estados parte del arbitraje, y los tratados y el derecho internacional.

- *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 y un cronograma con tiempos. También debe existir alguna protección a la confidencialidad que refleje, al menos, la ofrecida bajo las leyes locales de los Estados involucrados.
- *Participación del contribuyente.* La categoría contribuyentes afectados (*affected taxpayers*) debe incluir a todos los contribuyentes cuya tributación se afecte de tal manera que suponga la doble tributación tanto jurídica como económica. Estos contribuyentes afectados deben tener no solo el derecho de iniciativa, sino también el derecho de suspender el procedimiento si ha sido empezado sin su consentimiento (*behest*). Además, deberían poder impugnar el acuerdo al que hubieran llegado las administraciones tributarias en el procedimiento amistoso, si este les es insatisfactorio. Deberán tener, así mismo, la oportunidad de presentar sus puntos de vista, incluso el derecho de presentar toda la información, documentación y pruebas relevantes y sus argumentos de manera oral y escrita, de acuerdo con 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 locales gobernantes.
- *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 que importen otras

provisiones previstas en la normativa local, incluso 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.

- *Costos.* Los costos del procedimiento arbitral deberán ser asumidos por los Estados.

Couzin, en un foro sobre la temática⁹¹, manifestó que, a partir de las directrices expuestas 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:

Los esfuerzos de la International Fiscal Association (IFA) por publicar estudios más profundos sobre el tema.

- A pesar de que, como se vio, en principio, la OCDE se encontraba en una posición negativa, pues en 1995 sus recomendaciones eran bastante cautelosas en cuanto al procedimiento arbitral tributario, en febrero del 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.
- 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 práctica⁹².

91 Couzin, "Why International Fiscal Arbitration", 1.

92 Un interesante análisis del documento de la ICC anteriormente citado: "Arbitration in International Tax Matters", lo encuentra en Mario Züger, "ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters". *European Taxation*, 41, n.º 6 (2001): 221-224.

Propuesta de Lindecrona y Mattsson, y la oposición parcial de Shoup⁹³

Lindecrona y Mattsson sugirieron en Estocolmo, durante la novena conferencia de la ley del mundo⁹⁴, adoptar en los CDI el arbitraje obligatorio, vinculante e institucional (mediante el Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias de Estocolmo) en la medida en que, si los Estados parte ya habían reducido su jurisdicción tributaria estatal al suscribir el convenio, no existiría problema en una limitación adicional de ella para asegurar que se encontrara una solución a las diferentes controversias derivadas de su interpretación y aplicación.

Luego, 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 CDI. 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.

93 Citado por Chetcuti, "Arbitration in International Tax", 6.

94 *Ibidem*, 4.

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.

Varias notas características se pueden extraer de la anterior propuesta. En primer lugar, la partes debían agotar, antes de acudir al arbitraje, todos los mecanismos con los que contarán para resolver sus diferencias (por ejemplo: mecanismos locales, 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 para que les 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 le proporcionaría al arbitraje transparencia y homogeneidad.

En tercer lugar, y en cuanto al papel del contribuyente, propusieron que este no tuviera el derecho de empezar el arbitraje, pues subestimaría el procedimiento amistoso en ese momento practicado por los Estados. De este modo, sería 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.

Infelizmente, en ese momento, la 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, Shoup adhirió a la anterior propuesta *parcialmente*, pues en su opinión el mecanismo arbitral únicamente debe utilizarse para resolver disputas relativas a precios de transferencia. Además, según el autor, este procedimiento debía ser voluntario, pero vinculante una vez empezado. Es decir, si cualquier Estado o contribuyente admite emplear este remedio, debe comprometerse a seguirlo por un término de entre tres y cinco años y, una vez terminado tiene que acatar el laudo arbitral final renunciando a cualquier forma de apelación.

En tercer lugar, el derecho de iniciativa (*right of initiative*) lo deben tener no solo los Estados parte del convenio, sino también las compañías asociadas. El autor sustenta esta posición en que las empresas pueden no estar de acuerdo con la decisión adoptada por las administraciones tributarias, ya que aún puede afectar la posición legal de la compañía, pues 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, Shoup no está de acuerdo con agotar primero los mecanismos locales de resolución de controversias para poder empezar el arbitraje, pues estos

toman usualmente tantos años que un acuerdo posterior con el otro país va a volverse realmente difícil. Por lo tanto, propone que, para empezar el arbitraje, el contribuyente declare si recurrió o no a los mecanismos locales y que acatará el laudo arbitral⁹⁵.

Propuesta de Altman

Para obtener su título de Doctor of Juridical Science en la Universidad de Harvard, Altman⁹⁶ realizó un interesante estudio, cuyas conclusiones fueron publicadas por el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) a finales del 2005, en el cual propone ir más allá de la propuesta doctrinaria mayoritaria relativa al arbitraje internacional para resolver disputas de naturaleza tributaria. Para ello, sugiere —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 locales y 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.

95 Como fuente secundaria seguimos a Chetcuti, "Arbitration in International Tax", 4-6.

96 Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, 1-492.

Para llegar a la propuesta anterior, el autor parte de las siguientes tres hipótesis de investigación. La primera, con base en la evidencia empírica disponible, es responder si es necesaria una reforma al procedimiento amistoso. La segunda consiste en indagar, 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 utilizados los procedimientos “reformados” que han sido adoptados por los tratados de impuestos? Finalmente, ¿cómo se puede diseñar un nuevo procedimiento?⁹⁷.

La primera de las hipótesis se resuelve por medio del análisis de la exigua, escasa e insuficiente evidencia empírica proveniente de las administraciones tributarias de Estados Unidos, Canadá, la Comunidad Europea, Japón y algunos otros países. Se concluye que alrededor del diez por ciento 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 que para aquellos casos de no asignación (*no allocation*) es baja, en promedio alrededor del cincuenta y cuatro por ciento. Similar situación se presenta en la Unión Europea, con solo un setenta y siete por ciento de casos de asignación exitosamente resueltos en un periodo de cinco años, y es peor en otros países. Pese a la dificultad estadística, por la poca información disponible, Altman concluye que el procedimiento requeriría de cierta reforma por su pobre desempeño.

Para explorar la segunda hipótesis, el autor realiza no solo análisis empírico, sino también institucional de los posibles intereses parcializados o desalineados y los consecuentes conflictos en la actual construcción del

97 Ibidem, 1-7.

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 de las teorías de los expertos en relaciones internacionales institucionales principalmente, 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 cuanto a la soberanía. Así, considera que su propuesta no puede soportarse exclusivamente en un análisis normativo, sino que debe 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 intangible y recomendaciones no vinculantes de un tribunal internacional tributario para el resto de las disputas relativas a tratados. De esta forma, 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 preocupaciones problemáticas 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 realiza acerca del arbitraje tributario internacional, para el lector es importante conocer detenidamente las ventajas y desventajas que Altman encuentra

en este instrumento⁹⁸. 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 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, Altman demuestra que, de los más de cincuenta tratados que se han suscrito en los últimos quince años, al momento de escritura de su disertación, y que han adoptado el mecanismo arbitral como suplemento del procedimiento amistoso, una sola disputa ha sido resuelta mediante este instrumento⁹⁹.

El análisis de 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, 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.

98 *Ibíd.*, 314-345.

99 Véanse: BNA, "First EU Arbitration Case Concluded, Involved French, Italian Electrolux Affiliates". *Tax. Man. Trans. Pric. Rep.*, 12, n.º 8 (2003): 320; y también: BNA, "French Competent Authorities".

Propuesta de los expertos del seminario conjunto organizado por la CCI y la IFA en 2006^[100]

En el seminario conjunto organizado por la CCI de París y la IFA, Couzin¹⁰¹, 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 al 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, parece situarse la OCDE en sus últimos estudios y recomendaciones.

Así mismo, resulta importante determinar qué evento da lugar (*triggers*) al arbitraje. Algunos proponen que el impulso lo dé el contribuyente afectado, pero las circunstancias en las cuales esa acción del contribuyente es permitida difiere entre las diferentes propuestas. Según el autor, el camino que se siga dependerá del problema

100 Muy interesante el caso práctico para propósitos educativos, “Pierre Boulez versus Commissioner of Internal Revue”, desarrollado en el seminario conjunto CCI-IFA, “The resolution of International Tax Disputes through Arbitration: Fundamental, Practical and Procedural Issues” (CCI-IFA, París, 2006). A lo largo de su discusión se elaboraron modelos de solicitud de convocatoria del tribunal arbitral, aceptación de cargo de árbitro con declaración de independencia, recusación por contraparte, decisión de recusación por la OCDE, borrador de términos de referencia de procedimiento arbitral, cronograma, entre otros.

101 Couzin, “Why International Fiscal Arbitration”, 7-9. Couzin trabaja en Couzin Taylor LLP, aliado con Ernst & Young LLP, Toronto, Canadá.

que el arbitraje pretenda resolver. Si el problema que se va 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. Si por el contrario, la dificultad para resolver el caso de parte de las autoridades competentes es real, se necesita un mecanismo suplementario como el arbitraje.

Este último sería el caso de la propuesta de la OCDE, en tanto sugiere una serie de mejoras técnicas al procedimiento amistoso existente y, si con este 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 de procedimiento, 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? Además, 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 este acuerdo no puede eliminar exitosamente la doble tributación¹⁰².

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

102 Esto es precisamente lo que el artículo 7 (1) de la Convención Europea de Arbitraje establece.

baseball arbitration, en el que cada autoridad competente presenta su “mejor oferta” y la función 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 *waiver* de esos derechos de los contribuyentes como precondition al arbitraje).

Por su parte, Bennett¹⁰³, en la misma línea de Couzin, considera muy importante determinar el campo de temas o problemas que se deben someter a arbitraje y la incorporación al procedimiento de la naturaleza vinculante de la decisión arbitral con el consecuente *enforcement*, mediante las cortes nacionales. Propone evaluar las diferentes formas de procedimiento que puede asumir el arbitraje, que serán acogidas por las autoridades competentes mediante acuerdos o términos de referencia y la forma de seleccionar a los árbitros. Esta podría darse mediante su elección de parte de las autoridades competentes, incluido el árbitro “neutral” por mutuo consentimiento, o facultando al directorado de la OCDE para elegirlo, si no existe acuerdo entre las autoridades competentes. También sería preciso analizar, como se mencionó líneas atrás, la posibilidad de que funcionarios públicos participen como árbitros.

En cuanto a otros aspectos *procedimentales* para debatir se encuentran: *rules of evidence*, la participación del contribuyente, la aplicación de los principios legales y la razonabilidad de periodos sugeridos. Así mismo, es necesario precisar la forma de aplicación de la decisión

103 Bennett, “Dispute resolution under OECD”, diapositivas 7-10. Bennett se desempeña como Head of Tax Treaty, Transfer Pricing and Financial Transactions Division del OCDE Centre for Tax Policy and Administration.

arbitral y del resultado del procedimiento amistoso de parte de las autoridades competentes.

Por su parte, la publicación de la decisión arbitral es otro aspecto controversial de vital análisis. ¿Deberá proceder esta 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.

En opinión del profesor Gest¹⁰⁴, quien ha estudiado el arbitraje utilizado para resolver disputas relativas a precios de transferencia en Estados Unidos, muchos de los problemas del procedimiento amistoso fueron resueltos por el Código de Conducta del 2005. 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 de parte de las autoridades competentes, las incertidumbres en cuanto a la interacción con los procedimientos administrativos y judiciales locales, la revisión de la decisión final y 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 otorgado a la Comisión Asesora, las dificultades de los casos triangulares y multilaterales, y la selección de los árbitros, entre otros.

104 G. Gest, "Arbitration on Transfer Pricing Disputes in the EU", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006. G. Gest es profesor de la Universidad París II Panthéon-Assas.

Adicionalmente, Tercier¹⁰⁵, quien analiza la posibilidad de acudir al arbitraje internacional para dirimir controversias tributarias a partir de su experiencia y conocimiento en el arbitraje comercial internacional, o rehusar hacerlo, 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. El profesor reconoce que el procedimiento al cual usualmente acuden las partes es el amistoso, que además de tener 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 posible riesgo de conflicto con los diferentes procedimientos que tengan igual propósito, la inexistencia de una tercera parte y las posibles inconsistencias con la ley nacional.

En esta vía, su propuesta consiste en incluir el 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*¹⁰⁶ del acuerdo arbitral, referido fundamentalmente a las múltiples partes presentes¹⁰⁷; 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

105 Tercier, "International Arbitration", 6. Tercier es profesor de la Universidad de Friburgo (Suiza) y *Chairman* de la Corte Internacional de Arbitraje, CCI (París).

106 Por razón de la persona o por razón de la materia.

107 Para lo cual recomienda trazar un paralelo con la Convención ICSID y los BIT.

árbitro ante un grupo pequeño de jugadores; o el estatus de la solución alcanzada (*rulesetting*).

No obstante, junto a estos problemas, Tercier identifica varias ventajas como lo vinculante de la decisión, la especialidad e independencia de los árbitros, la flexibilidad del procedimiento y el desarrollo de principios generales supranacionales. De esta manera, 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 que tienen que resolver los Estados, planteadas por Tercier a manera de conclusión, al negociar sus tratados bilaterales tributarios, serían las siguientes:

- ¿Desea un Estado apostarle completamente al arbitraje? Pueden existir soluciones intermedias.
- Si le apuesta al arbitraje, ¿está dispuesto a aceptar todas las consecuencias?
- Si le apuesta al arbitraje, ¿acepta el arbitraje institucional y de qué forma?

Unidos a los anteriores cuestionamientos, en especial al último, es interesante también el aporte que realiza Park¹⁰⁸ a la discusión al presentar en el seminario algunas preguntas que deberían resolverse sobre los aspectos

108 W. W. Park, "Procedural Issues in International Arbitration: Question Frequently Asked of Arbitrators", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006. Park es profesor de derecho de la Universidad de Boston, Estados Unidos.

procesales del arbitraje tales como la constitución y organización del tribunal, la producción de documentos *pre-hearing*, los testimonios y otras pruebas y las deliberaciones, entre otras¹⁰⁹.

Dos propuestas de cláusula arbitral en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

En las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, uno de cuyos temas fue el arbitraje tributario interno e internacional, se presentaron dos propuestas concretas de cláusula arbitral por parte de los ponentes Ribes Ribes y Pistone. Según Ribes Ribes, a pesar de los avances, existen aspectos mejorables del arbitraje incluido en los CDI como:

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 arbitral¹¹⁰.

Para solucionar lo anterior, la autora propone redactar la siguiente cláusula e incluirla en los CDI:

109 Como ya lo mencionamos, estos documentos pueden ser consultados como soporte bibliográfico de este libro y sirven de sustento para nuestra propuesta.

110 Ribes Ribes, "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas", 165-166, véase también: Ribes Ribes, "Compulsory Arbitration", 302-304.

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 parte una vez transcurrido un año desde el comienzo 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. Así mismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio¹¹¹.

De la anterior redacción, se concluye que Ribes Ribes propone adoptar 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 previstos en aquellos, 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 utilizarlas, con menores modificaciones, contenidas en tratados recién suscritos¹¹². En particular, deben existir normas que establezcan que la junta arbitral se encuentre compuesta de tres miembros imparciales, en la que cada autoridad tributaria designe un árbitro de una lista de especialistas

111 Ribes Ribes, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

112 Menciona, por ejemplo, el CDI Estados Unidos-Holanda (art. 29).

internacionales confeccionada previamente por Estados contratantes¹¹³ y el tercero sea elegido por todos los miembros y actuaría como *chairperson*. Las decisiones de la junta arbitral se tomarían con base en el tratado, las leyes locales de los Estados y los principios de derecho internacional. El laudo arbitral, de obligatorio cumplimiento tanto para Estados como para los contribuyentes, sería explicado por los árbitros a las autoridades competentes y los aspectos sustanciales no podrían ser objeto de apelación (*appeal*).

La principal diferencia entre esta propuesta de la profesora 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 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 mediante el procedimiento amistoso, y además, no existe la posibilidad de que estos entren en más consultas por un periodo adicional de seis meses, lo cual dilataría aún más el resultado. Además, la introducción del arbitraje obligatorio permitiría hacer 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 presentaran en el futuro. En cuanto a los costos del arbitraje, deberían

113 Es el caso, del CDI Alemania-Suecia, art. 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.

ser sufragados por partes iguales por los Estados contratantes. Por lo tanto, esta propuesta sería, en criterio de la autora, un primer paso para que, en el futuro, este tipo de conflictos sean resueltos mediante un tribunal arbitral permanente.

Por su parte, Pistone reconoce la necesidad de incluir cláusulas de arbitraje en los CDI para asegurar la protección efectiva del contribuyente y mejorar la interpretación y aplicación de los convenios. Al efecto, el tratadista considera necesario identificar los elementos esenciales de este tipo de cláusulas precisando cuatro elementos:

1. Las condiciones para someter el caso a arbitraje.
2. La situación jurídica del contribuyente.
3. El laudo y sus efectos.
4. Su relación con los procedimientos judiciales y administrativos nacionales en cada Estado contratante¹¹⁴.

En este sentido, tras analizar con profundidad cada uno de estos aspectos, fórmula el siguiente modelo de cláusula compatible con las contenidas en los CDI y en el convenio multilateral europeo de arbitraje:

Artículo 25 bis. Arbitraje.

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.

114 Pistone, “Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas”.

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 incluidos en el Convenio, como sí se hace en la propuesta de Ribes Ribes.

Mi propuesta doctoral a los países latinoamericanos en el 2009

Además del *status quaestionis* de los procedimientos existentes para dirimir controversias tributarias internacionales que se presentaron a lo largo de esta investigación, en el 2009, realicé una propuesta concreta a los

países latinoamericanos, en general, y a Colombia, en particular, que esperaba sirviera de aporte para las discusiones que en el futuro se dieran sobre estas figuras en nuestros países.

Por las virtudes del mecanismo arbitral y las debilidades de la utilización aislada del procedimiento amistoso, recomendé a los países latinoamericanos incluir el arbitraje tributario internacional en los CDI que suscribieran con otros países, como mecanismo al cual habría que acudir de manera *obligatoria*, una vez intentado y fracasado el procedimiento amistoso. Por ende, y dadas las múltiples y mayoritarias recomendaciones doctrinales y el cuidadoso y extenso debate que se ha surtido dentro de importantes instancias internacionales como la CCI y la OCDE, se sugería adoptar la redacción del artículo 25 del MC OCDE, edición 2008.

Así mismo, se proponía 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 1 (una versión más reciente se encuentra como anexo a los comentarios del MC OCDE, 2017). Obviamente, se consideraba a este modelo como simplemente una guía que puede ser modificada o complementada de acuerdo con las necesidades e intereses de los países; y además, por tratarse de un modelo OCDE, muchos de sus apartes no aplican para los países latinoamericanos no miembros de la OCDE¹¹⁵.

115 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 árbitros elegidos por las partes no lo hagan en un periodo de dos meses. Recordemos

De esta manera, los principales aspectos específicos del procedimiento arbitral que se sugería analizar 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:

1. La figura el derecho de iniciativa para dar comienzo al arbitraje, que en el MC OCDE recae en el contribuyente.
2. El término para someter el caso a arbitraje, que en la propuesta es dos años una vez presentado el caso a ambas autoridades competentes.
3. La forma de selección de los árbitros, en la que el modelo establece que, por regla general, uno sea elegido por cada autoridad competente y el tercero por estos dos.
4. La forma de remuneración de los árbitros, en la que el modelo usa como referencia el Código de Conducta de la Convención Europea de Arbitraje.
5. Las condiciones de elección de los árbitros, que establezcan que cualquier persona puede serlo, inclusive funcionarios públicos de los Estados.
6. La participación del contribuyente, en este caso muy activa, con la posibilidad de presentar a los árbitros su posición de manera escrita u oral.
7. La asignación de costos del arbitraje, definidas en el modelo por partes iguales entre los Estados.
8. El derecho aplicable, en este caso las disposiciones del tratado, las leyes locales y, los principios de interpretación de la Convención de Viena, entre otros.

además que, salvo Chile, Costa Rica, Colombia y México, ningún otro país latinoamericano es miembro de la OCDE.

9. La forma de adoptar la decisión arbitral, que recomienda que el modelo sea mediante mayoría simple de los árbitros.
10. El término para comunicar la decisión arbitral, el cual se establece dentro de los seis meses siguientes a la convocatoria.
11. El término para aplicar la decisión es de seis meses contados a partir de la notificación.
12. 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 revelen directa o indirectamente los nombres de estos¹¹⁶.

Con esa propuesta se pensaba que en nada cambiaría la situación de negociación de los CDI de parte de los países latinoamericanos, en la medida en que, ante el fracaso en el seguimiento del anexo 2 de la decisión 40 de la CAN, la mayoría de estos países siguen el MC OCDE en sus negociaciones. Se hacía notar, sin embargo, que al incluir en los CDI la *nueva* versión del artículo 25 del MC OCDE, los países latinoamericanos estarían 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 eficacia de este.

Además, se proponía evaluar, dentro de la CAN y del Mercosur, la *necesidad* de elaborar y aprobar instrumentos comunitarios que promovieran la utilización del arbitraje tributario internacional. Para lo anterior, podía

116 Sin embargo, para una mejor comprensión de cada uno de los aspectos procesales que se han de regular, sugerimos la detenida lectura del documento OCDE, *Improving the Resolution*.

servir de ejemplo la experiencia comunitaria del Convenio Europeo de Arbitraje, con sus ventajas y desventajas.

Si se decidiera insistir en tal rumbo, en el seno de la CAN, y ante la inexistencia de un modelo de convenio de doble tributación para los CDI que celebren países miembro con terceros países, se sugería la elaboración de uno como anexo de la nueva decisión 578, que incluya una cláusula que prevea el mecanismo de solución de controversias tributarias PA-AI, que se propuso. No olvidemos, además, que este instrumento ya había sido propuesto por los consultores que fueron contratados para definir las directrices 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 engorroso que es, dentro de la CAN, elaborar este tipo de normas¹¹⁷. Otra opción sería intentar poner en práctica la función arbitral del Tribunal Andino de Justicia de la CAN y darle claridad a la incertidumbre doctrinal en cuanto a su competencia en materia de la resolución de conflictos de doble imposición tributaria.

En el Mercosur, como se vio, el arbitraje se encuentra previsto en los diferentes protocolos aprobados y, por lo tanto, quedaría pendiente su aplicación para resolver controversias fiscales. Para la efectividad de tal mecanismo sería necesario solucionar las prohibiciones constitucionales internas de los países firmantes aludidas arriba. Colombia no podía ser ajena a las circunstancias anteriores, más aún cuando la administración tributaria iniciaba una importante agenda de negociación de CDI con diferentes países y además, porque, en aquellos suscritos al 2009 (España, Suiza y Chile) se incluía

117 Véase, por ejemplo, el proceso de modificación de la decisión 40.

únicamente el procedimiento amistoso, con las desventajas ya analizadas.

Para terminar, en palabras de Couzin:

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 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 ocurrirá¹¹⁸.

118 Couzin, "Why International Fiscal Arbitration", 9.

Últimos desarrollos del arbitraje tributario nacional e internacional en Latinoamérica

Frecuentemente confieso a mis estudiantes que la tesis doctoral no concluye con la disertación, siempre vuelve a aparecer en el escenario académico y profesional. Esta ha sido mi realidad con el arbitraje tributario. En el 2009, publiqué los principales hallazgos de mi investigación doctoral en la primera edición de esta obra *Arbitraje internacional en materia tributaria: una propuesta para los países latinoamericanos*¹. En esta concluía que, dadas las bondades del mecanismo arbitral por su idoneidad para dirimir las controversias que se derivan de la aplicación e interpretación de los tratados, en las negociaciones de los CDI, los países latinoamericanos debían apostarle a este mecanismo como uno complementario al PA-AI.

1 Algunas de las referencias bibliográficas de obligada lectura para comprender los antecedentes del arbitraje tributario internacional son: Züger, *Arbitration under Tax Treaties*; Park y Tillinghast, *Income Tax Treaty Arbitration*; y Vicente-Arche Coloma, *El arbitraje en el ordenamiento*.

Así, como atrás se señaló, recomendaba seguir tanto el artículo 25 del MC OCDE como el anexo de procedimientos también propuesto por este organismo. Finalmente, mencionaba que la inclusión de cláusulas arbitrales en los CDI era la tendencia internacional y constituía un tema de obligatoria discusión en las futuras negociaciones de CDI que fueran a adelantar los países latinoamericanos.

Hoy la necesidad y el debate sobre MASCTI continúa, por lo que en la primera parte de este capítulo se presenta un diagnóstico para los países latinoamericanos y se proponen retos para su prospectiva; mientras, en la segunda, se abordan los recientes desarrollos del arbitraje tributario interno en la región.

Mecanismos alternativos para solucionar controversias tributarias internacionales en Latinoamérica: diagnóstico y prospectiva

De los grandes temas de la tributación internacional y su evolución, se desprenden un sinnúmero de problemas interpretativos. Es así como de los CDI, de la aplicación transnacional de los regímenes de precios de transferencia, de la implementación de los mecanismos para el intercambio internacional de información tributaria, entre otros, pueden surgir múltiples conflictos que deben ser dirimidos de manera técnica y eficiente mediante MASCTI. Dentro de estos MASCTI, dos son los que han sido utilizados en la arena internacional: el procedimiento amistoso o el *mutual agreement procedure* y el arbitraje tributario internacional (AI, en adelante).

Como se analizó en los capítulos anteriores, el primero, “procedimiento amistoso”, incluido desde hace varios años en el modelo de CDI de la OCDE, tiene una primera instancia a nivel nacional, donde el contribuyente

presenta su caso ante la autoridad competente del Estado del cual es residente o nacional, para que resuelva de oficio la imposición no acorde a un CDI. Posteriormente, pueden existir tres tipos de etapas procesales, acogidas por los Estados según sus negociaciones: la primera, que se denomina “individual o en sentido estricto”, por la cual las autoridades competentes “procurarán” resolver mediante mutuo acuerdo la situación de los contribuyentes sometidos a una tributación que no corresponde a las provisiones del convenio; la segunda, “interpretativa”, en la que se autoriza a las autoridades competentes de ambos Estados a resolver mediante mutuo acuerdo problemas relacionados con la interpretación y aplicación de la convención; y, finalmente, la “integrativa” —y de más avanzada—, en la cual se autoriza a las autoridades competentes de ambos Estados, inclusive, a resolver dobles tributaciones en aquellos casos no previstos por la convención.

Como se mencionó antes, en el 2009, me refería a las deficiencias de este procedimiento en sus diferentes etapas (previa a su inicio, del procedimiento mismo y del periodo posterior a su finalización) y a la necesidad de la consagración del arbitraje tributario internacional. Dentro de estas deficiencias destacaba que:

1. Las administraciones tributarias eran las únicas partes del procedimiento.
2. No se permitía involucrar a un tercer país.
3. Existía una escasa participación del contribuyente.
4. Había una ausencia de publicidad de los resultados.
5. El instrumento tenía elevados costos logísticos.
6. No había suficiente información sobre su funcionamiento (“oscurantismo”, en mis términos).
7. Había un desinterés generalizado de los Estados en su utilización.
8. La duración del procedimiento era indeterminada.

9. La solución dependía del poder de compromiso que la ley interna otorgaba a las autoridades competentes.
10. No existía garantía de ejecución del acuerdo adoptado; entre otras.

Sin embargo, las anteriores deficiencias llevaron a la OCDE a implementar una serie de mecanismos para mejorar la eficacia, eficiencia y concreción del procedimiento amistoso. Fue así como, desde 2008, se creó un “Manual sobre procedimientos amistosos eficaces” y, en el 2015, en el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), este organismo incluyó la acción 14 denominada “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective” con el fin de “desarrollar soluciones para hacer frente a los obstáculos que impiden a los países la solución de controversias relacionadas con los tratados bajo procedimiento amistoso” así como hacer más efectivos los MASCTI dado que la litigiosidad ha aumentado². También, se incluyeron una serie de estrategias para fortalecer la buena fe en la implementación del procedimiento amistoso, asegurar procesos administrativos para lograrlo, mejorar el acceso al mismo y promover la efectiva solución de controversias; así como un *set* de estándares mínimos para permitir que las disputas relacionadas a tratados se resolvieran en un periodo corto y de una manera eficiente.

También el MC OCDE, versión del 2017, prevé, en su artículo 25, el arbitraje tributario internacional como alternativa si en los dos años no se logra resolver el conflicto mediante procedimiento amistoso, una vez se ha suministrado toda la información requerida a las autoridades

2 Información disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

competentes. Su redacción es muy similar al modelo 2008 y también establece que el proceso arbitral se define mediante mutuo acuerdo, proponiendo en el anexo un modelo³.

El “oscurantismo” y “falta de transparencia en la información” del procedimiento amistoso fue adicionalmente mejorado. Ahora, anualmente, los países reportan estadísticas de sus casos relacionados con el procedimiento amistoso, donde con el proyecto BEPS se generó un nuevo marco de reporte; así como en la página *web* se publican los perfiles de los países que usan el procedimiento (“*Country Profiles on Mutual Agreement Procedures*”) donde se registra la información de las autoridades competentes, sus detalles de contacto, las guías domésticas para el procedimiento amistoso, los ámbitos de aplicación, los términos y formas para la solicitud, la documentación necesaria, los costos, entre otra información.

Adicionalmente, en octubre del 2016, la OCDE expidió una compilación de documentos (términos de referencia y metodologías de evaluación) que constituyen la base de una revisión de pares con respecto al procedimiento amistoso y un proceso de monitoreo. Los *términos de referencia* traducen la acción 14 en un estándar mínimo compuesto por veintiún elementos, en cuatro áreas: prevención de disputas, disponibilidad y acceso al procedimiento amistoso, resolución de casos mediante el procedimiento amistoso e implementación de acuerdos derivados del procedimiento amistoso. Estos

3 Para consultar su articulado, comentarios y modelo de mutuo acuerdo para definir el proceso arbitral, puede consultar las páginas 44-45 y 429-486 en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page488.

últimos se encuentran complementados por doce mejores prácticas que no hacen parte del estándar mínimo y no afectan la evaluación. Por su parte, la *metodología de evaluación* comprende dos etapas, con su respectivo cronograma de revisiones, adelantadas por pares. También se consulta a los contribuyentes usuarios del procedimiento amistoso acerca de su acceso a este procedimiento, la claridad y disponibilidad de las guías y el tiempo de implementación de los acuerdos logrados⁴.

Como se observa en la siguiente tabla, que incluye las estadísticas comparadas de la OCDE sobre el procedimiento amistoso con corte 2020, el uso de este mecanismo por parte de países latinoamericanos es aún bajo, salvo para el caso de México y Brasil, aunque no puede compararse con países como Alemania, Estados Unidos, India y Francia.

Tabla 1. Estadísticas sobre procedimiento amistoso comparadas, 2020

País	Inventario inicial procedimiento amistoso	Casos iniciados procedimiento amistoso	Casos cerrados procedimiento amistoso	Inventario final 2019
Alemania	1244	747	569	1422
Estados Unidos	1002	295	357	940
India	947	108	182	873
Francia	908	414	339	983
México	52	31	19	64

Continúa

4 Todo lo anterior se encuentra disponible en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/>.

País	Inventario inicial procedimiento amistoso	Casos iniciados procedimiento amistoso	Casos cerrados procedimiento amistoso	Inventario final 2019
Brasil	27	4	2	29
Argentina	16	5	2	19
Chile	2	2	0	4
Colombia Estatuto Tributario, 2019, art. 869-3, Res. 85, ago. 21/2020	2	1	0	3
Panamá	1	1	0	2
Perú	1	1	1	1
Uruguay	1	0	0	1

Fuente: OCDE⁵.

Colombia, Brasil, Chile, Argentina y México superaron la segunda etapa de revisión, en la cual se realizaron recomendaciones concretas; mientras que en Perú, Uruguay y Paraguay no se ha surtido aún, pues no ha sido agendada o el plazo ha sido diferido.

Por su parte, siguiendo lo analizado anteriormente, el “arbitraje internacional tributario” es un MASCTI por el cual se busca dirimir, de manera definitiva, controversias de carácter tributario entre Estados o aquellas planteadas por un contribuyente, donde se ven envueltas las administraciones tributarias de dos o varios Estados.

5 Información disponible en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-all.htm>.

Este procedimiento puede ser potestativo u obligatorio, según se pacte en la cláusula arbitral y ha sido objeto de fuertes objeciones doctrinales, pero también muchos hemos reconocido sus ventajas.

Dentro de las objeciones, planteé en mi tesis, aquellas del arbitraje tributario interno trasladadas al ámbito internacional (violación del principio de legalidad y del principio de indisponibilidad del crédito tributario, renuncia de la jurisdicción interna y violación del orden público), así como otras acerca del arbitraje internacional propiamente dicho (inexistencia de jurisdicción tributaria internacional, existencia de barreras constitucionales de los ordenamientos jurídicos internos que impiden la aplicación de los laudos arbitrales, abdicación de la soberanía y no necesidad por existir el procedimiento amistoso), las cuales contra argumenté dando prevalencia a los principios constitucionales internos, para el primer caso, y globales de la tributación internacional, como la solidaridad y la reciprocidad, para el segundo.

También, resalté las bondades del arbitraje tributario internacional como: ponernos a tono con los fenómenos de globalización e internacionalización, responder a la complejidad y especialidad de las normas tributarias y al consecuente aumento de la litigiosidad tributaria, combatir las deficiencias de las administraciones de justicia interna (como, por ejemplo, seguridad, rapidez, independencia y costo), responder al fenómeno de privatización que afecta a todo el derecho público y, la más importante, suplir las carencias del derecho de los contribuyentes a la tutela judicial efectiva a nivel internacional.

La acción 14 del proyecto BEPS pretendía también mejorar la ausencia de cláusulas arbitrales en la mayoría de los tratados así como evitar que este instrumento pudiera ser negado en ciertos casos. De esa manera, dicha acción buscaba superar las resistencias relativas a la

“soberanía”, las dificultades en la definición del ámbito del arbitraje y las tensiones en la coordinación con los remedios domésticos.

Por lo anterior, la acción 15 que buscaba la suscripción de una Convención Multilateral para implementar las medidas relativas a tratados tributarios para prevenir la erosión de la base gravable, incorporaba dentro de sus estándares mínimos el arbitraje obligatorio. Noventa y cuatro países a nivel global adhirieron al tratado multilateral, incluyendo los latinoamericanos: Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Perú, Uruguay, México, Panamá, Belice, República Dominicana y Paraguay, pero ninguno de los anteriores realizó la expresión voluntaria para optar por el arbitraje obligatorio, por lo que en caso de querer incluirlo, deberán renegociar sus convenios.

En la siguiente tabla se relacionan, en número, las cláusulas arbitrales incluidas en los CDI suscritos por países latinoamericanos. En ella, se observa que aún la consagración del procedimiento combinado PA-AI es aún muy limitada. Tan solo Chile, Colombia, México, Paraguay, Perú y Uruguay han incorporado el procedimiento, aunque una situación es esta y otra su debido uso.

Tabla 2. Inclusión de cláusulas arbitrales en CDI suscritos por países latinoamericanos

País	CDI revisados	Procedimiento amistoso con arbitraje internacional	País contratante
Argentina	21	0 (todos procedimientos amistosos)	
Bolivia	7	0 (todos procedimientos amistosos)	

Continúa

País	CDI revisados	Procedimiento amistoso con arbitraje internacional	País contratante
Brasil	30	0 (todos procedimientos amistosos)	
Chile	33	9 (procedimientos amistosos + arbitraje)	Canadá Ecuador Italia Japón México Paraguay Perú Polonia Uruguay (obligatorio si autoridades lo acuerdan)
Colombia	12 + 2 control de constitucionalidad	3 (procedimientos amistosos + arbitraje)	Francia Italia Holanda
Costa Rica	4	0	
Cuba	1	0	
Ecuador	20	2	Canadá Chile
El Salvador	1	0	
Guatemala	1	0	
México	44	8 (procedimientos amistosos + arbitraje)	Chile Estados Unidos Luxemburgo Reino Unido Singapur Rumania Indonesia Grecia
Panamá	16	0	
Paraguay	1	1 (procedimientos amistosos + arbitraje)	Chile (si autoridades lo acuerdan)
Perú	8	3 (procedimientos amistosos + arbitraje)	Canadá Chile Suiza (pendiente, protocolo 13)

Continúa

País	CDI revisados	Procedimiento amistoso con arbitraje internacional	País contratante
República Dominicana	2		
Uruguay	24	7 (procedimientos amistosos + arbitraje)	Bélgica Chile (si autoridades lo acuerdan) Liechtenstein (igual) Luxemburgo (igual) Reino Unido (igual) Italia (igual) Japón (igual)
Venezuela	3	0	

Fuente: elaboración propia.

En conclusión, parece que a nivel global las acciones de mejora al procedimiento amistoso, así como la inclusión en algunas cláusulas del arbitraje tributario bajo la modalidad PA-AI, indujeron a un incremento de los procedimientos amistosos⁶.

En América Latina seguimos siendo muy cautelosos en el uso de estos MASCTI y la recomendación sería que, dadas las debilidades de nuestros órganos de impartición de justicia interna (causada por la congestión judicial y la inaplicación del precedente jurisprudencial,

6 Para evaluar el futuro de los MASCTI a nivel global, resulta de ineludible consulta las siguientes obras colectivas más recientes: Michael Lang y Jeffrey Owens, *International Arbitration in Tax Matters* (Ámsterdam: IBFD, 2015); y Michael Lang et al., *Tax Treaty Arbitration* (Ámsterdam: IBFD, 2020). En esta última obra, además del *General Report* escrito por Pasquale Pistone, recomendando los capítulos 5 de Brasil (Luís Eduardo Shoueri y Mateus Calicchio Barbosa), 7 de Chile (Rodrigo Polanco Lazo, Felipe Yáñez y Cristóbal Pérez Jarpa) y 9 de Colombia (Natalia Quiñones).

entre otros factores⁷), se pudiera posibilitar su futura utilización mediante el fortalecimiento de la disposición política para lograrlo, el establecimiento de reglamentaciones internas adecuadas y el diseño de canales expeditos y técnicos para su uso⁸.

Arbitraje tributario interno en Latinoamérica

La solución de disputas tributarias internas mediante arbitraje tampoco se ha extendido en nuestros países, como es deseable, ni sigue la tendencia global hacia la arbitralidad de estos asuntos. En general, la ley de arbitraje en Latinoamérica no admite la resolución de controversias sobre materias que no sean susceptibles de transarse o que no sean de libre disposición por vía arbitral. Es así como hoy Colombia, Perú y República Dominicana no admiten arbitraje en asuntos de orden público y de soberanía nacional. Bolivia y El Salvador prohíben expresamente que los tributos y asuntos tributarios puedan ser sometidos a arbitraje. Por su parte, Costa Rica, Cuba, México y Venezuela limitan el arbitraje a asuntos de comercio.

7 En la obra de mi autoría, Eleonora Lozano Rodríguez, *Justicia tributaria: jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado 2005-2016* (Bogotá: Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, 2017), resalto —a partir de un análisis cualitativo y cuantitativo de una muestra representativa de fallos para un periodo de 11 años— muchas de las falencias de la justicia contencioso tributaria en nuestro país.

8 Sin referirse al arbitrario tributario internacional concretamente para reconocer los cambios de tendencia más pro-arbitraje internacional en América Latina en el siglo xx puede consultarse la obra de Nigel Backaby, David M. Lindsey y Alessandro Spinillo, *International Arbitration in Latin America* (Dordrecht: Kluwer Law International, 2002).

Sin embargo, algunos países latinoamericanos comienzan a admitir la arbitrabilidad en temáticas tributarias como, por ejemplo, Panamá⁹, Argentina¹⁰ y Brasil.

-
- 9 Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá Ley 76 (13 de febrero del 2019). “Artículo 357. Métodos alternativos para la resolución de conflictos. Las controversias por la *determinación tributaria adicional de naturaleza administrativa, asuntos de tributación internacional y precios de transferencia* que surjan con la Administración Tributaria por montos cuyas cuantías superen los cien mil balboas (B/.1 00 000.00), incluyendo recargos e intereses, *podrán resolverse mediante la transacción o el arbitraje tributario, para lo cual se remitirán a un centro de arbitraje que convendrán las dos partes consecuentemente con lo que establezca el reglamento.* El procedimiento para la resolución de conflictos en materia tributaria podrá iniciarlo únicamente el contribuyente, luego de agotada la vía gubernativa. *No se podrán resolver bajo el método del arbitraje tributario asuntos relacionados con la aplicación de sanciones.*

Artículo 360. Arbitraje tributario. La Dirección General de Ingresos queda facultada para poder iniciar el arbitraje tributario. *La Dirección General de Ingresos y los contribuyentes podrán someterse a un arbitraje tributario independiente y de derecho, en el cual se someterán las controversias surgidas o que puedan surgir, a juicio de uno o más árbitros, que deciden definitivamente mediante laudo con eficacia de cosa juzgada.* El arbitraje tributario será en derecho y cuando se instaure el arbitraje tributario, los árbitros deberán ser abogados idóneos de la República de Panamá. Los servidores públicos de la Dirección General de Ingresos no podrán ser árbitros”.

Además de las anteriores normas, los artículos 361, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374 y 375 de la Ley 76 del 2019, regulan arbitraje en materia tributaria. Dicha norma “Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá”, fue publicada en la Gaceta Oficial No.28714-B de 14 de febrero del 2019 y se puede encontrar en el siguiente link <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pa/Documents/tax/capsula/2019/Codigo%20de%20Procedimiento%20Tributario.pdf>.

- 10 Información disponible en <https://ca.gov.ar/2016-03-21-17-33-41?showall=1>. Así mismo, información sobre la Comisión

En este último país, desde el 2015, se permite la arbitrabilidad de litigios que involucren intereses de la administración pública y, por ende, se ha debatido la posible inclusión de los asuntos tributarios. Desde el 2020, está en trámite en ese país un proyecto de ley que busca instaurar el arbitraje tributario¹¹.

Existen, por lo tanto, problemas en la delimitación y desarrollo de las “materias de libre disposición y transacción” que se solucionan con la permisibilidad constitucional y legal del establecimiento y operación de estos mecanismos. De esa manera, se les da alcance mediante el principio de legalidad, así como se les atribuye la potestad a los árbitros para pronunciarse sobre los actos administrativos. Aparentemente, en el Gobierno del presidente Iván Duque, en Colombia, existía voluntad política para su consagración, ya fuera en la reforma a la justicia o en alguna tributaria. En el nuevo gobierno de Gustavo Petro, no existe certidumbre sobre su posición al respecto. Por lo anterior, y viendo la necesidad en Colombia de lograr la arbitrabilidad y conciliabilidad en materia tributaria, en el 2021 el Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Bogotá conformó una mesa de trabajo con expertos en la materia¹² cuyas principales recomendaciones pueden ser resumidas así:

Nacional de Impuestos por el tema de coparticipación puede ser consultada en: <http://www.cfi.gov.ar/enlaces.asp>.

- 11 Proyecto de Ley 4468 del 2020, disponible en: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8886181&ts=1630422885914&disposition=inline>.
- 12 Conformada por Lucy Cruz, Mauricio Plazas, Juan Camilo De Bedout, Camilo Ramírez, Oscar Buitrago, Natalia Quiñones, Fabio Londoño y Eleonora Lozano.

- *Ámbito.* Todos los asuntos tributarios, aduaneros y cambiarios podrán ser sometidos a arbitraje.
- *Alcance.* Los árbitros también estarán habilitados para decidir sobre la legalidad de los actos administrativos particulares que se expidan en esta materia.
- *Pacto arbitral.*
 - La autoridad tributaria, aduanera o cambiaria quedará vinculada al pacto arbitral¹³, que se constituye en virtud de la ley y se perfecciona cuando el usuario tributario, aduanero o cambiario opte por acudir al arbitraje, presentando la demanda arbitral ante el centro correspondiente dentro del término de caducidad previsto en la ley.
 - De existir un proceso en curso ante la jurisdicción ordinaria o contencioso administrativa, se podrán constituir compromisos en los términos del artículo 6 de la Ley 1563 del 2012 (“por el cual se expide el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones”). Para el efecto, se dará aplicación al artículo 29 que regula que, entre otros asuntos, si la justicia contencioso administrativa conociera del asunto objeto de arbitraje y no se hubiera proferido sentencia, el tribunal arbitral le solicitará la remisión del expediente.
 - La autoridad tributaria, aduanera o cambiaria podrá formular una oferta de pacto arbitral, previa aprobación del Comité de Conciliación

13 Para los efectos anteriores, se propone adicionar el numeral 8º al artículo 831 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: “ARTÍCULO 831. EXCEPCIONES. Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones: [...] 8. La radicación de la demanda arbitral”.

de la entidad. La oferta de pacto señalará el asunto sobre el que conocerán los árbitros y el centro de arbitraje en el que se adelantará el proceso; el usuario tributario, aduanero o cambiario, dentro de los diez días hábiles siguientes al recibo de esta, deberá manifestar si la acepta o no. El silencio se entenderá como no aceptación.

- *Suspensión de procedimientos.* Con la radicación de la demanda arbitral, se suspenderán los procedimientos administrativos de cobro coactivo relacionados con el objeto del arbitraje.
- *Centro de arbitraje competente.* El usuario tributario, aduanero o cambiario podrá presentar la demanda arbitral en cualquier centro de arbitraje del municipio en el que funcione la autoridad contra la cual se inicia el proceso arbitral. De no existir, podrá acudir a uno que se encuentre en el municipio más cercano y que esté ubicado en el mismo departamento. Podrán prestar el servicio de arbitraje tributario, cambiario y aduanero los centros de arbitraje debidamente autorizados. Para la conformación de las listas de árbitros, se deberá cumplir con lo previsto en el inciso 3º del artículo 7º de la Ley 1563 del 2012^[14].
- *Inicio, integración y procedimiento arbitral.* El arbitraje se sujetará a las reglas de procedimiento establecidas en la Ley 1563 del 2012 y a las demás que fije la norma dentro de las cuales estarían:

14 “En los arbitrajes en derecho, los árbitros deberán cumplir, como mínimo, los mismos requisitos exigidos para ser magistrado de Tribunal Superior de Distrito Judicial, sin perjuicio de las calidades adicionales exigidas por los reglamentos de los centros de arbitraje o por las partes en el pacto arbitral”.

- Recibida la demanda el centro de arbitraje adelantará la integración del tribunal, así:
 - a. El tribunal estará integrado por el número impar de árbitros que corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 1563 del 2012^[15].
 - b. El centro de arbitraje citará a las partes para que en el término de tres días hagan la designación de común acuerdo.
 - c. Si las partes no la realizan, el centro de arbitraje designará a los árbitros por sorteo que deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a la petición de cualquiera de ellas, de conformidad con lo previsto en su reglamento.
 - d. Designado el árbitro, este deberá pronunciarse sobre su nombramiento dentro de los tres días siguientes a su comunicación. Con su aceptación, deberá dar cumplimiento al deber de información previsto en el artículo 15 de la Ley 1563 del 2012.
 - e. Con respecto al árbitro, las partes tendrán las facultades previstas en los artículos 15 y 16 de la Ley 1563 del 2012 (manifestar dudas sobre la imparcialidad o independencia del árbitro así como hacer uso de régimen de impedimentos y recusaciones).
 - f. Si se solicita el relevo o se recusa el árbitro, este se deberá pronunciar dentro de los tres días siguientes a la comunicación de la solicitud.

15 Tres, a menos que las partes dispongan algo en contrario, y uno, para asuntos de menor cuantía.

- g. Si el árbitro no acepta la solicitud de relevo o no se aparta en caso de haber sido recusado, el centro en donde funcione el tribunal, mediante sorteo público, designará un árbitro *ad hoc* para que decida sobre el relevo o la recusación del árbitro dentro de los cinco días siguientes a la entrega que le haga el centro de la solicitud de relevo o de recusación y los documentos adicionales, cuando corresponda. El árbitro *ad hoc* deberá cumplir con el deber de información previsto en el artículo 15 de la Ley 1563 del 2012, en los términos allí establecidos y con respecto al árbitro sobre el que se pronunciará. No habrá lugar a la fijación de honorarios del árbitro *ad hoc*.
- Las tarifas de gastos y honorarios corresponderán a lo previsto en la Ley 1563 del 2012 y a las normas que la reglamenten.
 - El laudo que se profiera siempre será en derecho, hará tránsito a cosa juzgada y solo podrá ser anulable en los casos previstos en la Ley 1563 del 2012 y demás disposiciones que la modifiquen o sustituyan. Los Tribunales Administrativos de Departamento a los que corresponda el respectivo acto administrativo serán competentes para conocer del recurso de anulación, en asuntos cuya cuantía no exceda de 500 salarios mínimos legales vigentes. En los demás casos, será competente el Consejo de Estado.
 - Los costos del arbitraje deberán ser asumidos por el usuario tributario, aduanero o cambiario. Cuando sea la entidad estatal la que presente la demanda, los honorarios y gastos administrativos se asumirán por partes iguales, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27

(oportunidad para la consignación) de la Ley 1563 del 2012. La parte vencida deberá realizar el reintegro de los costos y agencias en derecho que se encuentren probados y reconocidos en el laudo arbitral.

Conclusiones y líneas futuras de investigación

El *procedimiento amistoso* y el *arbitraje tributario internacional* han sido los dos instrumentos utilizados para dirimir las controversias tributarias que surgen en la interpretación y aplicación de los CDI. Si bien no existe un acuerdo sobre la naturaleza jurídica ni del *procedimiento amistoso* ni del *arbitraje tributario internacional*, se concluye que el primero constituye un procedimiento cercano a la negociación internacional (método autocompositivo y no jurisdiccional), pues las autoridades competentes, en representación de los Estados, intentan amigablemente dirimir la divergencia pudiendo inclusive no llegar a un acuerdo. En cuanto al segundo, es un método heterocompositivo y jurisdiccional en la medida en que su finalidad es resolver, mediante la decisión vinculante de un tercero, controversias de carácter tributario entre los contribuyentes y las administraciones tributarias de dos o más Estados.

Los obstáculos tradicionalmente existentes para la implantación del *arbitraje tributario internacional*, como la posible vulneración de los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario, son 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 innecesaridad del mecanismo y, el más importante, la renuncia a la soberanía, se han superado.

Por su parte, son muchas las bondades del mecanismo, pues este 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 en el plano internacional. Por tanto, la utilización del *arbitraje tributario internacional*, lejos de ser totalmente rechazada en el contexto de los negocios internacionales, es hoy aceptada, e inclusive, solicitada.

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. Este es un método adecuado para la resolución de conflictos que puedan surgir en el ámbito internacional, tanto bilaterales como incluso multilaterales.

En la celebración y suscripción de CDI, hasta el 2009, se seguía básicamente el MC OCDE, el cual, en el artículo 25, incluía el *procedimiento amistoso* para resolver las diferencias derivadas de la aplicación e interpretación de los tratados. Sin embargo, existía un acuerdo, y así lo consideraba la doctrina tributaria e importantes instancias internacionales como, por ejemplo, la CCI de París y la OCDE, en torno a que el *procedimiento amistoso* carecía

de eficacia y concreción y que, por lo tanto, se requerían modificaciones y el diseño de mecanismos alternos o paralelos.

Por lo anterior, a partir de la versión del artículo 25 del MC OCDE 2008, se incluye el *arbitraje tributario internacional* como una opción a la cual se podrá acudir si no se lograra una solución mediante el *procedimiento amistoso*. Otras cláusulas incorporadas en algunos CDI, como por ejemplo, Estados Unidos-Alemania (1989), México-Estados Unidos (1992) y Estonia-Holanda (1997) también fueron seguidas espontáneamente como modelo por los Estados a la hora de negociar sus tratados; algunas incluían el arbitraje obligatorio, otras, el potestativo, pero indiscutiblemente unas y otras le otorgan carácter vinculante a la decisión arbitral final.

En el ámbito de la Unión Europea, iniciaba, a comienzos del siglo, la puesta en práctica del *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 constituía un importante avance, pues incorporaba el mecanismo arbitral para dirimir cuestiones tributarias, en especial aquellas referidas a los precios de transferencia. Sin embargo, también era un ejemplo, en aquel entonces, de las dificultades que había tenido este instrumento en el contexto mundial debido a las resistencias y demoras en la ratificación del Convenio de parte de los Estados miembro, los obstáculos en su aplicación y la existencia de muy pocos casos de utilización. La aprobación de una directiva comunitaria y el ya elaborado Código de Conducta, buscaban hacer más efectivo el Convenio Europeo de Arbitraje y superar sus dificultades.

El procedimiento arbitral *ad hoc*, que forma parte del sistema permanente de solución de controversias aprobado por el Mercosur, pese a ser un avance, no había sido aún utilizado en la práctica para dirimir disputas

tributarias y tan solo en el aspecto doctrinal se habían determinado cuáles serían las controversias tributarias que podrían ser resueltas mediante él. Dadas las restricciones de orden constitucional de algunos de los países miembro para la debida aplicación y eficacia del arbitraje, se sugiere su revisión.

En lo que corresponde a los mecanismos de solución de controversias relativas a la doble imposición tributaria previstos en la decisión 40 de la CAN, se había 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, este 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 reconocidos tributaristas latinoamericanos que actuaron como consultores para su elaboración. De esta manera, no ha existido dentro de la CAN, ni bajo la vigencia de la decisión 40, ni hoy con la decisión 578 una regulación expresa sobre los mecanismos de solución de controversias para evitar la doble imposición internacional entre los países miembro o entre estos y terceros Estados. La propuesta de mi tesis doctoral era que dentro de la CAN se promoviera la figura arbitral, para lo cual se debía elaborar un nuevo modelo de CDI como anexo de la decisión 578 que incluyera el procedimiento arbitral como complementario del amistoso (PA-AI). Otro camino consistía en aclarar la incertidumbre doctrinal en cuanto a la competencia del Tribunal Andino de Justicia para que con su función arbitral dirima controversias de doble imposición tributaria.

En el 2009, en el contexto americano y el europeo, la tendencia en cuanto al empleo de cláusulas arbitrales en los CDI, era que mientras algunos países le habían

apostado a la figura (por ejemplo, Estados Unidos en América y Alemania en Europa), otros permanecían reticentes a ella, aunque cada vez el número de adeptos crecía. Lamentablemente, pese a que varios CDI incluían la cláusula arbitral, su efectividad era limitada porque son muy pocos los casos que se conocen de su utilización.

Por las bondades del mecanismo, en las negociaciones de sus CDI, los países latinoamericanos, en general, y Colombia, en particular, se recomendaba apostarle al *arbitraje tributario internacional*, como mecanismo complementario al PA-AI e idóneo para dirimir las controversias que se deriven de la aplicación e interpretación de los tratados. Para adoptarlo, se recomendaba, en el 2009, seguir tanto la versión 2008 del artículo 25 del MC OCDE como el modelo de procedimientos del PA-AI propuesto por la OCDE. Este podría ser acogido parcialmente porque es una guía elaborada para sus países miembros, inaplicable en algunos apartados a nuestros países.

De manera especial, y si no se seguía textualmente el artículo 25 del MC OCDE, se proponía en la tesis doctoral la siguiente cláusula arbitral para que fuera incluida por Colombia en los próximos CDI 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 él, 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 años sin lograrse un acuerdo, este deberá someterse a arbitraje. No obstante, los asuntos no dirimidos mediante procedimiento

amistoso no podrán resolverse mediante arbitraje si alguna instancia judicial de cualquiera de los Estados ha proferido sobre ellos un fallo.

El arbitraje seguirá las normas del procedimiento que acuerden los Estados y su resultado es vinculante para los Estados contratantes y los contribuyentes implicados.

Se concluía, al 2009, que la inclusión de cláusulas arbitrales en los CDI era la tendencia internacional y constituía un tema de obligatoria discusión en las futuras negociaciones de CDI que adelantaran los países latinoamericanos. Por lo tanto, nuestros países no podían ser ajenos a esa nueva orientación en materia de resolución internacional de conflictos tributarios. Hoy, en el 2022, los pasos hacia el establecimiento del arbitraje tributario internacional y nacional son aún tímidos, pero van por buen camino. Así, en la búsqueda de la tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes y con el ánimo de superar muchas de las debilidades de la justicia tributaria, resulta fundamental apostarle a este mecanismo alternativo de solución de controversias. Para el ámbito internacional debemos incluir más cláusulas arbitrales en los nuevos CDI que se negocien así como renegociar aquellos que no incorporan el procedimiento PA-AI. Cuando surjan controversias, es esencial hacer uso de estos MASCTI.

En materia de arbitraje interno son pocos los países latinoamericanos que le han apostado al arbitraje. Para el caso colombiano, durante el gobierno de Duque, existía la ilusión de debatir a instancias legislativas una propuesta normativa de arbitraje interno preparada por el Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Bogotá. Sin embargo, el proyecto no llegó a presentarse y mucho menos a debatirse.

Los aspectos procedimentales, la estimación cuantitativa del uso de estos mecanismos y su efectividad, serán algunas de las posibles líneas futuras de investigación.

Anexo

Propuesta OCDE con respecto a los aspectos procesales del arbitraje tributario internacional (2009)¹

Procedimiento amigable sobre la adopción del párrafo 5 del artículo 25

Las autoridades competentes del [Estado A] y del [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 vigor el [fecha de la entrada en vigor]. 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

1 Una versión más reciente se encuentra en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page488.

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 deberá enviar una copia de esta a la otra autoridad competente, junto con las declaraciones correspondientes.

2. *Plazo para someter un caso a arbitraje.* La solicitud de arbitraje solo 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 1º, 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, solo 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, estas 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 del plazo, comunicar por escrito a las partes una lista de asuntos que deben resolverse mediante el arbitraje. Todas las listas notificadas durante ese periodo 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 estas 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 periodo 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 diez 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 Comisión Europea para un Convenio de Arbitraje]

6. *Simplificación del proceso de arbitraje.* Si las autoridades competentes así lo señalan en los Términos de Referencia (siempre que estos 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 periodo, el árbitro aún no ha sido nombrado, este será designado por el director del Centro de la OCDE de Política Fiscal y Administración en un plazo de diez 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 la explican. 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 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.* Solo 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 periodo de dos años previsto en el párrafo 5º 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 periodo 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 que la solicitud de arbitraje fue recibida 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 solo rendirá cuentas ante el presidente del panel arbitral respecto de cualquier asunto relacionado con ese proceso.

13. *Costes*. 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 de 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, estos 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 o 16, las autoridades competentes podrán acordar prorrogar este plazo por un periodo no superior a seis meses o, si no lo hacen, un mes después de la expiración del plazo previsto en los párrafos 6c o 16 deberán designar un nuevo árbitro o árbitros de conformidad con el párrafo 5 o 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 5º 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 de 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 5º 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].

Bibliografía

- Adonnino, Pietro. "La Convenzione Europea 90-436 sulla cosiddetta Procedura Arbitrale. Limiti e problemi". *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 12 (2002): 1211-1229.
- . "Some thoughts on the EC Arbitration Convention". *European Taxation* 43, n.º 11 (2003): 403-408.
- Albaladejo García, Manuel. *Derecho civil, II Derecho de obligaciones*. Barcelona: Bosch, 1982.
- Altman, Zvi Daniel. *Dispute Resolution under Tax Treaties*, vol. 11. Países Bajos: IBFD-Academic Council, Doctoral Series, 2005.
- Ancel, Pascal. *J. Cl. Procedure Civile*, fasc. 1024, 1986.
- . "Arbitrage et ordre public fiscal". *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001): 269-288.
- . "Arbitrage et Fiscalité". *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001).
- Aragoneses Alonso, Pedro. *Proceso y derecho procesal (Introducción)*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas Ederesa, 1997.
- Arias Abellán, María Dolores. "La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Madrid: IEF, 1991.
- Artuch Iriberry, Elena. "Arbitraje comercial internacional", documento inédito, 2003.

- Avery Jones, John F.; Berg, Charles J.; Depret, Henry Robert; Ellis, Maarten J.; Fontaneau, Pierre; Lenz, Raoul; Miyatake, Toshio; Roberts, Sidney I.; Sandels, Claes; Strobl, Jakob; y Ward, David A. "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention". *British Tax Review*, 6 (1979): 333-371.
- Azzy, John. "Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think about an International Tax Court". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 52, n.º 8 y 9 (1998): 344-357.
- Backaby, Nigel, Lindsey, David y Spinillo, Alessandro. *International Arbitration in Latin America*. Dordrecht: Kluwer Law International, 2002.
- Barona Vilar, Silvia. "Aproximación al movimiento de ADR (Alternative Dispute Resolutions) en EE.UU., R.F.A. e Italia". *Revista de la Corte Española de Arbitraje*, 14 (1998): 55-84.
- Barraza, G. "Sunat se pronuncia contra arbitraje", *Agenciapereu.com*, 27 de noviembre del 2001.
- Benetti Salgar, Julio. *El arbitraje en el derecho colombiano*. Bogotá: Temis, 2004.
- Bennett, M. "Dispute Resolution under OECD Model Tax Convention: Latest Developments", en *The resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, practical, and procedural issues*. París: CCI e IFA, 2006.
- Berliri, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2ª ed. Milán: Giuffrè Editore, 1974.
- BNA. "First EU Arbitration Case Concluded, Involved French, Italian Electrolux Affiliates". *Tax. Man. Trans. Pric. Rep.*, 12, n.º 8 (2003): 320.
- . "French Competent Authorities Detail First Arbitration, Says Process Works". *Tax. Man. Trans. Pric. Rep.*, 13, n.º 9 (2004): 473.
- Borrás Rodríguez, Alegría. *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Botero Sanclemente, Ana María y Correa Henao, Néstor Raúl. *Arbitraje internacional*, 2ª ed. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 2004.

- Byrne, Peter. "Los convenios internacionales para evitar la doble imposición". *Informativo Mensual de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía*, n.º 1 (1999).
- C. Const., Sent. C-578/2002, M. P. Manuel José Cepeda Espinoza Caamaño Anido, Miguel Ángel y Calderón Carrero, José Manuel. "Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?" *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 114 (2002): 245-288.
- Caivano, Roque. *Arbitraje*. Buenos Aires: Villela Editor, 2000.
- Calderón Carrero, José Manuel. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
- . *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997.
 - . *Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario europeo: ¿hacia la "comunitarización" de los CDIS?* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
 - . "Spanish Supreme Court Jurisprudence on Tax-payer Access to Mutual Agreement Procedure". *Tax Notes International*, 33, n.º 13 (2004): 1193-1196.
- Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz García, José Ramón (coords.). *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. La Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004.
- Calvo Ortega, Rafael. "En defensa del arbitraje tributario". *Crónica Tributaria*, n.º 100 (2001): 153-166.
- . "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario". *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 17, n.º 2 (2001): 251-263.
- Cámara de Comercio de Bogotá y Corte Internacional de Arbitraje. *El arbitraje en los conflictos económicos internacionales*. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 1995. <https://biotecadigital.ccb.org.co/handle/11520/20637>.
- Casás, José Osvaldo. "Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del

- Sur". *Rivista di Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, n.º 1 (2002).
- . *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc, 2003.
- Castagnède, Bernard. *Précis de fiscalité internationale*. París, Presses Universitaires de France, 2002.
- Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español, común y foral*, tomo IV. Madrid: Reus, 1956.
- Chávez Gonzáles, A. Marco. "El arbitraje internacional tributario y los convenios para evitar la doble tributación suscritos por el Perú". *Revista Iberoamericana de Arbitraje y Mediación*, (2006).
- Chetcuti, Jean Philippe. "Arbitration in International Tax Dispute Resolution". *Lex E-Scripta*, (2001): <http://www.international-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/tax-arbitration.htm>.
- Cordón Moreno, Faustino. *El arbitraje en el derecho español: interno e internacional*. Pamplona: Aranzadi Thompson Reuters, 1995.
- Couzin, Robert. "Why International Fiscal Arbitration: The Past and Current State", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006.
- Cruz de Quiñones, Lucy. "El arbitraje y el derecho tributario", documento inédito, s. f.
- . "El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos". *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 310 (1999): 1-12.
- Cruz Padial, Ignacio y García Calvente, Yolanda. "Arbitraje tributario: su posible viabilidad". *Quincena Fiscal*, n.º 8, (2002): 7-14.
- Dalimier, Guilles. "L'Evolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l' OCDE)". *Journal de Droit International*, (1978).
- De Boissésón, Matthieu. *Le droit français de l'arbitrage interne et international*. París: Joly Editions, 1990.

- Delgado, Celia. *El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria*. IPDT, julio del 2004.
- Díez de Velasco, Manuel. *Instituciones de derecho internacional público*. Madrid: Tecnos, 2007.
- Dos Prazeres Lousa, María. "Tema 2.1. Precios de transferencia y acuerdos de doble tributación". *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*, (1999): 1-14
- Elorriaga Pisarik, Gabriel. *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Marcial Pons, 1996.
- Engelen, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Países Bajos: IBFD Academic Council, 2004.
- Fadlallah, Ibrahim. "L'ordre public dans les sentences arbitrales". *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, 249 (1994): doi:http://dx.doi.org/10.1163/1875-8096_pplrhc_A9789041102607_03.
- . "Arbitrage et litiges fiscaux". *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001).
- Forns, José Juan. *La doble imposición internacional*. Madrid: Cámara de Comercio de Madrid, 1960.
- Fraga Pittaluga, Luis. *Principios constitucionales de la tributación*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2012.
- . *Arbitraje tributario interno e internacional*. Caracas: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello y Editorial Jurídica Venezolana, 2020.
- Gaillard, Emmanuel. *J. Cl. Droit International*, fasc. 586-3, 1994.
- Gamboa Morales, Nicolás. *Apuntes sobre arbitraje internacional*. Bogotá: Centro Editorial Universidad del Rosario, 2006.
- García Frías, María Ángeles. "El arbitraje tributario internacional", en *Fiscalidad internacional*, coordinado por Fernando Serrano Antón, 1231-1258. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007.
- García Prats, Francisco Alfredo. "Tributación de las rentas empresariales: rentas asociadas en los convenios de doble imposición", en *Fiscalidad internacional*, coordinado por Fernando Serrano Antón, 213-258. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005.

- Gest, G. "Arbitration on transfer pricing disputes in the EU", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006.
- Giannini, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Impuestos a los ingresos brutos*. Buenos Aires: Depalma, 1982.
- Godoy Fajardo, Juan Pablo (coord.). *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis, 2006.
- Godoy Fajardo, Juan Pablo; y Barbosa Mariño, Juan David. "La cláusula de excepción de tributación en los tratados de libre comercio: el artículo 22.3 del TLC con EE. UU". *Revista ICDT*, n.º 57 (2007), 55-96.
- González Cuéllar-Serrano, María Luisa. "El arbitraje en el derecho tributario". *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 167 (1997): 11-44.
- González García, Eusebio y Lejeune Valcárcel, Ernesto. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2003.
- Goziani, Osvaldo Alfredo. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1995.
- Groen, Gerrit. "Arbitration in Bilateral Tax Treaties". *Intertax*, 30, n.º 1 (2002): 3-27.
- Guasp, Jaime. *El arbitraje en el derecho español*. Barcelona: Bosch, 1956.
- Guillén, Raymond y Vincent, Jean. *Diccionario jurídico*. Bogotá: Temis, 1990.
- Hinneken, Luc. "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*, n.º 2, (1992).
- Hortalà i Vallvé, Joan. "El arbitraje en materia tributaria. Un análisis crítico del convenio de la Unión Europea". *Crónica Tributaria*, n.º 79 (1996): 55-66.

- How Teck, Tan. "The 'Mutual Agreement' Article in Tax Treaties- Singapore's Perspective". *Intertax*, 28, n.º 5 (2000) 206-211.
- Huergo Lora, Alejandro. *La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 2000.
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario [ICDT]. "Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario", tomo I, ICDT, Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 2003.
- Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. "Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", tomo II, memorias, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario [ILADT], Quito, 2004.
- International Bar Association [IBA]. *IBA Guidelines on Conflicts of Interest in International Arbitration*. Londres: Council of the International Bar Association, 2004.
- International Bureau of Fiscal Documentation. "The Tax Treatment of Transfer Pricing". OECD Reports, s. f.
- International Chamber of Commerce [ICC]. "Arbitration in International Tax Matters", documento número 180-438, París, 2001, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id442/index.html>.
- . *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006.
- Ismer, Roland. "Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty a German Perspective". *Bulletin for International Documentation*, 57, n.º 1 (2003): 18-23.
- "La globalización: ¿Amenaza u oportunidad?", *Fondo Monetario Internacional*, última modificación abril del 2000, acceso el 12 de junio del 2008, <http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/esl/041200s.htm#II>.
- Lang, Michael y Owens, Jeffrey. *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD, 2015.

- Lang, Michael; Owens, Jeffrey; Pistone, Pasquale; Rust, Alexander; Schuch, Joseph; Staringer, Claus; y Storck, Alfred. *Tax Treaty Arbitration*. Ámsterdam: IBFD, 2020.
- Le Gall, Jean Pierre. "Fiscalité et arbitrage". *Revue de l'arbitrage*, n.º 1 (1994) : 1-38.
- . "Fiscalité et arbitrage". *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (1994): 253-276.
 - . "Rapport de synthèse", *Revue de l'arbitrage*, No. 2, Dijon, 2001.
- Lewin Figueroa, Alfredo. "Actualización de la decisión 40 sobre doble tributación internacional en los países andinos", informe final de consultoría, Bogotá, 1999.
- Lindecrona, Gustaf y Mattson, Niels. "How to Resolve International Tax Disputes, New Approaches to an Old Problem". *Intertax*, 18, n.º 5 (1990): 266-275.
- . *Arbitration in Taxation*. Países Bajos: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981.
- López Espadafor, Carlos María. *Incidencia del derecho internacional general en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- . *Justicia tributaria. jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, 2017.
- Lucas Mas, Cristian Oliver. "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*, n.º 269 (2003):603-625.
- Maciaux, Sébastien. "Changement de législation fiscale et arbitrage international". *Revue de l'arbitrage*, n.º 2 (2001).
- Mariño, Fernando. *El arbitraje internacional, XII Jornadas de la Asociación Española de Profesores de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales*. Zaragoza: Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, 1989.
- . Algunos aspectos de la práctica contemporánea del arbitraje internacional entre Estados, España, Universidad de Zaragoza, 2000.

- Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Tejeiro López, José M. y Casado Ollero, Gabriel. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2000.
- Masui, Yoshihiro. "Treaty Arbitration from a Japanese Perspective". *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 58, n.º 1 (2004): 14-16.
- McIntyre, Michael J. "Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes". *Florida Tax Review*, 7, n.º 9 (2006): 622-647.
- Merrills, John G. *International Dispute Settlement*, 2ª ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1996.
- Monroy Cabra, Marco Gerardo. *Arbitraje comercial nacional e internacional*, 2ª ed. Bogotá: Legis, 1998.
- Navarrine, Susana. C. y Asorey, Rubén Óscar. *Arbitraje: jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley, 1992.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. "Tax Sparing: A Reconsideration", documento, París, 1998.
- . *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version 2005, and Key Tax Features of Member Countries 2006*. París: Tiago Cassiano Neves Editor, 2006.
 - . *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*. París: Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, 2007.
 - . *La agenda tributaria actual de la OCDE*. París: Centro de Política Fiscal y Administración Tributaria, 2007.
 - . *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. París: OECD Publishing, 2001.
- Palao Taboada, Carlos. "El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición". *Hacienda Pública Española*, n.º 16 (1972).
- Park, William W. y Tillinghast, David R. *Income Tax Treaty Arbitration*. Amersfoort: IFA, 2004.
- . "Procedural Issues in International Arbitration: Question Frequently Asked of Arbitrators", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006

- Pastor Ridruejo, José Antonio. *Curso de derecho internacional público y organizaciones internacionales*. Madrid: Tecnos, 1986.
- Peláez Marqués, Mercedes. “El Impuesto sobre el patrimonio en el convenio Hispano-Argentino”, tesis de doctorado, Universitat de Barcelona, 1998.
- Pellas, Jean Raphaël. *Le vade mecum de la fiscalité internationale*. París: EMS Management & Societé, 2002.
- Pistone, Pasquale. “Time for Arbitration in International Taxation”. *Intertax*, 33, n.º 3 (2005) : 102.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, tomo II, Derecho Tributario. Bogotá: Temis, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio y Piñeros Perdomo, Mauricio. “Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”, ICDT, XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 2003.
- Pont Mestres, M. y Ponti i Clemente, J. F. *Alternativas convencionales en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2003.
- “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”, memorando explicatorio, 1976.
- Racine, Jean Baptiste. *L'arbitrage commercial international et l'ordre public*. París: LGDJ, 1999.
- Ramos Méndez, Francisco. *Derecho procesal civil* Barcelona: Bosch, 1992.
- Reimert, Ekkehart y Rust, Alexander. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Reino Unido: Kluwer Law International, 2022.
- Ribes, Aurora. “Procedimiento amistoso”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 235 (s. f.).
- . “Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems”. *European Taxation*, 42, n.º (2002).
- . *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Edersa, 2003.

- Roca Martínez, José María. *Arbitraje e instituciones arbitrales*. Barcelona: Bosch, 1992.
- Rosembuj, Tulio. *Fiscalidad internacional*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- Sala Galvañ, Gemma. *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.
- Sander, Frank E. A. "Arbitration and Mediation in Tax Disputes". *Japan Tax Law Review*, n.º 23 (1995): 213.
- (coord.). *Fiscalidad internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.
- . "La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado". *Crónica Tributaria*, n.º 114 (2005): 141-174.
- Simón Mataix, María. "El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia". *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2, n.º 12 (2002): 163-182.
- Stiglitz, Joseph E. *El malestar en la globalización*. Bogotá: Taurus, 2002.
- Tax Analyst. "Worldwide Tax Treaties", CD-ROM, 2003.
- Tercier, P. "International Arbitration: Lessons to be Learned from State-State, Investor-State and Commercial Arbitration", en *The Resolution of International Tax Disputes through Arbitration. Fundamental, Practical, and Procedural Issues*. París: CCI e IFA, 2006.
- Thuronyi, Victor. "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty". *Brooklyn Journal of International Law*, n.º 26 (2001): 1641-1681.
- Troya Jaramillo, José Vicente. "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*, n.º 269 (2003): 433-460.
- Uckmar, Victor (coord.). *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis, 2003.

- Van der Bruggen, Edwin. "Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an International Tax Court. *Intertax*, 29, n.^{os} 8 y 9 (2001) 250-318.
- Van Raad, Kees. "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application". *Intertax*, 29, n.^{os} 6 y 7 (2001): 212-218.
- Vicente-Arche Coloma, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- Walter, Roland. *Fiches de droit fiscal international*. París: Ellipses Édition, 2005.
- Ward, David A. (ed.). *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*. Países Bajos: International Fiscal Association e International Bureau of Fiscal Documentation, 2005.
- Xavier, Alberto. *Derecho tributario internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Züger, Mario. "Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty", en *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*, 155-186. Viena: Linde Verlag Wien y Kluwer Law International, 1998.
- . "The ECJ Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty". *European Taxation*, 40, n.º 3 (2000): 101-105.
 - . *Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law*. Ámsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2001.
 - . "ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters". *European Taxation* 41, n.º 6 (2001): 221-224.



Esta publicación se
compuso en las tipografías
Book Antiqua, PT Sans
y Adobe Garamond Pro.
Se terminó de imprimir en
Bogotá, en marzo del 2023.