

Primera parte

Eje temático
Tributos y otros
instrumentos fiscales en
el Estado de Derecho



Revista de la Academia
Colombiana de Jurisprudencia
Julio-diciembre 2022

EL ARBITRAMENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Mauricio A. Plazas Vega*
Académico de número

Resumen: ya son numerosos los pronunciamientos de la doctrina a favor del arbitramento como vía expedita para la solución de controversias en materia tributaria. En este ensayo se aborda la temática, pero, exclusivamente, desde la óptica internacional, tanto en lo que tiene que ver con los tratados bilaterales y multilaterales orientados a evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta, como en lo que toca con los tratados de protección recíproca de inversiones y en los convenios multilaterales ya vigentes, como es el caso de la hoy Directiva UE/2017/1852, así como en las propuestas que han surgido, en particular, en la doctrina de América Latina.

Palabras clave: arbitramento; arbitramento internacional; tratados; convenios multilaterales; protección recíproca de inversiones; convenio arbitral; precios de transferencia; intercambio de información; deber de confidencialidad; procedimiento arbitral.

INTERNATIONAL TAX ARBITRATION

Abstract: Doctrine statements that advocate arbitration as an expedited tool for dispute resolutions in tax matters are numerous. This essay approaches the issue exclusively from the international point of view

* El autor es egresado de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario y profesor emérito y honorario de la misma Institución; doctor en Derecho de la Universidad de Salamanca; doctor Honoris Causa de la Universidad de Buenos Aires y –Miembro de número– de la Academia Colombiana de Jurisprudencia. Contacto: mplazas@mpvabogados.com

regarding the bilateral and multilateral double-tax treaties, the BITs, the multilateral agreements already in force, such as the European Directive UE/2017/1852, as well as some proposals that have emerged particularly in Latin America.

Keywords: Arbitration; International arbitration; Treaties; Multilateral agreements; Reciprocal protection of investments; Arbitration agreement, Transfer prices; exchange of information; Duty of confidentiality; Arbitration procedure.

Introducción

Es reconocido que una de las grandes falencias del Derecho Tributario internacional radica en que no se cuenta con una jurisdicción, igualmente internacional, llamada a resolver los conflictos que se presenten entre los Estados parte en los tratados y entre tales Estados y las personas naturales o jurídicas que tengan la condición de contribuyentes en sus jurisdicciones. Esa circunstancia ha sido definitiva para que, en la red de tratados, se hayan venido incluyendo cláusulas arbitrales, aun antes de 2008, año en el que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) decidió, por primera vez, incluir una cláusula en tal sentido en su Modelo de Convenio, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, en su momento denominado “Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación”, en esos impuestos.¹

El arbitramento, como en general los *métodos* de solución alternativa de conflictos tributarios, no solo es conveniente y viable respecto del derecho interno,² sino que lo es, igualmente, y si se quiere con mayor razón, en lo concerniente a las controversias que tengan lugar en el orden internacional. Como vía alternativa, sujetas a las objeciones que se han hecho al arbitramento tributario –examinadas en el capítulo XII del volumen II de mi libro *Derecho de la hacienda pública y Derecho tributario*– y a una suerte de resistencia amparada en lo que podría implicar la institución, desde el punto de vista de la soberanía de los Estados. Punto, este último, sobre el cual es del caso insistir en que, si el pronunciamiento de los árbitros no

¹ Así lo puntualiza María Ángeles GARCÍA FRÍAS en “Cláusulas arbitrales y convenio europeo de arbitraje”, en *Fiscalidad Internacional*, II, obra de varios autores dirigida por Fernando Serrano Antón (Madrid: Ediciones CEF, 2015), 1050 y 1051.

² Temática sobre la cual versa el capítulo XII del volumen II de Mauricio A. PLAZAS VEGA, *Derecho de la hacienda pública y Derecho tributario*, 3ª ed. (Bogotá: Temis, 2017).

puede tener –ni actual ni eventualmente– el alcance de desconocer el derecho legislado, la cuestión queda limitada solo a definir si es razonable o no que los Estados interesados en la vía arbitral internacional puedan aspirar a que no sean los jueces, sino los árbitros que se designen al efecto quienes resuelvan las controversias de que se trate. Y a la aludida sensación de sacrificio de la soberanía cabe responder con otra, acaso de mayor peso, como es la de la seguridad que entraña la definición de los asuntos por personas que no tengan vínculo personal ni laboral con las jurisdicciones comprometidas con el litigio.

Pero, más allá de las disquisiciones sobre la viabilidad del arbitraje –tratadas en el capítulo XII de la obra citada– importa observar que las materias sobre las cuales podrían versar las decisiones arbitrales en el ámbito internacional son muchas y de gran trascendencia. Veamos algunas de ellas:

- Las controversias entre Estados parte en los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio, por lo que toca con la vocación de recaudo que pretendan las jurisdicciones en contienda.
- Las controversias entre Estados parte en los convenios de libre comercio.
- Las controversias entre los contribuyentes y el Estado de su residencia o el Estado en que obtengan las rentas de que se trate, cuando quiera que los hechos tengan que ver con tratados para evitar la doble tributación.
- Las controversias entre los nacionales de los Estados parte en los tratados para evitar la doble imposición, por lo que toca con el principio de no discriminación.
- Las controversias entre los contribuyentes y el Estado de su residencia o el Estado en que obtengan las rentas de que se trate, cuando quiera que los hechos tengan que ver con los regímenes nacionales de precios de transferencia y las normativas de cada país, o la posición asumida por las autoridades tributarias de cada país, evidencien contradicciones ante las cuales los contribuyentes requieran soluciones cuyos fundamentos comprendan las disposiciones y criterios oficiales de los Estados en cuestión y no de uno solo de ellos.

- Las controversias entre los contribuyentes y el Estado de su residencia o el Estado en que obtengan las rentas de que se trate, cuando quiera que los hechos tengan que ver con los regímenes nacionales sobre la residencia y las normativas de cada país, o la posición asumida por las autoridades tributarias de cada país, evidencien contradicciones ante las cuales los contribuyentes requieran soluciones cuyos fundamentos comprendan las disposiciones y criterios oficiales de los Estados en cuestión y no de uno solo de ellos.

En este tipo de debates la cuestión por dilucidar compromete al contribuyente y a dos o más Estados con vocación de recaudo; a diferencia del ámbito propio del arbitramento interno, cuyo contexto está constituido por diferencias entre la administración tributaria nacional o subnacional y el contribuyente o, como ocurre en lo pertinente en Argentina, por controversias entre las administraciones federales o locales en torno al importe y la legitimidad para percibir el ingreso tributario por impuestos de esos mismos niveles.³

Obviamente, como ya se anotó, la vía más expedita para que esa alternativa opere verdaderamente sería un tratado multilateral, en el marco del cual se cree un organismo de jurisdicción internacional competente para resolver los casos. Su razón de ser, por supuesto, no es otra que la cada día mayor dimensión internacional y global de los hechos y transacciones económicas que tienen trascendencia tributaria, con efectos en diferentes jurisdicciones, todas las cuales, desde diferentes puntos de vista, pueden tener la aspiración de recaudar los tributos que sean del caso.⁴

El tratado multilateral sobre el tema tendría que definir cuál sería el grado de competencia del Tribunal Internacional, y establecer si la única vía para acudir a él sería una suerte de compromiso de tipo arbitral o podría ser de recibo una jurisdicción inmediata y no alternativa; todo lo cual, hay que decirlo, puede entrañar gran complejidad por la tendencia de los Estados a asignar a los jueces nacionales la función de resolver las controversias relacionadas con sus propios tributos. El acceso a ese organismo por la vía

³ Sobre la diferencia conceptual entre el arbitraje nacional e internacional, véase a Eleonora LOZANO RODRÍGUEZ, *Arbitraje internacional en materia tributaria* (Bogotá: Ediciones Uniandes-Editorial Temis, 2009), 27-30.

⁴ Sobre este particular, véase, *Ibidem*, 44-47.

del arbitraje tendría que ser reglado de acuerdo con los asuntos susceptibles de debatir en forma alternativa a las jurisdicciones nacionales y las condiciones para hacerlo porque, como se ha dejado expuesto a lo largo de este escrito, dado el rigor de los principios de reserva de ley e indisponibilidad del crédito tributario, no toda controversia tributaria es susceptible de someter a la decisión de árbitros.⁵

Empero, una solución con esos alcances no pasa de ser, por el momento, una aspiración acorde con los vientos de mercados abiertos que viene afrontando el mundo, con el tránsito del derecho internacional al derecho global o, si se quiere, con las reservas del caso, el tránsito del derecho tributario internacional al derecho tributario global. Sí sería de esperar, como se anota adelante (para el Convenio de la Unión Europea y la cláusula arbitral del Modelo ILADT, así como, para las dos propuestas colombianas expuestas en el quinto punto) que, en entornos como el latinoamericano, se trabajara en pro de un convenio multilateral de arbitraje que obrara como paso fundamental hacia un convenio multilateral de alcance mundial que garantice la protección de los derechos de los contribuyentes, ante tantas eventualidades como las que se pueden presentar en ese contexto global que se ha impuesto.

Como se expone de manera posterior, hoy, la Unión Europea cuenta con un convenio de arbitraje que ha sido incorporado al derecho tributario formal europeo, con grandes expectativas para los Estados parte y sus residentes y nacionales. Pero se trata de un acuerdo regional que no resulta suficiente, porque las operaciones internacionales suelen trascender el ámbito europeo.

La realidad actual en las controversias que se pueden presentar –y se presentan– en el orden internacional es que la vía arbitral se avizora como la más expedita en lo que concierne a los Estados, como sujetos de derecho internacional, entre otras razones porque no están de por medio paradigmas como el del juez natural, y, para el buen curso de las relaciones entre

⁵ Al respecto, se recomienda la lectura del trabajo de Pasquale PISTONE intitulado “La globalización tributaria y la necesidad de establecer un tribunal fiscal internacional”, en *Derecho Tributario global, Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, n.º. 1 (2010): 129-146. Véase, además, sobre la misma temática de la jurisdicción internacional, a María Ángeles GARCÍA FRÍAS, “Cláusulas arbitrales y convenio europeo...”, 1547-1549.

países, se requieren mecanismos más eficientes y libres, a fin de superar las controversias que se puedan presentar en medio de los legítimos intereses de las jurisdicciones por la recaudación de los impuestos.⁶ Pero, ante la avasallante dimensión extraterritorial de los negocios e inversiones se impone, con suma urgencia, una verdadera disposición de los Estados y organismos internacionales a abrir las puertas del arbitramento a los contribuyentes, cuyos derechos siempre están de por medio en las controversias interestatales en materia tributaria.

En el mencionado capítulo “Derecho de la hacienda pública y derecho tributario” se enfatiza en las condiciones en que puede ser viable la vía arbitral para el contribuyente. Por consiguiente –sin perjuicio de la remisión al lector a esa obra– lo que queda por reiterar es que hay necesidad de superar los alcances de la solución arbitral, en el sentido de no limitarlos a las potestades de los Estados, como fluye en realidad de los tratados para evitar la doble imposición y de los convenios multilaterales, tipo MLI –según se comenta seguidamente–, sino hacerla extensiva, real y eficaz a los contribuyentes y deudores tributarios en general. La sola referencia a los ajustes de bases gravables como consecuencia de la aplicación aislada de los regímenes de precios de transferencia, respecto de las cuales los contribuyentes se encuentran agobiados al confirmar que quedan en medio de un conflicto entre dos jurisdicciones, cada una de ellas orientada a recaudar un mayor impuesto en virtud de los ajustes, sin que medie jurisdicción internacional ni acuerdo de arbitraje internacional alguno, ante el cual los afectados puedan formular sus reclamaciones en espera de pronunciamientos justos e imparciales que trasciendan la dimensión, fundamentalmente estatal, que suele imperar para estos casos.

La aplicación unilateral del régimen de precios de transferencia por parte de un Estado, sin consultar ni considerar los efectos que desde la óptica del mismo régimen se tendrían que reconocer en el otro Estado, como consecuencia de los ajustes a la base gravable del impuesto sobre la renta realizados respecto de una de las partes relacionadas (vinculada económicamente) intervinientes en las correspondientes operaciones, puede

⁶ Véase, sobre el particular, Pasquale PISTONE y Ana Paula DOURADO, “Some critical thoughts on the Introduction of Arbitration in Tax Treaties”, *Intertax* n.º. 42, 3 (2014): 158-160.

conllevar incidencias impositivas notoriamente superiores a las que se preciarían de las dos jurisdicciones consideradas en conjunto.

Y la cuestión no se limita a la apertura de los Estados que incluirían la cláusula arbitral en los tratados contra la doble imposición, porque en situaciones como la comentada –de ajustes en los regímenes de precios de transferencia– no están de por medio, necesariamente, tratados de impuesto sobre la renta. La problemática puede surgir, y de hecho viene surgiendo, como simple consecuencia de la aplicación de las normativas internas de cada país en esa materia.

El arbitramento internacional en los tratados para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta – El caso colombiano

Las cláusulas que regulen los procedimientos amistosos y el llamado “arbitraje” en los convenios interestatales que las contemplen, al menos desde la perspectiva de los Modelos de la OCDE y la ONU, tienen alcances notoriamente limitados.

De hecho, según lo sugerido en el artículo 25 del Modelo de Convenio Contra la Doble Imposición de la OCDE (MCOCDE), y en lo suyo, el Convenio Europeo de Arbitraje, el arbitramento hace parte de las tres fases en que se puede desenvolver el arreglo amigable, y no constituye propiamente un método alternativo de solución de conflictos con alcance jurisdiccional. Esas fases son las siguientes: i) el acuerdo amistoso (*mutual agreement procedure*) entre los Estados, promovido de oficio o por solicitud de cualquier persona que considere que las actuaciones adelantadas por alguno de los Estados entraña una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio, “con independencia de los recursos del derecho interno”; ii) la apelación al dictamen de una Comisión Mixta, a fin de encontrar alternativas para el acuerdo amistoso, y iii) ante la imposibilidad de ese acuerdo, y a instancia del contribuyente, la convocatoria a un procedimiento arbitral.⁷

⁷ Para un estudio pormenorizado sobre los artículos, 25 de los Modelos de Naciones Unidas y de la OCDE y 20 del Modelo Andino, en todos los cuales se regula el acuerdo amistoso entre Estados como mecanismo para resolver las controversias en la interpretación y aplicación de los tratados contra la doble imposición, véase, Fernando SERRANO ANTÓN, “El procedimiento

El término para que el contribuyente promueva el acuerdo amistoso, según el citado artículo 25, es de tres años contados “desde la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio”.

Las autoridades estatales deben procurar el acuerdo en un lapso de dos años, contados desde la fecha en que se someta la solicitud a la consideración del “otro Estado contratante”.

Transcurridos esos términos sin que sea posible la solución de la controversia, según la comentada disposición del MCOCDE, el contribuyente puede solicitar el arbitramento, salvo que el órgano jurisdiccional de alguno de los Estados contratantes se haya pronunciado, previamente.

Sobre los alcances del laudo, el comentado artículo 25 prevé lo siguiente:

A menos que una persona directamente afectada por el caso rechace el acuerdo amistoso que ejecuta la decisión arbitral, dicho laudo arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y aplicable, independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado.

Bueno es recordar al respecto lo que dicen los Comentarios del Modelo, en la versión de 2010:

Finalmente, el apartado 5 prevé un mecanismo que permite al contribuyente solicitar la remisión a arbitraje de las cuestiones irresolutas que hayan impedido a las autoridades competentes alcanzar un acuerdo amistoso en el plazo de dos años. Aun cuando el procedimiento amistoso constituye por lo general un mecanismo efectivo y eficaz para la resolución de las controversias que se desprendan del Convenio, pueden darse casos en los que las autoridades competentes no estén de acuerdo en que la imposición por parte de ambos Estados es conforme con las disposiciones del Convenio. El procedimiento arbitral previsto en el apartado 5 posibilita la resolución de estos casos al permitir la emisión de un dictamen independiente sobre las cuestiones irresolutas, que haga factible el acuerdo amistoso. Este proceso forma parte del procedimiento amistoso y no constituye una vía

amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional”, en *Fiscalidad Internacional*, II, 24, dirección del mismo, Fernando Serrano Antón (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2015), 1383-1434.

alternativa para la resolución de controversias relativas a la aplicación del Convenio...”⁸

El procedimiento arbitral previsto en este apartado no es un recurso alternativo ni adicional [...] Es una extensión del procedimiento amistoso cuya función consiste en mejorar la eficacia de dicho procedimiento, instituyendo que cuando las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en relación con una o más cuestiones que impidan la resolución del caso, sea aún posible llegar a un acuerdo final remitiendo a arbitraje dichas cuestiones irresueltas. Por tanto, conforme a lo dispuesto en este apartado, la solución final del caso sigue proviniendo del acuerdo amistoso, mientras que la solución de una cuestión concreta que impide el acuerdo amistoso en ese caso se realiza a través del procedimiento arbitral. Este hecho diferencia el proceso instituido en el apartado 5 de otras formas de procedimiento arbitral comercial o público-privado en los que la competencia del órgano arbitral abarca la resolución íntegra del caso”⁹

El artículo 25 del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas Sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (MCO-NU), por su parte, tiene previsto que si agotadas las fases encaminadas al acuerdo amistoso, las cuales contempla en condiciones muy cercanas a las previstas en el artículo 25 del MCOCDE, “... todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje si una de las autoridades competentes así lo solicita,” y advierte que “... la persona que haya presentado el caso recibirá notificación de la solicitud,” y que, “... esas cuestiones no resueltas no serán sometidas a arbitraje si un tribunal o tribunal administrativo de uno u otro Estado ya ha emitido un fallo sobre esas cuestiones”.

Sobre los alcances del laudo, el MCONU prevé lo siguiente:

La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer, a no ser que ambas autoridades competentes convengan de mutuo acuerdo una solución diferente antes de transcurridos seis meses, desde que se les haya comunicado la decisión, o que una

⁸ Cfr. OCDE, *Comentarios al artículo 25 del MCOCDE*, versión abreviada de 2010, 367.

⁹ *Ibidem*, 385. Esa misma precisión se reitera en los Comentarios al Modelo PCDE 2017.

Cfr. OCDE, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, traducción al español del Instituto de Estudios Fiscales de Madrid (2019), 452.

persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo para la aplicación de la decisión arbitral. Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.¹⁰

En definitiva, ni el MCOCDE ni el MCONU, y, consiguientemente, ni los tratados contra la doble imposición, que siguen sus lineamientos en esta materia, consagran propiamente el arbitramento como solución alternativa de los conflictos tributarios de orden internacional.¹¹ Al menos no desde la perspectiva procesalista, jurisdiccional o publicista, a la luz de la cual los árbitros cumplen una función judicial alternativa, respecto de la de los jueces, y los laudos que profieran tienen alcances de cosa juzgada.¹² Y esa perspectiva se impone hoy en medio de los altos niveles de discrecionalidad para las autoridades tributarias, que crecientemente han venido auspiciando las recomendaciones de *Soft law* (v.gr. las Acciones BEPS) y sus desarrollos en tratados multilaterales y normativas internas, en todo lo que atañe al abuso tributario y el *Treaty shopping*. La cuestión tiene que ver con el abuso tributario en la aplicación e interpretación de los tratados contra la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

¹⁰ ONU, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, revisión de 2011 (Nueva York: Naciones Unidas, 2013), 30-31.

¹¹ Es de mencionar, como un referente de interés, que Estados Unidos tiene en particular tres convenios para evitar la doble imposición, en los cuales se incluye el arbitramento obligatorio para las disputas que se presenten con motivo de su interpretación o aplicación (Canadá, 2007 –en vigor desde 2008–; Alemania, 1991 –enmendado después de 2007–, y Bélgica 2006 –en vigor desde 2007–). Cfr. Maya GANGULI, “Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent us tax conventions”, *Wisconsin International Law Journal* n.º. 29, 4 (2012): 735-772.

¹² No es del caso ahondar aquí en la rica y muy interesante discusión en torno a la naturaleza jurídica del arbitramento. Ya sobre el particular se detiene este escrito al analizar la posición jurisdiccionalista que ha acogido la jurisprudencia colombiana, y traer a colación la obra del profesor venezolano Gabriel RUÁN SANTOS. *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los acuerdos procedimentales* (Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2004), en la que se exponen con claridad los extremos contractualista y procesalista que se han esbozado en el mundo en esta materia y, la de Juan ROSA MORENO –*El arbitraje administrativo* (Madrid: McGraw-Hill. Interamericana de España, 1988– profesor de Alicante, acerca de esos mismos extremos, además de una posición intermedia que repara en el origen contractual, pero la función judicial, así sea según reglas especiales, que desarrollan los árbitros.

Por lo que toca con Colombia, la vía arbitral está prevista en los tratados que ha suscrito con la república de Francia y el reino de los Países Bajos. Sin embargo, se echa de menos, en los dos tratados, un procedimiento que precise los términos y condiciones en que puede operar la vía arbitral. Lo ideal sería que este aspecto tan relevante, de la vía arbitral, quedara expresa y completamente regulado en el texto del Tratado, de manera que no sea necesario, en caso dado, acudir a un trámite de negociación y acuerdo amistoso para el efecto. Por lo demás, el Modelo OCDE, en el que se ha inspirado las aludidas cláusulas arbitrales, incluye un anexo, relacionado con el procedimiento arbitral, que no solo es razonable y equilibrado, sino que es de amplio conocimiento por los Estados llamados a seguir sus lineamientos.¹³

Pero lo que debe quedar claro es que, a la luz de los modelos en comentario y los tratados que los siguen, entre ellos los de Colombia, el rol de los contribuyentes en el arbitramento es verdaderamente menor. En realidad, son los Estados parte en los convenios los llamados a llevar a la práctica este medio alternativo. Esta sola circunstancia podría obrar como referente de primer orden para la regulación del procedimiento en el texto del Tratado, desde una perspectiva clara y nítida en el marco de la cual la iniciativa para la convocatoria al arbitramento se radique en cabeza del contribuyente, o particular interesado, y todo lo atinente a la integración del tribunal, el trámite, los honorarios, gastos y costos quede igualmente regulado, de manera que no nos encontremos ante simples compromisos ocasionales, ni ante tribunales *ad hoc*, sino que sea diáfano, claro y expedito para el afectado acudir a esa vía, por su propia voluntad y a sus expensas, bajo condiciones de resarcimiento que también tendrían que estar previstas, sin que tenga que estar sometido a la aquiescencia o aceptación de los Estados vinculados con la controversia.

Del propio modo, la cláusula podría precisar cuáles serían las causas que se podrían someter al arbitramento, con temáticas como las siguientes:

- Las controversias en las que los Estados parte tengan interés en el recaudo respecto de una misma base imponible, con efectos de doble tributación.

¹³ Sobre la temática, véase el número 85 de los *Comentarios al Modelo OCDE de 2017*, versión abreviada, en las páginas 464 a 479.

- Las controversias relacionadas con acuerdos de libre comercio en temáticas como nación más favorecida, no discriminación o aplicación de los acuerdos a asuntos tributarias que no se deberían considerar comprendidos.
- Las controversias sobre limitación a los beneficios previstos en los tratados.
- Las controversias sobre la cualificación del interesado como beneficiario efectivo.
- Las controversias en torno a la presencia de abuso en la interpretación y aplicación de los tratados (*Treaty shopping*).
- Los ajustes dispuestos por alguno de los Estados parte, o por ambos, en temáticas como la de precios de transferencia.
- Las pretensiones concurrentes de los Estados parte en torno a la residencia del contribuyente.
- El deber de confidencialidad de los Estados parte en los convenios de intercambio de información.

Huelga decir, por supuesto, que esas mismas condiciones y parámetros deberían ser consideradas para el convenio multilateral de arbitramento internacional a que se alude en este mismo escrito, y que se especifica bajo el quinto punto.

El arbitramento tributario internacional en desarrollo de tratados sobre protección de inversiones

Lo que sí ha acontecido –y es de particular interés como referente para el futuro del arbitraje internacional– es que numerosos tribunales de arbitramento han sido convocados en el marco de los convenios de protección de inversiones para resolver disputas que en alguna medida –y en no pocos casos con relevante alcance– tienen que ver con la temática tributaria. Lo cual, por supuesto, constituye un motivo más de singular importancia para insistir en que el arbitraje tributario, tanto interno como internacional, no solo es absolutamente viable, sino necesario.

En esencia, de acuerdo con lo que se expone en los fallos que a continuación se mencionan por su ostensible contenido o alcance tributario, las

temáticas abordadas por los tribunales arbitrales convocados en el marco de los tratados de protección de inversiones, en lo pertinente, han sido las siguientes:

1. La expropiación oculta tras el ropaje de medidas tributarias
2. El incumplimiento del principio de trato nacional
3. La violación del principio de tratamiento justo y equitativo en materia tributaria
4. El *Treaty shopping* para obtener beneficios improcedentes

Entre los laudos en los cuales se abordan las aludidas materias cabe mencionar los siguientes:¹⁴

- Vestey Group Ltd. v. Bolivarian Republic of Venezuela (Award), ICSID Case No. ARB/06/4, 15 April 2016, A contribution by the ITA Board of Reporters, Case date: 15 April 2016.
- ConocoPhillips Petrozuata B.V., ConocoPhillips Hamaca B.V. and ConocoPhillips Gulf of Paria B.V. v. Bolivarian Republic of Venezuela (Decision on Respondent's Request for Reconsideration of the Tribunal's Decision of 10 March 2014 and Dissenting Opinion of Andreas Bucher), ICSID Case No. ARB/07/30, 09 February 2016.
- Société Civile Immobilière de Gaëta v. Republic of Guinea (Award), ICSID Case No. ARB/12/36, 21 December 2015.
- Electrabel S. A. v. Republic of Hungary (Award), ICSID Case No. ARB/07/19, 25 November 2015.
- Occidental Petroleum Corporation and Occidental Exploration and Production Company v. The Republic of Ecuador, Decision on Annulment of the Award, ICSID Case No. ARB/06/11, 2 November 2015.
- Quiborax S. A. and Non Metallic Minerals S.A. v. The Plurinational State of Bolivia (Award and Partially Dissenting Opinion of Professor Brigitte Stern), ICSID Case No. ARB/06/2, 16 September 2015.

¹⁴ La información se ha tomado de kluwer.com, consulta del 15 de diciembre de 2016.

- Papua New Guinea Sustainable Development Program, Ltd. v. Independent State of Papua New Guinea (Award), ICSID Case No. ARB/13/33, 5 May 2015.
- Detroit International Bridge Company v. Government of Canada (Award on Jurisdiction), PCA Case No. 2012-25, 2 April 2015.
- William Ralph Clayton, William Richard Clayton, Douglas Clayton, Daniel Clayton and Bilcon of Delaware, Inc. v. Government of Canada (Award on Jurisdiction and Liability and Dissenting Opinion of Professor Donald McRae), PCA Case No. 2009-04, 17 March 2015.
- Muhammet Çap and Sehil Insaat Endustri ve Ticaret Ltd. Sti. v. Turkmenistan (Decision on Respondent's Objection to Jurisdiction under Article VII(2) of the Turkey-Turkmenistan Bilateral Investment Treaty), ICSID Case No. ARB/12/6, 13 February 2015.
- Adel A Hamadi AL Tamimi v. Sultanate of Oman, ICSID Case No. ARB/11/33, 3 November 2015, International Journal of Arab Arbitration Volume 7 Issue 2 (2015), Case date: 3 January 2015.
- Giovanni Alemanni and Others v. The Argentine Republic (Award), ICSID Case No. ARB/07/8, 17 November 2014.
- Apotex v. United States, ICSID Case No. ARB(AF)/12/1, 25 August 2014.
- Hulley Enterprises Limited (Cyprus) v. The Russian Federation; Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation; Veteran Petroleum Limited (Cyprus) v. The Russian Federation (Final Awards), PCA Case Nos. AA 226, AA 227 and AA 228, 18 July 2014.
- Impregilo S.P.A. v. Argentine Republic (Decision of the Ad Hoc Committee on the Application for Annulment), ICSID Case No. ARB/07/17 (Annulment Proceeding), 24 January 2014.
- Marvin Roy Feldman Karpa v. United Mexican States, ICSID Case No. ARB(AF)/99/1.
- Archer Daniels Midland Company and Tate & Lyle Ingredients Americas, INC. v. The United Mexican States, ICSID Case No. ARB(AF)/04/5.

Es de observar, en este aspecto, que desde 1966 opera el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), con sede en Washington, creado en desarrollo de la Convención de Washington, del mismo año, sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y nacionales de otros Estados, organismo que constituye una de las vías más frecuentes para la solución arbitral.

También es recurrente la alternativa arbitral bajo el auspicio de la Corte Permanente de Arbitraje (CPA), organismo con sede en La Haya, creado en 1899 y conocido como la más antigua de las instituciones dedicada a la solución alternativa de conflictos internacionales.

Como, igualmente, suelen acudir las partes a organismos como la Cámara de Comercio Internacional (CCI), la Cámara de Comercio de Nueva York o la Cámara de Comercio de París.

Cabe anotar, en todo caso, que de acuerdo con los tratados que regulan a los Tribunales de Justicia de la Unión Europea y la Comunidad Andina, unos y otros pueden cumplir funciones arbitrales cuando se les requiera. En definitiva, la sede y las condiciones para la vía arbitral serán las que en cada caso definan las partes.

Ya en lo que tiene que ver con la regulación del proceso arbitral, como aquí se ha anotado, debe ser ritual y completa y no dependiente, en cada caso, de lo que a bien dispongan las partes. A manera de ejemplo, en algunos de los arbitramentos relacionados con Acuerdos de Protección de Inversiones se ha recurrido a las *Arbitration Rules*, propuestas por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil (Uncitral), adoptados por primera vez en 1976, revisadas en 2010 y adicionadas en 2013.

El tratado bilateral o multilateral que regule el arbitramento internacional tendrá que abordar en detalle este fundamental aspecto del método alternativo.¹⁵

¹⁵ Es de mencionar, en Estados Unidos, el arbitraje “estilo béisbol” que ha convenido con otros países para resolver disputas en torno a la jurisdicción llamada a recaudar un tributo, particularmente de renta, en casos recurrentes, como son los que tienen que ver con precios de transferencia. Según este procedimiento arbitral, cada país designa a un árbitro y los dos árbitros designados seleccionan un tercero con el fin de que el tribunal, así integrado, conozca la posición de cada país, con sus argumentos, y seleccione la que considere más razonable. Este tipo de acuerdos ha permitido solucionar controversias entre Estados Unidos y Canadá, pero el

El arbitramento tributario internacional previsto en el Instrumento Multilateral que se estructuró en desarrollo de la Acción XV de BEPS

Uno de los apartes del proyecto de instrumento multilateral, que acogió los lineamientos de las acciones XIV y XV de BEPS, dirigidas, en su orden, a fortalecer los mecanismos alternativos de solución de conflictos y a superar los vacíos de los convenios para evitar la doble imposición, es el relacionado con el arbitramento como vía alternativa para la solución de conflictos. Una medida muy relevante, porque la simple lectura del convenio multilateral permite avizorar que pueden surgir muchas controversias en torno a la aplicación e interpretación de tratados contra la doble imposición, con las modificaciones o adiciones resultantes del convenio, y la procedencia de los beneficios, en ellos contemplados, para los contribuyentes. Sin embargo, no se percibe una tendencia favorable al arbitramento en cuestión, particularmente en América Latina, en gran parte por el alcance vinculante y obligatorio que le asigna el instrumento. Veamos las normas en las que se confirma tal obligatoriedad:¹⁶

Artículo 18.- Opción respecto de la aplicación de la Parte VI. Toda Parte podrá optar por aplicar esta Parte respecto de sus Convenios fiscales comprendidos y notificará su decisión al Depositario. Esta Parte será aplicable

propósito norteamericano ha sido y seguirá siendo hacerlo extensivo a otros tratados bilaterales (v. gr. Francia, Bélgica, Alemania, Hungría, Luxemburgo o Suiza. Cfr. Patrick TEMPLEWEST, "International Arbitration for tax disputes, baseball style", *Reuters*, Washington, 25 de noviembre de 2012. Es usual en el béisbol de las grandes ligas que, en caso de diferencias entre el equipo y el jugador sobre la remuneración que se recibiría año por año por este último, las partes acudan a un tercero neutral quien escucha sus planteamientos y sus réplicas y decide cuál de las dos tiene la razón. De ahí la denominación *baseball style* para identificar el procedimiento arbitral acogido por Estados Unidos, especialmente para temáticas relacionadas con precios de transferencia.

¹⁶ La firma del *Instrumento multilateral* se previó para el mes de junio de 2017 en París. La versión final de la Convención Multilateral, en desarrollo de la Acción 15 de BEPS, fue publicada por la OCDE el 24 de diciembre de 2016. Según se dice en el documento publicado, "este instrumento evitará que los países lleven a cabo múltiples negociaciones y renegociaciones de tratados bilaterales, para introducir los cambios propuestos en el proyecto BEPS". El propósito fundamental, según lo anota el mismo documento, es evitar que se tengan que renegociar todos los tratados bilaterales, y su legitimidad, como igualmente lo anota, es contar con el beneplácito de más de cien países. Cfr. OCDE, *Convención multilateral para adoptar las medidas de prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que afectan a los convenios fiscales*. www.oecd.org, consulta de 22 de febrero de 2017.

a dos Jurisdicciones contratantes respecto de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando ambas Jurisdicciones contratantes hayan remitido la notificación correspondiente.

Artículo 19.- Arbitraje obligatorio y vinculante

1. Cuando, a) en virtud de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (como puedan resultar modificadas por el apartado 1 del artículo 16 (Procedimiento amistoso)) que determinen que una persona puede someter un caso a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante cuando considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por el convenio), una persona haya sometido un caso a la autoridad competente de la Jurisdicción contratante alegando que las acciones adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes le han generado una posición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por el Convenio), y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso conforme a una disposición del Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por el apartado 2 del artículo 16 (Procedimiento amistoso) que establezca que la autoridad competente hará lo posible por resolver el caso de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante, en el plazo de dos años contados desde la fecha de inicio a la que se refiere el apartado 8 o 9, según corresponda (a menos que, antes de la conclusión de dicho plazo, las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes hayan acordado un plazo distinto en relación con ese caso y así lo hayan notificado a la persona que lo presentó), toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso se someterá a arbitraje, como se describe en esta Parte, si así lo solicita por escrito esa persona, de acuerdo con las normas o procedimientos acordados por las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes conforme a lo dispuesto en el apartado 10.

2. Cuando una autoridad competente haya suspendido el procedimiento amistoso al que se refiere el apartado 1 por hallarse pendiente ante un tribunal judicial o administrativo un caso relacionado con una o más de las cuestiones del procedimiento, se interrumpirá el plazo previsto en el subapartado b) del apartado 1 bien hasta el pronunciamiento de sentencia o resolución firme por el tribunal judicial o administrativo o hasta que este quede en suspenso o se retire. Asimismo, cuando la persona que presente el caso y la autoridad competente acuerden suspender el procedimiento

amistoso, el plazo previsto en el subapartado b) del apartado 1 quedará interrumpido hasta el levantamiento de la suspensión... .

Los países europeos han acogido la cláusula arbitral. También, en Canadá, México y Estados Unidos, está previsto el arbitramento.

El Convenio arbitral de la Unión Europea y la cláusula arbitral prevista en el Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición

Cuestión ampliamente debatida, en esta materia del arbitramento internacional, es la gran complejidad que entrañan, para su aplicación efectiva, las cláusulas que contemplan ese medio alternativo. Entre los planteamientos que se han esgrimido al respecto, sobresale el hecho de que, en realidad, la vía arbitral viene siendo protagonizada, en esencia, por los Estados parte en los convenios, con un rol secundario, y difícilmente eficaz, de los contribuyentes.

Tal es el contexto a partir del cual se puede avizorar el Convenio arbitral de la Unión Europea, que rige actualmente, con antecedentes que datan de 1990, y se concibió, justamente, en procura de encontrar soluciones expeditas para resolver conflictos relacionados con la doble imposición.

También lo es para valorar la cláusula arbitral que propone el Modelo Multilateral ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina. Veamos:

El Convenio arbitral de la Unión Europea

El Convenio Europeo de Arbitraje para evitar la Doble Tributación, suscrito el 23 de julio de 1990, en su condición de tal, requirió su aprobación por los Estados parte de la Unión Europea que lo acogieron, y solo pudo entrar a regir en 1995, con vigencia hasta el año 2000. Dada esa circunstancia, en 2004 se convino un Protocolo de prórroga automática, cada cinco años, con lo cual se puso fin a la necesidad de ratificaciones sucesivas. En esa oportunidad se acordó también darle efecto retroactivo a la medida, de manera que quedara cubierto el lapso transcurrido desde el año 2000.¹⁷ En lo

¹⁷ Así lo relata, GARCÍA FRÍAS en “Cláusulas arbitrales y convenio europeo..., 1555-1566.

fundamental, establece reglas que procuran evitar la doble imposición que se puede generar como consecuencia de ajustes realizados por un Estado respecto de la base gravable para la liquidación del impuesto sobre la renta, básicamente, como fruto de los regímenes de precios de transferencia.¹⁸ El Código de Conducta Revisado, adoptado mediante la Decisión 2009/C322/01,¹⁹ está dirigido a “la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas”, y fue fruto del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de la Fiscalidad de las Empresas, aprobado en 2006.

La Directiva UE/2017/1852, del 10 de octubre de 2017, del Consejo de la Unión Europea, aprobó un procedimiento para resolver conflictos a partir del aludido Código de Conducta, con vías expeditas tanto en lo que tiene que ver con los ajustes a las bases gravables del impuesto sobre la renta, que puedan realizar los Estados parte de la Unión que han ratificado el Convenio, como, en general, controversias derivadas de la interpretación y aplicación de los acuerdos. Dice el artículo 1:

Objeto y ámbito de aplicación la presente Directiva establece normas relativas a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio. Asimismo, establece los derechos y las obligaciones de las personas afectadas cuando surjan tales litigios. A efectos de la presente Directiva, todo asunto que dé lugar a tales litigios se denomina “cuestión en litigio”.

Ya en lo que concierne al trámite para la resolución de las controversias, la Directiva prevé, en esencia, lo siguiente:

- Una primera fase que se concreta en la reclamación, a cada uno de los Estados que tengan que ver con la controversia, que ha de radicar

¹⁸ Para una visión sobre los alcances del Convenio Europeo, expuesta antes de que se promulgara la Directiva UE/2017/1852, a partir de una comparación con la Cláusula arbitral del Modelo OCDE, de especial interés por todo lo que ha sido la historia del Convenio, se recomienda la lectura de Patrick PLANSKY, “The EU arbitration Convention”, en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, editado por Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Suchuch y Claus Staringer (Viena: Spiramus, 2015), 257-270.

¹⁹ Decisión 01 C-322. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 30 de diciembre de 2009.

el contribuyente interesado, dentro del plazo y con los requisitos que regula la Directiva, y en la admisión del trámite por parte de las autoridades competentes;

- En una segunda fase, puede ocurrir que una de las autoridades competentes de los Estados de que se trate decida unilateralmente aceptar la reclamación y, en tal sentido habrá de informarlo así al contribuyente y al otro o a los otros Estado(s).
- En una tercera fase, de dos años y eventualmente tres, de duración, los Estados en cuestión procurarán resolver la controversia mediante el *procedimiento amistoso* a que alude el artículo 4° de la Directiva, transcurrido el cual, de haberse arribado a la solución, terminará la controversia y el contribuyente hará lo necesario para poner fin a las actuaciones procedimentales y judiciales que haya promovido.
- De no haberse solucionado la controversia, en una cuarta fase, a solicitud del interesado, las autoridades competentes integran una *comisión consultiva* integrada por un presidente, un representante de cada una de las autoridades competentes vinculadas con el caso y una personalidad independiente designada por cada una de tales autoridades, *comisión* que trabajará en pro de arribar a una fórmula de resolución del conflicto. También es posible que los estados opten por una *comisión de resolución alternativa de litigios*, en lugar de la *comisión consultiva*. Todo ello de acuerdo con los requisitos, pautas y plazos previstos en la Directiva.
- El dictamen de la *comisión consultiva*, o en su caso de la *comisión de resolución alternativa de litigios*, podrá ser acogido por los Estados. En caso contrario, tendrán que llegar a una solución sustitutiva, en el plazo igualmente regulado en la Directiva, porque, de no ser así, el dictamen en cuestión será vinculante. Para tal fin, el interesado deberá manifestar que acepta la decisión y acreditar que ha puesto fin a las actuaciones que haya promovido. (Énfasis agregado)

Finalmente, tal como lo establece el artículo 23 de la Directiva, es aplicable “a toda reclamación presentada a partir del 1° de julio de 2019, respecto de asuntos relacionados con los años gravables 2018 y siguientes, sin perjuicio de que los Estados de que se trate puedan aplicarla para causas anteriores.

Por su importancia, y su clara conexidad con las propuestas aquí abordadas, son de mencionar los siguientes apartes de las consideraciones que sirvieron de sustento a la Directiva:

(5) Es decisivo introducir un marco efectivo y eficiente para la resolución de litigios en el ámbito tributario que garantice la seguridad jurídica y un entorno empresarial propicio a las inversiones para lograr unos regímenes tributarios justos y eficaces en la Unión. Los mecanismos de resolución de litigios deben crear asimismo un marco armonizado y transparente para resolver los litigios, lo que redundaría en beneficio de todos los contribuyentes.

(6) La resolución de litigios debe aplicarse a las diferentes formas de interpretar y aplicar los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión, en particular a las diferencias de interpretación y de aplicación que dan lugar a doble imposición. Esto debe alcanzarse mediante un procedimiento que se inicia con la presentación del caso a las autoridades tributarias de los Estados miembros afectados con miras a la resolución del litigio por procedimiento amistoso. Debe alentarse a los Estados miembros a que recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación, durante las fases finales del período del procedimiento amistoso. De no llegarse a un acuerdo amistoso en un plazo determinado, el caso debe someterse a un procedimiento de resolución de litigios. Debe haber flexibilidad en la elección del método para la resolución de litigios, bien mediante estructuras *ad hoc*, bien mediante estructuras más permanentes. Los procedimientos de resolución de litigios podrían adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes o podrían tener la forma de una comisión de resolución alternativa de litigios (esta última aportaría flexibilidad en la elección de los métodos de resolución de litigios). Por otro lado, en su caso, los Estados miembros podrían elegir, por medio de un acuerdo bilateral, utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (también conocido como arbitraje de “la última mejor oferta”), para resolver el litigio de manera vinculante. Las autoridades tributarias deben tomar una decisión vinculante definitiva por referencia al dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios. [...]

(10) Dado que el objetivo de la presente Directiva, a saber, establecer un procedimiento eficaz y eficiente para resolver los litigios en el contexto del correcto funcionamiento del mercado interior, no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros, sino que, debido a la dimensión y efectos de la acción, puede lograrse mejor a escala de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad esta-

blecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

Lo que en mayor grado interesa de la Directiva 1852, en comentario, es que, al constituir un acto jurídico de la Unión Europea, en los términos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), queda cobijada por toda la estructura institucional comunitaria y, en tal sentido, ya no se limita, en lo pertinente, a la competencia de los tribunales y cortes nacionales, sino que compromete, en lo suyo, a la Corte Europea de Justicia. Esta circunstancia, por supuesto, constituye un referente fundamental para los Estados parte y sus ciudadanos y se traducirá en una mayor eficacia y legitimidad para la solución de las controversias a que alude.

La cláusula arbitral del Modelo ILADT

Tal como se pone de presente en los Comentarios del Modelo, la cláusula se estructuró con el fin de ofrecer una protección efectiva a los contribuyentes que se vean afectados por situaciones de doble imposición.²⁰

Artículo 16.- Resolución de conflictos del Convenio.

1. Siempre que uno o más Estados contratantes interpreten y/o apliquen el Convenio de manera que surja o pueda surgir una doble imposición, el contribuyente podrá someter el caso a la autoridad competente del Estado contratante de su residencia (o de nacionalidad en el caso de discriminación de que trata el artículo 13, dentro del año siguiente contado desde el momento en que el contribuyente haya tenido conocimiento de dicha interpretación o aplicación.

2. La autoridad competente del Estado contratante de la residencia o de nacionalidad del contribuyente está obligada a resolver los casos de doble imposición que se encuentren bajo su jurisdicción dentro del ámbito de este Convenio. En caso de no poder aceptar la petición del contribuyente, deberá indicar las razones y permitir que el mismo pueda reclamar en la sede contenciosa, según el derecho tributario nacional del Estado contratante. Hasta que no resuelva los casos la autoridad competente estará

²⁰ Cfr. INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, “Modelo ILADT de Convenio Multilateral de doble imposición para América Latina”, dirección de Addy Mazz, Antonio Hugo Figueroa, Heleno Taveira Torres, Jacques Malherbe y Natalia Quiñones Cruz, *Cuaderno Tributario ICDT* (agosto de 2012).

obligada a suspender la ejecución o el recaudo del impuesto en discusión, según las modalidades aplicables en su derecho interno.

3. Cuando la autoridad competente no pueda resolver el caso por sí misma, está obligada a informar prontamente a la autoridad competente del otro(s) Estado(s) contratante(s) para resolver el conflicto por mutuo acuerdo dentro de los dos años siguientes al momento en que el caso haya sido presentado por el contribuyente.

4. Si, dentro de los dos años a partir de la presentación del caso por el contribuyente, las autoridades competentes de los Estados contratantes no logran alcanzar un acuerdo que elimine la doble imposición, las mismas deberán someter la disputa a arbitraje obligatorio si el contribuyente así lo solicita. El tribunal arbitral estará integrado por un representante de cada Estado contratante y encabezado por un presente elegido de acuerdo entre los Estados contratantes y el contribuyente. El procedimiento arbitral asegurará el derecho tanto para los Estados contratantes como para el contribuyente de exponer sus argumentos. Se concluirá con una decisión obligatoria para los Estados contratantes que eliminará la doble imposición. Los costos del arbitraje quedarán a cargo de la parte cuyas pretensiones sean denegadas.

5. Cualquier solución deberá ser implementada en los Estados contratantes y, de ser necesario, dará derecho al contribuyente al reembolso de impuestos indebidamente pagados, independientemente de los límites temporales contenidos en la ley interna de los Estados contratantes.²¹

Como se observa, la cláusula es notoriamente menos compleja si se compara con las que contemplan los Modelos OCDE y ONU y con el propio Convenio Arbitral de la Unión Europea. Habilita, claramente, al contribuyente afectado para acudir a la solución arbitral si es que los Estados vinculados con la controversia no logran arribar a un acuerdo amistoso en el lapso de dos años a que se refiere el numeral 4°.

Este meritorio trabajo, que culminó en el Modelo en comentario, pone de manifiesto, una vez más, no solo la necesidad sino la viabilidad del arbitramento como vía expedita para evitar problemas de doble imposición, sea en lo que atañe a la aplicación de convenios bilaterales o multilaterales entre Estados, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, sea ante la eventualidad de fenómenos de doble imposición motivados por

²¹ *Ibidem*, 40.

la aplicación de normas del derecho interno que hagan parte del derecho tributario internacional.

Lo que resulta lamentable es que iniciativas de tan loables fines, amparadas además en análisis rigurosos en los que participaron notables tributaristas de América y Europa, como es la plasmada en el Modelo ILADT, se agreguen a la gruesa lista de proyectos desatendidos en medio de las actitudes individualistas y aisladas que siempre han agobiado a nuestro subcontinente.

En el punto siguiente se traen a colación dos trabajos muy serios de reflexión, en los que se evidencia lo relevante que puede ser el método alternativo de solución de controversias en el actual contexto de un derecho tributario global que inspira y debe inspirar, en el más estricto y real sentido, al derecho tributario internacional, supranacional, nacional y subnacional.

Dos propuestas de la doctrina colombiana sobre la vía del arbitramento para los casos de incumplimiento del deber de confidencialidad de los datos recibidos por intercambio de información y los ajustes estatales originados en la aplicación de los regímenes sobre precios de transferencia

Por su indudable pertinencia son de mencionar, a continuación, dos propuestas de sumo interés que tienen que ver con los regímenes de intercambio de información para efectos de la fiscalización internacional y de precios de transferencia aplicables a operaciones que han de ser inspiradas en el principio de plena competencia.

La primera, de Diego Alejandro Hernández Rivera, aboga por la solución arbitral para la resolución de controversias relacionadas con el cumplimiento del deber de confidencialidad que les atañe a los Estados parte en los Convenios de intercambio de información. En esencia, se trataría de una ampliación del alcance y la cobertura de las cláusulas arbitrales que se incluyen en los convenios para evitar la doble imposición o, en su caso, en los convenios multilaterales.²²

²² Cfr. Diego Alejandro HERNÁNDEZ RIVERA, “Ensuring Effective Taxpayer Remedies for Breaches of Confidentiality in Relation to Tax Treaties”, *Journal Articles & Papers* 74 Bull. Inti. Taxn.11 (2020). (consultado el 26 de octubre 2020).

Los planteamientos del autor, al respecto, parten de la base de la insuficiencia de las vías domésticas de acción evidenciadas, entre otras razones, en el hecho de que no siempre el juicio de responsabilidad por la violación de la confidencialidad ha de tener por destinatario al Estado de la residencia del afectado. Puede acontecer que el incumplimiento se predique del otro Estado parte en el convenio de intercambio de información y, en tal caso, poco o nada puede hacer, en la práctica, el titular de los datos vulnerados.

Sobre esa base, Hernández Rivera aborda las soluciones que se han planteado al respecto, como son la eventual suscripción de un convenio multilateral, la ampliación de la cláusula sobre procedimiento amistoso (MAP), de los tratados, o la responsabilidad conjunta de los Estados parte. Al respecto pone de presente, en unos casos, lo utópico que resultan y, en otros, otros la gran dificultad que conlleva la actuación contra el Estado del que el afectado no sea residente y la carencia de fuerza, verdaderamente vinculante, de los acuerdos amistosos.

Con ese contexto, propone la que denomina “cláusula arbitral sui generis”, que le permitiría a los interesados litigar con alcances internacionales y, en tal virtud, superar las barreras que resultan de su residencia. En su discurso es de resaltar, además, la visión realista con la que aborda la problemática en los países en vía de desarrollo. Su conclusión se percibe, con claridad, en el siguiente párrafo:

As each of these solutions has limitations, the adoption of a sui generis arbitration clause that would permit the taxpayer to initiate an international proceeding in seeking compensation would appear to be the most satisfactory answer. The influence of other arbitration models could help to improve the regime. Ultimately, the proposed arbitration clause would resolve the problems of the actual regime implemented in practice, and guarantee an effective compensation remedy to the taxpayer. Additionally, the arbitration clause would follow the international trend of not granting rights at the domestic level. Beyond this discussion, the clause is based on the obligation of states to compensate damages. As a result, the arbitration procedure would be the best way to achieve this purpose.²³

La segunda, de Claudia Plazas Molina, sugiere la vía del arbitramento para solucionar las diferencias que se puedan presentar entre las jurisdicciones

²³ Cfr. *Ibidem*, 17.

de las que provengan los pagos y las destinatarias de los ingresos correlativos, por lo que toca con la tasación del impuesto sobre la renta. Según el texto, el método alternativo quedaría previsto en un acuerdo multilateral latinoamericano,²⁴ que obraría como una suerte de primera gran etapa para arribar a una Corte Internacional de Arbitraje que bien podría hallar sus antecedentes y aproximaciones en el Convenio Europeo de Arbitraje y la Convención Multilateral en comentario. Huelga decir, al respecto, que la vía arbitral, en ese contexto, sería de gran importancia en el marco del Proyecto PILAR I, sobre tributación de la economía digital, uno de cuyos referentes para la desagregación de rentas entre los Estados con los que las grandes multinacionales de servicios digitales tengan nexos económico o virtual es el del *precio independiente*, a que aluden los regímenes sobre *precios de transferencia*.²⁵

Los siguientes apartes expresan muy bien lo que, en síntesis, propone el escrito de Plazas Molina:

Latin America badly needs an International Arbitration Court with the following characteristics:

- The Court must have the authority to provide binding decisions in order to be effective; otherwise it is going to fall short of any reasonable expectations as were, and are, the cases, of the OECD MAP procedure (and arbitration when applicable) and the European Union Arbitration Convention. Friendly mediation for dispute resolution must be available as well at an international level. It must not be limited to tax-treaty parties or regional community members, but it should work as a standalone instrument to be resorted to prior to and as an option to the arbitration procedure.
- Due to the nature of this Court, as proposed here, it should not be managed by existing integration organs.
- The Court should be created under a multilateral convention, which all region States are welcome to sign. This would guarantee the broadest possible scope for the procedure.

²⁴ Cfr. Claudia PLAZAS MOLINA, “The case for a Latin American Regional Tax Court”, *International Tax LLM*, dirigida por Mindy Herzfeld. University of Florida-Levin College of Law (mayo de 2018).

²⁵ En tal sentido véase a Carlos PROTTO, “El arbitraje tributario en los países en vía de desarrollo”. taxlatam.com (consulta del 2 de octubre de 2022).

It has been shown here that making arbitration procedures available only to States that have a double-taxation treaty is not an effective response to the economic reality of the transactions that trigger double taxation. Double taxation may occur between multinational enterprises of countries with no double taxation treaties, and thus neither arbitration nor friendly mediation would be available.²⁶

Conclusión

Las dos iniciativas, sin duda alguna, invitan a la reflexión, especialmente porque las cláusulas arbitrales que hasta ahora se han previsto, fundamentalmente, bajo la impronta del Modelo OCDE, como bien lo advierten los dos ensayos en comentario, no resuelven las problemáticas que en ellos se abordan. Además, ambas propuestas tienen el mérito de sugerir la vía arbitral desde la óptica de los contribuyentes, más que desde la perspectiva de los Estados, que es la predominante en los diferentes modelos y acuerdos.

Planteamientos tan serios y profundos, como los que se exponen en los dos textos, permiten confirmar la imperiosa necesidad de que los Estados y las organizaciones internacionales revisen, cuidadosamente, los alcances tanto de las cláusulas arbitrales que se deben incluir en los convenios bilaterales y multilaterales, como de las normativas internas, en relación con las cuales ya son numerosos los pronunciamientos de la doctrina en pro de tan importante como conveniente método de solución de los conflictos.

Del propio modo, conducen a evaluar la viabilidad y oportunidad de que se acuda a acuerdos regionales o subregionales dirigidos a la adopción de modelos de convenio que se suscriban por los Estados correspondientes, entre ellos o con terceros países.

Se ha aludido al Modelo de Convenio para América Latina, que con tanto esfuerzo y rigor se ha auspiciado y aprobado en el seno de las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y se aborda, en la segunda parte, la necesidad de actualizar el viejo Modelo Andino de Convenio, que obra como anexo de la Decisión 40 de la hoy Comisión de la Comunidad Andina. En uno y otro podrían tener espacio iniciativas como las

²⁶ Cfr. PLAZAS MOLINA, "The case for a Latin American ... (texto inédito).

de Hernández Rivera y Plazas Molina, con apertura de mente para hacer extensivos sus horizontes a otro tipo de controversias.

El ejemplo del *Convenio Europeo de Arbitraje*, hoy adoptado por una Directiva del Consejo de la Unión, después de un largo período de dificultades en el que siempre imperó la vocación comunitaria, debería obrar como referente de primer orden para que, en los ámbitos latinoamericano y andino, se avance, verdaderamente, en llevar a cabal culminación iniciativas como las que se acaban de mencionar y proyectos como el del Modelo ILADT.

Bibliografía

- DOURADO, Ana Paula y Pasquale PISTONE. “Some critical thoughts on the Introduction of Arbitration Treaties”. *Intertax*, n.º 42, 3 (2014): 158-60.
- GANGULI, Maya. “Tribunals and taxation: an investigation of arbitration in recent us tax conventions”. *Wisconsin International Law Journal* n.º 29, 4 (2012): 735-772.
- GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. “Cláusulas arbitrales y Convenio Europeo de Arbitraje”. En *Fiscalidad internacional*, II, dirección de Fernando Serrano Antón. Madrid: Ediciones CEF, 2015.
- HERNÁNDEZ RIVERA, Diego Alejandro. “Ensuring Effective Taxpayer Remedies for Breaches of Confidentiality in Relation to Tax Treaties”. *Journal Articles & Papers*, 74 Bull. Inti. Taxn.11 (2020)
- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO-ILADT. *Modelo ILADT de Convenio Multilateral de doble imposición para América Latina*, dirección de Addy Mazz, Antonio Hugo Figueroa, Heleno Taveira Torres, Jacques Malherbe y Natalia Quiñones Cruz. *Cuaderno Tributario ICDT* (agosto de 2012).
- LOZANORODRÍGUEZ, Eleonora. *Arbitraje internacional en materia tributaria*. Bogotá: Ediciones Uniandes - Editorial Temis, 2009.
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS-ONU. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, revisión de 2011. Nueva York: Naciones Unidas, 2013.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS -OCDE. *Convención multilateral para adoptar las medidas de*

- prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que afectan a los convenios fiscales*. <http://www.oecd.org>
- Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, traducción al español de Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 2019.
- PISTONE, Pasquale. “La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional”, *Derecho tributario global*, Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, n.º. 1 (2010).
- PLANSKY, Patrick. “The EU arbitration Convention”. En *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, editado por Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Suchuch y Claus Staringer. Vienna: Spiramus, 2015.
- PLAZAS MOLINA, Claudia. “The case for a Latin American Regional Tax Court”, *International Tax LLM*, dirigida por Mindy Herzfeld. University of Florida-Levin College of Law (mayo de 2018).
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Tercera Edición. Bogotá: Temis, 2017.
- PROTTO, Carlos. “El arbitraje tributario en los países en vía de desarrollo”. taxlatam.com (consulta del 2 de octubre de 2022).
- ROSA MORENO, Juan. *El arbitraje administrativo*. Madrid: McGraw-Hill. Interamericana de España, 1988.
- RUÁN SANTOS, Gabriel. *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el derecho tributario. Hacia los acuerdos procedimentales*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2004.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. “El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional”. En *Fiscalidad internacional*, II, capítulo 24, dirección de Fernando Serrano Antón. Madrid: CEF, 2015.
- TEMPLE-WEST, Patrick. “International arbitration for tax disputes, baseball style”, *Reuters*. Washington, 25 de noviembre de 2012, <https://www.reuters.com/article/usa-tax-arbitration-idUSL1E8MGA6U20121125>