

ARBITRAJE FISCAL INTERNACIONAL

Por Lic. Alejandro Barrera F.
Miembro de la IFA México y
Socio de Basham, Ringe y
Correa, S. C.

1. Generalidades del Arbitraje

A. Definición

La palabra arbitraje proviene del Latin *arbutrari* que significa juzgar, decidir, o enjuiciar una diferencia.

Se define como un instrumento de impartición de justicia, acordado por las partes, fundamentado en la legislación que así lo autoriza, alternativo al proceso judicial, en el que un particular, investido con facultades jurisdiccionales limitadas, resuelve vinculativamente para los contendientes la controversia, con la colaboración de la autoridad judicial para la realización de actos coactivos, y de otros señalados en el acuerdo arbitral, convención o ley.¹

B. Orígenes y desarrollo

El arbitraje se crea principalmente para satisfacer las necesidades de los comerciantes quienes buscaban un medio de solución de controversias más eficiente que los Tribunales o Cortes locales. Los comerciantes pretendían evitar someter sus diferencias al conocimiento de las cortes nacionales, entre otras razones, porque las cortes se encuentran sujetas a la observancia de complejos procedimientos de larga resolución.

Adicionalmente, las cortes nacionales, esta sujetas a grandes cargas de trabajo que no les permiten atender con prontitud y profundidad todos los casos, provocando retrasos. Inclusive, aún cuando los jueces nacionales tienen una preparación general en la materia de su jurisdicción, con frecuencia ciertos asuntos de cierto grado de sofisticación, sobre todo en materia internacional que requieren de conocimientos especializados por ser de una complejidad ajena a la especialidad del juzgador.

Estas son algunas de las razones por las que se ha difundido la utilización de medios alternativos para la solución de controversias, como es el caso del arbitraje.

¹ Contreras Vaca, Francisco. Derecho Internacional Privado Pág. 101

Pese al incremento en el uso del arbitraje en el mundo, principalmente el arbitraje comercial, en Mexico su práctica es relativamente novedosa pues no fue sino hasta 1993 cuando se gestó la reforma en el Código de Comercio que difundió esta figura.²

C. Aspectos generales del funcionamiento del arbitraje.

i. Principios rectores

- a) **Voluntad de las Partes.** El acuerdo de voluntades de las partes, es el elemento sustancial y dinámico del arbitraje. Entre otros ejemplos de la voluntad de las partes encontramos: la Clausula Contractual o Convenio Arbitral; la constitución del Tribunal Arbitral y la Recusación de árbitros
- b) **Ley Aplicable.** Es el derecho aplicable que acuerdan utilizar las partes en el proceso arbitral.
- c) **Lugar del Arbitraje.** Es el lugar donde las partes acuerdan que se realizará el arbitraje, se ejecutará el laudo y en su caso será impugnado.

ii. Naturaleza

La tesis contractualista es la más difundida y aceptada respecto de la naturaleza de la sumisión al arbitraje. Esta tesis sostiene que la voluntad de las partes es fundamental en la aceptación, el proceso y la resolución de la controversia.³ Así la tesis contractualista sostiene que el arbitraje se funda en el principio de la autonomía de la voluntad de las partes.

Por otro lado, la tesis jurisdiccionalista considera al arbitraje como una institución optativa y paralela a la administración de justicia, por el que los particulares acuerdan someter sus diferencias a la autoridad de determinado tribunal. Como señala Perez Nieto, la justicia arbitral y la judicial no están en conflicto, sino en mutua colaboración.

iii. Estructura

Se puede considerar como regla general, que el arbitraje consta de cuatro etapas: acuerdo, procedimiento, laudo, y cumplimiento o ejecución, independientemente de que en la práctica la determinación de costas y gastos resulta tan relevante que pudiera

² Arts. 1415 al 1463 del Código de Comercio.

³ Contreras Vaca, Francisco. Derecho Internacional Privado. Pág. 101.

calificar como una quinta etapa. Igualmente en la práctica puede existir una impugnación que aún cuando no constituye una etapa natural del proceso arbitral, pudiera ocurrir.

- a) **Acuerdo.** Esta etapa inicia con la discusión, negociación y redacción de la cláusula arbitral que constituye el fundamento y motor del procedimiento arbitral.
- b) **Procedimiento.** Las partes pueden desarrollar su propio procedimiento sin embargo, por lo extenso, detallado y complicado que puede resultar, es una práctica común determinar las reglas de instituciones o convenciones internacionales a las cuales se someterán como son la UNCITRAL⁴, reglas de las Cámaras o Asociaciones de cada país, las del ICSID⁵, etc. Dentro de los temas que se deben resolver se encuentra el nombramiento y sustitución de árbitros, así como supuestos de recusación.
- c) **Laudo.** La determinación o resolución final de la controversia emitida por los árbitros la cual en la mayoría de los casos requiere de su ejecución por parte de cortes nacionales.
- d) **Cumplimiento.** Ejecución del laudo por parte de las autoridades competentes. La tendencia internacional de las cortes ha sido respetar la decisión de los tribunales arbitrales revisando y validando el proceso arbitral. Las cortes pueden únicamente revisar que se hayan cumplido las formas acordadas por las partes pero de ninguna manera deben revisar el fondo del asunto decidido en un laudo. Un laudo arbitral sin ejecución equivale a una sentencia de amparo sobre un hecho consumado y extinto. El instrumento legal más importante para la ejecución de laudos es la Convención de Nueva York de 1958, que asegura el compromiso de los países a que los laudos arbitrales extranjeros sean reconocidos y ejecutados.

D. Ventajas y Desventajas del Arbitraje.

⁴ La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), conocida por sus siglas en inglés como UNCITRAL (*United Nations Commission on International Trade Law*) fue establecida por la Asamblea General de la ONU el 17 de diciembre de 1966.

⁵ El Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) o *International Centre for Settlement of Investment Disputes* también conocido como ICSID por sus siglas en inglés, es una institución del Banco Mundial con sede en Washington especialmente diseñada para propiciar la solución de disputas entre gobiernos y nacionales de otros Estados.

La mayoría de los tratadistas coinciden que las ventajas del arbitraje son las siguientes:

i. Agiliza la solución de conflictos.

El arbitraje beneficia tanto a las partes como a los tribunales nacionales toda vez que, debido al gran cumulo de asuntos que tienen que resolver los procesos suelen alargarse sustancialmente. Al desahogar una cantidad importante de asuntos mediante el proceso arbitral se aminora la carga de trabajo de las cortes y a la vez las partes obtiene una solución más expedita.

ii. Flexibiliza las reglas del procedimiento.

En contravención al proceso judicial, que es de orden público y por tanto las partes no pueden renunciar a su normatividad, en el arbitraje las partes son quienes, respetando los mínimos legales o en algunos casos Tratados o reglas que establecen previamente en el acuerdo o clausula arbitral, señalan el procedimiento a seguir y solo en caso de que así lo convengan, o a falta de estipulación, se aplicaran las disposiciones de ley.

iii. Ofrece amplia confidencialidad.

El procedimiento arbitral se realiza a puerta cerrada, si así lo convienen las partes, en tanto que el proceso judicial se rige por el principio de publicidad, con las excepciones que señala la ley.

iv. Permite una mayor especialización.

El juez es experto en derecho pero en otras aéreas técnicas o especializadas es necesario que su labor sea auxiliada por peritos en esa materia, en el arbitraje es posible que la solución del conflicto sea emitida por un experto en esta área no jurídica.

v. Favorece la imparcialidad.

Toda vez que los árbitros se designan con intervención de las partes en conflicto, ello permite constituir un tribunal arbitral de expertos imparciales. En controversias internacionales la presencia de árbitros, que no son dependientes del gobierno, da confiabilidad a los contendientes en la resolución que se dicta.

E. Fuentes

Las fuentes que rigen el arbitraje son en primer lugar la voluntad de las partes, en segundo lugar, el derecho aplicable según el convenio arbitral acordado por las partes, el tratado

internacional respectivo. Adicionalmente se han utilizado como instrumentos auxiliares y guías algunos de los laudos arbitrales.

F. Tipos de arbitraje

Algunos autores, clasifican o dividen el arbitraje en público y privado; y nacional e internacional.⁶ Adicionalmente y para fines comparativos clasificaremos los arbitrajes según la materia y las instituciones internacionales que servirán como referencia para el presente análisis.

i. Comercial (mercantil) / medico, Cámara de Comercio Internacional y la Organización Mundial de Comercio (OMC)⁷

El arbitraje comercial es hoy la forma más eficiente y a la que, con mayor frecuencia, las partes someten la resolución de sus controversias que se derivan de su actividad comercial.

Entre Estados la OMC es el organismo al que acuden los gobiernos de los países miembros para intentar resolver sus problemas comerciales. La OMC nació como consecuencia de la Ronda Uruguay que tuvo lugar de 1986 a 1994, así como de anteriores negociaciones celebradas en el marco del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Su marco jurídico lo constituyen los Acuerdos de la OMC, negociados y firmados por la mayoría los países miembros, en los cuales se establecen las normas jurídicas fundamentales del comercio internacional. Se trata esencialmente contratos que obligan a los gobiernos a mantener sus políticas comerciales dentro de límites convenidos.

El procedimiento de solución de controversias es parte fundamental del sistema multilateral de comercio que otorga estabilidad a la economía mundial. Cuando un Estado considere que otro Estado ha violado alguna norma comercial del GATT puede solicitar la aplicación del sistema de resolución de controversias en el que un panel de especialistas decidirá si la medida adoptada constituye o no una violación del GATT.

El organismo encargado de solucionar las controversias es el Órgano de Solución de Diferencias, integrado por todos los Miembros de la OMC, además vigila la aplicación de

⁶ Por ejemplo, un aspecto importante que debe tomarse en cuenta es que el arbitraje internacional supone la única forma de Resolver conflictos entre Estados, en tanto en los arbitrajes nacionales pueden operar tribunales ordinarios porque al final se viola el orden público.

⁷ Conocido por sus siglas en inglés como WTO (*World Trade Organization*).

las resoluciones y recomendaciones y tiene puede autorizar la adopción de medidas cuando un país no respete una resolución.

Las etapas del arbitraje ante la OMC son las siguientes: Consulta, grupo especial que analiza el caso a detalle y después de un proceso que permite a las partes exponer su caso, se emite un informe que es la resolución o recomendación adoptada por el Órgano de Solución de Diferencias, pudiendo ser apelada esta resolución.

ii. Inversión

Existen varios convenios que incluyen cláusulas arbitrales en materia de inversión, como lo es el TLCAN en el capítulo XI que se refiere a controversias entre un inversionista y el Estado, en tanto el capítulo XX se refiere a controversias entre Estados.

Adicionalmente existen borradores de convenios en materia de inversiones, como lo es el borrador al Modelo de Convenio Multilateral en Inversión, publicado por la OCDE el 22 de abril de 1998, diseñado para garantizar el libre flujo de inversión directa extranjera entre países miembros.

El artículo VIII del modelo de referencia señala que no debe aplicarse el convenio, salvo en casos de expropiación (impuestos confiscatorios) y de transparencia.

Adicionalmente, el artículo V prevé dos procedimientos para la resolución de controversias:

a) Resolución de controversias entre Estados Contratantes.

En este caso el proceso inicia con una consulta posteriormente se pasa a la etapa de conciliación y mediación y en caso de no llegar a un acuerdo satisfactorio se debe iniciar un arbitraje ante un tribunal arbitral.

b) Resolución de controversias entre Inversionistas y alguno de los Estados Contratantes.

Después de una consulta en este caso la controversia intentará resolverse por negociación y en caso de que las mismas fracasen el inversionista puede elegir en interponer: (i) un medio de defensa en un procedimiento jurisdiccional interno; (ii) un medio de defensa según los medios que hubiesen acordado previamente las partes; y (iii) un arbitraje bajo las reglas de la ICSID si estuviese disponibles, las reglas complementarias del ICSID o las Reglas de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional.

Aún cuando el borrador a este convenio no fue concluido, sin lugar a dudas ha tenido una importante influencia pues en la mayoría de los convenios de inversión que se han celebrado (más de 1,800 en el mundo) se observan algún tipo de cláusula arbitral.

iii. Fiscal

Recientemente algunos países han adoptado cláusulas arbitrales en la celebración de sus tratados para evitar la doble tributación con la finalidad de resolver las controversias en materia fiscal internacional. Tal es el caso de los tratados celebrados entre EEUU con Alemania, Bélgica y Canadá.

Es importante indicar que existe el temor entre los Estados de que los particulares tengan acceso directo al arbitraje, pudiendo escoger tanto la jurisdicción como temas controvertidos que pueden afectar la política fiscal de un país. Por ello es que a la fecha muy pocos Estados han adoptado en los tratados internacionales, cláusulas arbitrales y las que existen son de manera muy limitada.

2. Arbitraje Fiscal Internacional.

A. Antecedentes.

La primera vez que se adoptó una cláusula arbitral en un Tratado para Evitar la Doble Tributación fue en el Convenio celebrado entre los EEUU y Alemania para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal celebrado entre los EEUU y Alemania en el año de 1989. En ese tratado los Estados acordaron que los Estados podrán someter al arbitraje ciertos aspectos adjetivos y sustantivos, debiendo ser iniciado el procedimiento con el consentimiento de la autoridad competente de ambos Estados, sin que se pudiese incluir casos de política fiscal ni leyes domésticas.

B. Situación actual

En la aplicación de los tratados de doble tributación se pueden generar diversos tipos de conflicto. Algunos se refieren a la fuente⁸, otros a la atribución de ingresos⁹, otros a la determinación de la naturaleza del ingreso¹⁰, conflictos en la interpretación de los hechos

⁸ Conflicto sobre el origen del ingreso, nacional o de fuente de riqueza extranjera.

⁹ Casos de doble tributación económica en materia de precios de transferencia.

¹⁰ Ocurre este tipo de conflicto cuando los Estados califican de distinta forma el ingreso.

o de las disposiciones del convenio y finalmente conflictos en la interpretación de las leyes nacionales. Adicionalmente cabe indicar que el conflicto se puede generar entre los Estados contratantes o entre los Estados y el Contribuyente, o uno de los dos Estados y el Contribuyente.

Tomando en cuenta lo anterior es claro que resulta indispensable contar con un sistema de resolución de controversia eficaz y certera en el que puedan confiar todas las partes involucradas.

A la fecha existen por lo menos 57 Convenios Fiscales de Doble Tributación que incluyen cláusula arbitral y que se pueden clasificar en 5 categorías:

- a) Aquellos que requieren un intercambio de notas diplomáticas antes de que los artículos de arbitraje entren en vigor, además de que se requiere una autorización expresa de cada Estado en cada caso en particular.
- b) En un segundo nivel se encuentran los tratados que no requieren intercambio de notas, pero se necesita el consentimiento de las autoridades competentes en cada caso para iniciar el arbitraje.
- c) El tercer nivel son los tratados en el cual el arbitraje puede iniciarse por solicitud de cualquiera de los Estados contratantes.
- d) En un cuarto nivel están los convenios en los que los particulares pueden solicitar el arbitraje si las autoridades fiscales no han llegado un acuerdo en un plazo de tres años.
- e) Finalmente la obligación de iniciar el arbitraje después de que las negociaciones hubiesen fracasado.

C. Tratados comerciales y tratados fiscales.

Si bien es cierto que los tratados comerciales y los fiscales comparten el mismo objetivo consistente en reducir las barreras al comercio, los mecanismos de resolución de controversias desarrollados por éstos últimos son muy distintos toda vez que los primeros son obligatorios y vinculantes, con sanciones aplicables en caso de algún incumplimiento, lo que no sucede con los procedimientos de resolución de controversia en materia fiscal.

Así es de observarse que aún cuando ambos tipos de tratados tienen un objetivo común, los sistemas de resolución de controversias son sustancialmente distintos. Aún cuando se han hecho muchas propuestas para mejorar el sistema de resolución de controversias, que van desde el arbitraje, hasta la constitución de un tribunal fiscal internacional, a la fecha los Estados se muestran renuentes a hacer cambios sustanciales al procedimiento.

Aún así algunas naciones han adoptado algún tipo de arbitraje para resolver sus controversias en materia fiscal internacional aún cuando muy pocos casos se han resuelto siguiendo ese proceso¹¹. Al parecer ello se debe en parte a la ignorancia de los contribuyentes, pero también en gran medida a la estructura del sistema de resolución de controversias adoptado en los tratados (procedimiento amistoso).

A continuación se analizarán algunos de los problemas del procedimiento de resolución de controversias que ha adoptado el Modelo convenio de la OCDE y las razones por las que es más conveniente modificar a un sistema de arbitraje.

D. Procedimiento Amistoso

El universo de tratados fiscales internacionales es muy extenso pues abarca más de 2,500 tratados internacionales para prevenir la evasión fiscal, basados la mayoría de ellos en el Modelo Convenio de la OCDE (el Modelo). Específicamente por lo que se refiere a la resolución de controversias el Modelo Convenio utiliza lo que se ha denominado Procedimiento Amistoso, también conocido como *Mutual Agreement Procedure* o MAP, que deben llevar a cabo las autoridades fiscales de cada país. Se trata de un mecanismo de resolución de controversias no obligatorio ni vinculante, sin sanciones en caso de no llegar a algún acuerdo, que fue desarrollado al principio del siglo XX y que ha evolucionado muy poco a partir de entonces.

En efecto, el mecanismo de resolución de controversias está diseñado para que las instituciones nacionales identificadas en el propio Convenio y conocidas como “autoridad competente”, negocien con su similar del otro Estado sin la utilización de canales diplomáticos tradicionales.

Específicamente el Modelo Convenio de la OCDE señala lo siguiente en materia de procedimiento amistoso.

Artículo 25 PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24¹², a la del Estado Contratante del

¹¹ Electrolux. Altman, Zvi. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Kluwer Law. Pag 5

¹² No discriminación.

que es nacional. El caso deberá ser presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición que no se ajuste a lo dispuesto por el presente Convenio.

2. La autoridad competente hará lo posible, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, por resolver la cuestión por mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al presente Convenio. Cualquier acuerdo alcanzado se implementará con independencia de los plazos previstos por la legislación interna de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o las dudas que surjan de la interpretación o aplicación del presente Convenio. También podrán consultarse para la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos por el presente Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí, inclusive mediante una comisión conjunta compuesta por ellas mismas o sus representantes a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

Del análisis del artículo se advierte que está diseñado para atender tres formas de disputas:

- a) Afectaciones específicas al contribuyente en la aplicación del Convenio. Dentro de los tres años siguientes a que se notifique la medida que sea contraria al Convenio, el contribuyente podrá presentar su queja ante la autoridad competente del Estado en que es residente. Si la reclamación es fundada la autoridad competente podrá conceder una forma de mitigar los efectos en forma unilateral, o bien someter la cuestión de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante. Este proceso no garantiza la resolución del caso y solo constituye un "*Pactum de Negotiando*". Con independencia de este proceso, el Contribuyente puede utilizar los medios de defensa nacionales.
- b) El segundo caso se refiere a la resolución de controversias y dudas entre las autoridades competentes en relación con la interpretación y aplicación del Convenio, sin que necesariamente se refiera a un caso en particular. Al igual que el primer caso, los Estados se les comina para resolver la cuestión planteada por lo que también constituye un "*Pactum de Negotiando*" lo que implica que de ninguna manera se garantiza una solución.
- c) El tercer caso se refiere a la posibilidad de eliminar la doble tributación en casos no previstos por el Convenio. Ello permite a las autoridades competentes interpretar y

aplicar los preceptos del Convenio así como establecer nuevas reglas no previstas por los Estados en la negociación original.

Si bien es cierto que al paso de los años el Procedimiento Amistoso ha sufrido muy pocos cambios, también lo es que este proceso está lejos de ser considerado como perfecto. Incluso en 1984 la OCDE analizó el uso del Procedimiento Amistoso para la resolución de controversias en materia de precios de transferencia concluyendo que, aún cuando se reconoce que el Procedimiento Amistoso tiene diversas deficiencias como lo son: (i) la obligación de negociar pero no de llegar a un acuerdo; (ii) las resoluciones no son obligatorias para los Estados contratantes; (iii) conflicto con leyes domésticas; (iv) tiempo de resolución; (v) inseguridad del resultado (vi) falta de transparencia en el proceso y (vii) falta de participación de los contribuyentes en el proceso, a esa fecha no era posible recomendar un mejor proceso

A pesar de todas estas circunstancias el comité de la OCDE decidió no recomendar cambios al Procedimiento Amistoso entre otras razones, porque ello significaría una pérdida del control en la recaudación, política fiscal y legislación fiscal, lo cual más allá de una pérdida de soberanía significa una pérdida en la obtención de recursos y su control.

E. Resolución de controversias fiscales en otros sistemas.

i. Convención para la Eliminación de Doble Tributación a los Ajustes de las Ganancias a las Empresas Asociadas

En 1990 se firmó la Convención para la Eliminación de Doble Tributación a los Ajustes de las Ganancias a las Empresas Asociadas, que contiene entre otras características una cláusula de arbitraje obligatoria, aunque está muy limitada en su alcance. Por ello es que hasta diciembre de 2005 solo dos arbitrajes se habían concluido bajo esta convención.

El sistema consiste en la presentación por parte de los contribuyentes de su caso a la autoridad competente. Se forma una comisión consultiva conformada por dos representantes de cada Autoridad competente y un número impar de representantes independientes de una lista quienes resuelven en última instancia el asunto.

ii. Acuerdo General de Aranceles Comercio y Servicios (*General Agreement on Trade in Services*) también conocido como GATS

Si bien es cierto que el GATS contiene un procedimiento de resolución de controversias, su artículo XXII en su párrafo 3 previene la aplicación del mecanismo de referencia en relación a tratados fiscales.¹³

iii. Corte Europea de Justicia¹⁴

A la fecha el instrumento más sofisticado que se tiene para resolver las controversias fiscales internacionales lo constituye la Corte Europea de Justicia pues sus resoluciones son obligatorias para los 27 Estados miembros de la Unión Europea. Entre otros aspectos la CEJ puede ejercer su jurisdicción respecto a las violaciones de derechos fundamentales de los ciudadanos de la UE. Estos derechos incluyen discriminación, libre movimiento de trabajadores, libertad de lugar donde establecerse, libertad de proveer servicios, y libertad de movimiento del capital. Fue hasta 1986 cuando la CEJ revisó por primera vez un asunto relacionado con aspectos fiscales. Es importante indicar que la CEJ no tiene jurisdicción respecto a los tratados de doble tributación en virtud de que ellos no forman parte de la Ley de la UE. Sin embargo, los Estados miembros pueden acordar otorgar jurisdicción a la CEJ respecto de tratados de doble tributación, mediante el uso del artículo 239 del Tratado de la UE.¹⁵ A la fecha únicamente el tratado entre Austria y Alemania otorgan directamente a la CEJ jurisdicción en materia fiscal.

¹³ Parte V: Disposiciones Institucionales

Artículo XXII: Consultas Volver al principio

1. Cada Miembro examinará con comprensión las representaciones que pueda formularle otro Miembro con respecto a toda cuestión que afecte al funcionamiento del presente Acuerdo y brindará oportunidades adecuadas para la celebración de consultas sobre dichas representaciones. Será aplicable a esas consultas el Entendimiento sobre Solución de Diferencias (ESD).

2. A petición de un Miembro, el Consejo del Comercio de Servicios o el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) podrá celebrar consultas con uno o más Miembros sobre toda cuestión para la que no haya sido posible hallar una solución satisfactoria por medio de las consultas previstas en el párrafo 1.

3. Ningún Miembro podrá invocar el artículo XVII en virtud del presente artículo o en virtud del artículo XXIII con respecto a una medida de otro Miembro que esté comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre ellos destinado a evitar la doble imposición. En caso de desacuerdo entre los Miembros en cuanto a que la medida esté o no comprendida en el ámbito de tal acuerdo entre ambos, cualquiera de ellos podrá plantear esta cuestión ante el Consejo del Comercio de Servicios. (11) El Consejo someterá la cuestión a arbitraje. La decisión del árbitro será definitiva y vinculante para los Miembros.

¹⁴ No debe confundirse la Corte Europea de Justicia con la Corte Internacional de Justicia. La Corte Internacional de Justicia es el órgano judicial principal de la Organización de las Naciones Unidas. Está encargada de decidir conforme al Derecho Internacional las controversias de orden jurídico entre Estados y de emitir opiniones consultivas respecto a cuestiones jurídicas que pueden serle sometidas por órganos o instituciones especializadas de la ONU. En cambio la Corte Europea de Justicia es una institución judicial de la Unión Europea constituida por tres cortes: Corte de Justicia, Corte de Primera Instancia y Tribunal de Servicio Civil. El principal objetivo consiste en examinar la legalidad de las medidas de la UE y asegurar una interpretación y aplicación uniforme de la Ley de la Unión Europea.

¹⁵ Article 239 of the EC Treaty. The Court of Justice shall have jurisdiction in any dispute between Member States which relates to the subject matter of this Treaty if the dispute is submitted to it under a special agreement between the parties.

Así la CEJ ha jugado un papel muy importante en la resolución de controversias fiscales en el ámbito internacional con muy buenos resultados pues no se ha puesto en entredicho su autoridad.

F. Objetivos que persiguen los Estados y los Contribuyentes en la Resolución de Controversias relacionados con los Tratados de Doble Tributación.

i. Objetivos Estatales

Los objetivos que pretenden conseguir los Estados en los procesos relacionados con la resolución de controversias en materia fiscal son los siguientes:

- a) Garantizar la sustentabilidad de la base tributaria eliminando aspectos de incertidumbre que puedan afectarla.
- b) Captar recursos del extranjero al mismo tiempo que mantiene la recaudación nacional, ambos afectos a una distribución razonable de ingresos fiscales entre los Estados.
- c) Que el sistema de solución de controversias sea práctico y barato, garantizando el cumplimiento de las obligaciones del otro Estado contratante.
- d) Evitar conflictos con otros Estados, al mismo tiempo que garantiza la protección de los intereses de sus nacionales en el extranjero.
- e) Que el sistema sea capaz de prevenir futuras contingencias
- f) Poca representación de los contribuyentes en un sistema que permite el trato con autoridades del otro Estado que entienda los aspectos de política fiscal.
- g) En la medida de lo posible un proceso que no esté sujeto al escrutinio público para que exista la flexibilidad suficiente para dar soluciones a las controversias en particular sin que se generen precedentes.
- h) Con un sistema abierto a la información.

Con base en lo anterior los Estados prefieren un procedimiento de resolución de controversias que les permita mantener el control sobre la política fiscal y la legislación, con nula influencia exterior. Es por ello que el gobierno prefiere un procedimiento flexible, que se adapte a sus necesidades y a sus interpretaciones, capaz de asegurar los derechos de los contribuyentes en el extranjero y que promueva la inversión extranjera.

Algunos de los principales argumentos que tienen las autoridades para oponerse a los arbitrajes en materia fiscal son, como ya se señaló que se podría poner en riesgo la política fiscal de un país. México por ejemplo, por medio de reservas ha buscado proteger el

creiterio de atribución de ingresos por fuente de riqueza. Sin embargo, es posible que muchos árbitros desestimen criterios de política fiscal nacional.

ii. Objetivos de los Particulares

Los objetivos que buscan los contribuyentes son:

- a) Garantizar la sustentabilidad de sus inversiones, eliminando cualquier incertidumbre que pueda afectarla.
- b) La generación de recursos manteniendo las condiciones de status quo en el momento de la inversión o mejorar esas condiciones.
- c) Que el sistema de soluciones sea práctico y barato y que garantice el cumplimiento de las resoluciones en ambos Estados.
- d) Garantizar sus derechos individuales, con independencia de las relaciones entre los Estados.
- e) Que el sistema sea capaz de prevenir futuras contingencias.
- f) Con representación y participación directa de los contribuyentes
- g) Un sistema transparente que permita conocer los precedentes y casos similares
- h) Con un sistema de acceso limitado a la información confidencial.

Así, los contribuyentes buscan seguridad, con poca flexibilidad en la interpretación (subjetividad) que les pueda afectar sus derechos adquiridos. Los contribuyentes buscan un sistema más rígido, con reglas claras, que mantenga la estabilidad y que sea predecible, reduciendo con ellos los riesgos y los costos de sus operaciones. La presión internacional siempre es bienvenida para garantizar la salvaguarda de sus derechos en el extranjero.

iii. Análisis sobre el alcance del Procedimiento Amistoso

En general puede advertirse que el Procedimiento Amistoso cubre en mayor medida las necesidades de los Estados más que de los contribuyentes. Se trata de un sistema flexible y suficientemente ambiguo como para que se permita a los Estados a llegar a los acuerdos que se consideren necesarios. Los Estados mantienen el control absoluto del proceso y en caso de una diferencia de opiniones en el procedimiento amistoso, el costo sobre su imagen internacional es muy pequeño pues se trata de aspectos individuales, en tanto se vela por los intereses generales. Al tener el control sobre el proceso, los Estados pueden decidir qué casos seguir. La ambigüedad del proceso permite la flexibilidad y subjetividad suficiente para salvaguardar los intereses del Estado.

Es un procedimiento barato con costos muy bajos en contraste con una solución de controversia con un proceso establecido con árbitros o jueces. Además, el procedimiento

amistoso permite corregir deficiencias en las negociaciones, lo que facilita el proceso de negociación.

La falta de transparencia permite eliminar la politización de los asuntos y las presiones de ciertos grupos de influencia, garantizando que el resultado sea profesional entre autoridades.

Entre los aspectos negativos para los Estados se encuentra que no garantizan el cumplimiento del otro Estado, de tal manera que si se pretende eliminar la doble tributación en el Estado que tenga interés en conservar el flujo de ingresos del extranjero probablemente daba conceder una forma de mitigar los efectos de la doble tributación.

Adicionalmente, precisamente la falta de claridad genera un problema de precedentes que pueda ser utilizado por otros Estados, además de que el sistema es muy lento.

Pero quizá el punto más débil del Procedimiento Amistoso consiste en que no hay garantía alguna en el proceso ni en que se llegue a algún acuerdo y la falta de participación de los contribuyentes.

iv. Sistemas de resolución de controversias basado en Cortes Nacionales

En muchos casos se duda sobre la imparcialidad de los tribunales cuando se trata de contribuyentes extranjeros. Además la falta de conocimiento profundo de las disposiciones fiscales internacionales es un factor de riesgo.

El costo de los juicios es mucho más elevado y no genera un sistema de precedentes por los principios que impera en cada jurisdicción. Las interpretaciones pueden ser sustancialmente distintas. Incluso cabe destacar que en muchos casos el poder judicial por lo general se manifiesta independiente de los compromisos internacionales que hubiese asumido el Ejecutivo.

G. Arbitraje Fiscal Internacional.

i. Ventajas

- La certeza de que el asunto será resuelto
- El cumplimiento de los laudos y la credibilidad del sistema puede generar un incremento en la actividad económica y con ello una mayor recaudación de ingresos.
- La incorporación de expertos no solo en temas fiscales sino en la práctica puede generar una mayor credibilidad en el sistema de resolución de controversias.

- Un sistema de precedentes facilita la resolución de casos y permite a las autoridades y a los contribuyentes saber la forma en que deben actuar.
- Los arbitrajes obligatorios otorgan un mayor grado de seguridad a los contribuyentes.
- Las autoridades fiscales más débiles son igualmente beneficiadas con un sistema de arbitraje en el que las partes tendrán las mismas oportunidades en un sistema objetivo.

ii. Desventajas

- El riesgo principal en los arbitrajes es la pérdida de control en la política fiscal
- Aumento en los costos del proceso. Incluso, aunque normalmente los costos se reparten por la mitad entre las partes, aún así el costo puede ser muy elevado.
- Si se mantiene la confidencialidad no sería posible estructurar un sistema de precedentes.
- La elección de los árbitros puede representar una desventaja, en especial por lo que se refiere a si pueden ser parte de la competencia, parte de las autoridades fiscales o académicos que pueden no conocer totalmente los temas prácticos.
- Otro aspecto importante es la obligatoriedad del cumplimiento de los laudos arbitrales.
- En el procedimiento amistoso los contribuyentes pueden optar por hacer a un lado el procedimiento y continuar con la resolución de la controversia en un procedimiento interno, en tanto, este pudiera no ser el caso para los arbitrajes

Ponderando las ventajas y desventajas derivadas de un arbitraje, la OCDE ha propuesto una modificación importante al artículo 25 a efecto de incluir un párrafo 5 en el que se permitiría iniciar arbitrajes fiscales en ciertos casos.

H. Propuesta de Reforma al artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE.

Article 25(5) Where,

(a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention; and

(b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either

State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph

iii. Consideraciones Finales

De lo anterior se advierte que la adición al artículo 25 del Modelo Convenio de la OCDE no pretende eliminar el procedimiento amistoso para sustituirlo con un arbitraje. Se trata más bien de una institución complementaria que podría paliar en forma importante algunas de las deficiencias de las que actualmente adolece el procedimiento amistoso.

No obstante ello, aún faltan muchas cuestiones que deberán aclararse como son: ¿quiénes pueden ser árbitros?, ¿qué estructura adoptará el tribunal arbitral?, ¿cuál será el proceso arbitral?, ¿qué participación tendrá el contribuyente en el proceso arbitral?, ¿los registros de los arbitrajes serán públicos?, ¿es posible que haya condena a gastos y costas, y en su caso como se determinará?, ¿se establecerá un sistema de precedentes de observancia obligatoria?, ¿cuál será la relación del arbitraje con los precedentes de otros países?

Así, estas y muchas otras cuestiones quedan pendientes por definir por lo que los comentarios, las observaciones, y la práctica internacional serán fundamentales para desarrollar un verdadero sistema de resolución de controversias eficiente y eficaz, que proteja los intereses de los Estados pero también permita a los contribuyentes una oportunidad real de defender su posición.

Enero 2008