

## Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional\*

*José Vicente Troya Jaramillo\*\**

El artículo analiza con detalle la procedencia del arbitraje y otros medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria; comenta el desarrollo que han tenido los medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria en el Ecuador; trata sobre el arbitraje tributario en el ámbito interno de los estados, defendiendo su procedencia frente a los principios de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria, así como respecto del principio de exclusividad de jurisdicción; estudia el arbitraje tributario internacional, con énfasis en el contemplado en los convenios para evitar la doble imposición y en el previsto para disputas derivadas de la utilización de precios de transferencia; y, finalmente, se refiere a la procedencia del arbitraje en el caso propuesto en el Ecuador por las empresas petroleras para la devolución del IVA.

FORO

### EL ARBITRAJE Y OTROS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN EL ORDEN TRIBUTARIO

**S**on varias las razones por las cuales, en los últimos años, se ha propuesto la utilización del arbitraje y de otros medios alternativos de solución de controversias como idóneos para solucionar las que suelen surgir entre los particulares y las administraciones públicas aplicadoras de tributos. La principal de ellas concierne al incremento siempre creciente de casos ya en la fase administrativa, ya en la contenciosa, a la duración excesiva de los mismos, a la imposibilidad física de que los organismos judiciales los atiendan y a la necesidad de evitar los perjuicios que ocasiona la demora tanto a las administraciones cuanto a los particulares. Muestra de la preocupación

---

\* Con esta disertación el autor obtuvo el título de máster en Derecho del Comercio Internacional por la Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid. Para la realización de este trabajo ha contado con la valiosa colaboración de Carmen Amalia Simone Lasso, quien ha recolectado y resumido varios de los trabajos utilizados.

\*\* Director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

sobre el tema son las reformas que se han introducido en algunas legislaciones, en los proyectos de reforma que se han propuesto y en las reuniones de carácter académico que se han suscitado.<sup>1</sup>

El arbitraje y los otros medios aludidos, podrían entrar en pugna con los principios de legalidad y de indisponibilidad de las obligaciones tributarias. Al respecto han surgido variados puntos de vista. Unos favorables a la implantación de esos medios, otros adversos. Tiene gran importancia para resolver la discrepancia considerar que los medios en cuestión son de diversa naturaleza y que, por lo tanto, la pugna con tales principios puede adquirir diferente connotación. Además es menester tener en cuenta el momento o etapa en que se los aplique. Bien puede ser que se acuda a ellos previamente a que se configure la determinación y liquidación tributarias, con posterioridad a que aquello ocurra, en la fase de recaudación. También al propósito tiene singular importancia si se los utiliza en fase administrativa, para prevenir una controversia judicial que pueda surgir o dar fin a ella cuando ya se ha producido. Finalmente se ha de acotar que tiene relevancia el propósito que se persiga: si, efectivamente, dar fin a la discrepancia surgida o por surgir entre las administraciones y los particulares respecto del monto y al cumplimiento de la obligación tributaria, o, únicamente, eximir o al menos aminorar los recargos y multas en que pudieran haber incurrido estos últimos. Respecto del arbitraje en materia tributaria, por obvias razones, la índole del que pueda aplicarse en el entorno nacional difiere sustancialmente del que se aplique en el internacional. Estas variables entrañan gran complejidad por lo que es difícil un tratamiento único del arbitraje y de los otros medios, que de modo general, pueden tener una proyección preventiva del surgimiento de la discrepancia o solucionadora de la misma.

Dentro de las medidas anteriores a la determinación efectuada por la administración, cabe las actas de invitación en virtud de las cuales el contribuyente acepta la propuesta de la inspección, lo que deviene en la reducción de sanciones. Al propósito aunque sea de modo extra-normativo ocurre un proceso de negociación. Igualmente el caso de la estimación objetiva global.<sup>2</sup>

- 
1. El 9 de septiembre de 2002, organizada por la Scuola di Spezzializzazione in Diritto ed in Economia de la Comunità Europee "Jean Monnet", se efectuó la Jornada de Estudios bajo la rúbrica "Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria". Los trabajos presentados en la ocasión constan en la *Rivista de Diritto Tributario Internazionale* diretta da Andrea Amatucci y Giovanni Puoti, Maggio-Agosto 2002, Roma 2002. En las XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario efectuadas en Cartagena de Indias entre el 19 y 21 de febrero de 2003, entre otros, se abordó el tema atinente a los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria. En España se encuentra a la fecha en discusión la reforma de la Ley General Tributaria que incorporaría el arbitraje tributario a la misma.
  2. J.J. Ferreiro Lapatza, "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 43.

El contribuyente, además, puede proponer quitas y esperas en los acuerdos concursales; acuerdos en caso de tasación pericial contradictoria, respecto de precios de transferencia, amortizaciones, reinversiones, casos todos que requieren la aceptación de la administración y que revelen la posibilidad de negociación en el ámbito tributario.<sup>3</sup>

Un caso de sumo interés es el concerniente al *Consell Tributari Municipal de Barcelona* (CTM), órgano consultivo que produce dictámenes sobre proyectos de fallos administrativos que, sin ser obligatorios, en la práctica han merecido la aceptación de las autoridades encargadas de resolver los casos con el consiguiente ahorro de costos y tiempo.<sup>4</sup> El CTM tiene una naturaleza peculiar. Al decir de Agustí Ten Pujol se aproxima al sistema de arbitraje aplicable al ámbito local. Los dictámenes que produce son preceptivos y no vinculantes. Con su intervención, que generalmente es ratificada por las instancias oficiales, se remedia la tardanza que ocurre en la vía administrativa que pone en tela de duda la tutela efectiva prevista en el art. 24 de la Constitución española. Además de este modo se economizan para los casos de la hacienda local, que por lo común son de cuantía modesta, los gastos que suelen ser onerosos en la vía contenciosa. El CTM se integra por profesionales independientes, es decir no vinculados a la gestión municipal, quienes gozan de inamovilidad durante el período para el cual son designados. Además elabora estudios y trabajos sobre materias tributarias cuando son requeridos y recibe quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de los órganos municipales de gestión, liquidación, inspección y recaudación ejercitando funciones semejantes a las que corresponden al defensor de los contribuyentes.<sup>5</sup>

Dentro del mismo temperamento negocial, Taveira Torres alude que en el Brasil rigen la denuncia espontánea ante cualquier procedimiento administrativo que conlleva la exclusión de sanciones, la compensación, los pagos parciales de la obligación tributaria y el pago por consignación.<sup>6</sup>

Es muy sugerente el sistema implantado en Italia a partir de 1994 denominado *accertamento con adesione* mediante el cual se permite definir de común acuerdo entre la administración y los contribuyentes, antes o después de la expedición de la or-

---

3. J.J. Ferreiro Lapatza, "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 44.

4. M. Plazas Vega, "El arbitramento y los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria y su aplicación en Colombia", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 99.

5. Agustí Ten Pujol, "Una aproximación al arbitraje tributario: el Consell Tributari Municipal de Barcelona", en Magín Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente (coords.), *Alternativas convencionales en el derecho tributario*, Madrid y Barcelona, Marcial Pons, 2003, pp. 345 y ss.

6. H. Taveira Torres, "Medidas alternativas para la resolução de conflictos entre Administração e contribuintes: a experiencia brasileira", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 120 y 121.

den de determinación o *accertamento*, la deuda tributaria, definición que no puede ser impugnada a no ser que se descubran nuevos elementos, debiendo perfeccionarse el sistema con el pago de la obligación tributaria. De este modo se permite a la administración disponer del crédito fiscal para facilitar su recaudación y evitar la instauración de contenciosos.<sup>7</sup> A criterio de Garbarino en los casos de *accertamento con adesione* y de conciliación subyace una transacción tomando en cuenta que el contribuyente y la administración actúan en forma similar a cuanto acontece en la etapa precontractual.<sup>8</sup> Moschetti opina que este sistema consiste en la búsqueda común de la verdad, no de una transacción que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica.<sup>9</sup>

Roman Seer se refiere al procedimiento de inspección previo a la expedición del acto administrativo que ocurre en Alemania y a la posibilidad de que se produzca un trabajo cooperativo entre la Administración y el obligado tributario, que puede derivar en un acuerdo final satisfactorio para las dos partes.<sup>10</sup> Entonces la autoridad y el obligado procuran eliminar las incertidumbres a través de una estimación concreta o de la aplicación de un método de estimación. Los campos propicios para el acuerdo son, a juicio de Seer, el criterio a seguir en el reparto de los gastos mixtos que conciernen a la empresa y al contribuyente; el uso de los bienes económicos de la empresa utilizados en forma privada; los costes respecto de actividades empresariales que se desenvuelven en diferentes países; las valoraciones tributarias de los bienes. Pese a la renuencia de la doctrina y de la jurisprudencia, el autor señala que se dan acuerdos en el procedimiento de los recursos que tocan a cuestiones jurídicas y de hecho controvertidas entre la administración y los contribuyentes. Precisa que el Tribunal Financiero del Reich *sostuvo la ilicitud de las transacciones y diferenció en su decisión entre los acuerdos sobre los hechos y las transacciones vinculantes sobre el crédito público*. En tanto el Tribunal Financiero Federal, basándose en el principio de la buena fe, concedió eficacia vinculante a los acuerdos, previo análisis de cada caso concreto, especialmente tratándose de hechos de realización futura y valores tributarios. Da noticia que gran parte de la doctrina califica a los convenios sobre los

---

7. F. Batistoni Ferrara, "L'accertamento con adesione e l'interpello", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 9 y 11.

8. C. Garbarino, "La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 34.

9. Francesco Moschetti, "Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996, p. 126.

10. Roman Seer, "Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, pp. 139 y ss.

hechos como contratos de derecho público vinculados por el principio de *pacta sunt servanda*. Crítica a la jurisprudencia en los siguientes términos:

En contra de lo establecido por la jurisprudencia, la posibilidad de negociar contractualmente no se limita a las incertidumbres sobre el supuesto de hecho, sino que también puede comprender las que se refieran al Derecho. Como ya se ha expuesto, no siempre es posible una separación nítida entre cuestiones fácticas y jurídicas. Además existe una necesidad legítima de aclaraciones concordadas relativas a una cuestión de Derecho sin que se produzca ninguna lesión al principio de legalidad, *cuando las autoridades obligadas a aplicar el ordenamiento jurídico ostenten una duda jurídica justificada, es decir, cuando el Derecho sea objetivamente incierto*.<sup>11</sup> (El énfasis es añadido)

El autor en mención, finalmente, informa sobre un caso de contrato de derecho público aceptado en Alemania, en el que pueden los deudores de los impuestos de sucesiones o de patrimonio celebrar con la máxima autoridad financiera del *land* sobre la entrega de bienes culturales como forma de pagar el tributo.

Juan Zornoza Pérez<sup>12</sup> en su ponencia discierne sobre las experiencias extranjeras y sobre la posibilidad de que puedan ser aplicadas al sistema español, renuente a aceptarlas luego de que se dejó sin efecto las evaluaciones globales de bases imponibles consideradas reñidas con el principio de reserva de ley. Sustenta que, pese a ello, existen en las normas casos en los cuales se admiten los acuerdos entre la administración y los particulares particularmente los denominados *acuerdos o pactos de mera tributación*; o, en los que se toma al propósito la incertidumbre, salvo el caso de que ciertos indicios lleven a la conclusión de que el comportamiento del obligado puede ser constitutivo de delito tributario. Alude al caso de las tasas aplicadas por la utilización privativa del suelo, subsuelo o vuelo de las vías municipales en los cuales los ayuntamientos, mediante la expedición de ordenanza, prevén la posibilidad de concertar con las empresas la cantidad a satisfacer, tomando como base el valor medio de los aprovechamientos.

Las medidas de carácter negocial han sido de amplia aceptación en Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.) a partir de la *Administrative Dispute Resolution Act* de 15 de noviembre de 1990, que favorece la adopción de sistemas alternativos de resolución de conflictos administrativos como la conciliación, la mediación y el arbitraje. De entre los convenios destaca los *Closing agreement* que permiten un acuerdo escrito con cualquier persona en relación con sus obligaciones por cualquier im-

---

11. *Ibidem*, p. 155.

12. Juan Zornoza Pérez, “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español”, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, pp. 164 y ss.

puesto y para cualquier período.<sup>13</sup> Tienen gran importancia, dentro de ese mismo temperamento negocial, los convenios sobre precios de transferencia. El sistema jurídico de EE.UU. explica en gran manera la profundidad en la adopción de tales medidas, lo cual es más difícil que ocurra en los países que pertenecen al sistema germano romano.

El concordato tributario es de vieja data. Se ha vuelto sobre él con diferentes modalidades y matices. Procura la colaboración de la administración y de los contribuyentes con la finalidad de llegar a bases ciertas para la aplicación de las tarifas. No se trata propiamente de una transacción sino de un acuerdo para fijar la obligación tributaria en la medida que los hechos que inciden en esa fijación no son susceptibles de una determinación exacta. Por ello no cabe concordato sobre hechos que se conocen y pueden comprobarse. Se acude a este sistema de modo supletorio cuando no existe otro modo de clarificar la situación fáctica surgida.<sup>14</sup>

La conciliación cabría perfeccionarla dentro del proceso tributario antes de que se expida sentencia. Obviamente, conciliación y transacción van de la mano, y en el orden tributario no son de fácil aceptación. Según es ampliamente conocido por así contemplarlo los códigos civiles, la transacción que se puede acordar para evitar un pleito o para concluirlo bajo el supuesto de una eventual renuncia de derechos. Taveira Torres nos recuerda que la transacción se encuentra prevista en el *Modelo de Código Tributario para América Latina* así como en el Código Tributario del Brasil.<sup>15</sup> En efecto, en el modelo, su art. 41 acepta la transacción como uno de los medios en que se extingue la obligación tributaria, mas la limita a la determinación de los hechos y no al significado de las normas. Además, exige al propósito la intervención de la máxima autoridad. El art. 51 del modelo prevé que *la transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable*. El art. 52 trata de la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía. La diferenciación entre asuntos atinentes al derecho y a los hechos no es fácil. Sobre el punto en forma aguda anota Ferreiro Lapatza que no es aceptable distinguir entre actos jurídicos libres y vinculados a la ley y que toda norma tiene un ámbito posible de interpretación y que todo hecho incluye un ámbito posible de percepción, cuyas incertidumbres cabe despejarlas mediante acuerdos que no tienen efectos de un contrato privado, siendo su naturaleza aquella que corresponde a los

---

13. María Luisa González-Cuellar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Madrid, COLEX, 1997, pp. 34 y 35.

14. J.O. Casás, "Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur", en *Rivista di Diritto Tributario*, pp. 55, 62, 77.

15. H. Taveira Torres, "Medidas alternativas para la resolução de conflitos entre Administração e contribuintes: a experiencia brasileira", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, p. 136.

procedimientos administrativos.<sup>16</sup> El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, CIAT, eliminó toda referencia a la transacción. El Código Orgánico Tributario de Venezuela publicado en la Gaceta Oficial No. 37305, de 17 de octubre de 2001, se ha ocupado de la transacción judicial circunscribiéndola al ámbito de los procesos judiciales y sometido a ulterior homologación.<sup>17</sup> Eva Andrés Aucejo nos recuerda la antigua tesis de que el concordato es un acto unilateral de la administración al que el contribuyente presta su consentimiento, opuesta a aquella que lo tiene como un negocio transaccional en el que se encuentran los elementos del contrato de transacción.<sup>18</sup> Moschetti, antes citado, da noticia de la conciliación judicial en Italia y nos informa que procede cuando se haya entablado la controversia mediante la proposición de un recurso y que la misma procede cuando afecte cuestiones que no puedan resolverse mediante pruebas ciertas. Precisa que la conciliación surge preferentemente cuando la pretensión fiscal se fundamenta en estimaciones, valoraciones, y en general, en presunciones. Comenta que si la pretensión fiscal no se basa en pruebas ciertas reina la incertidumbre y que la conciliación, en esos casos, no se opone al principio de legalidad.<sup>19</sup>

El busilis de la cuestión radica en desentrañar el alcance del *principio de indisponibilidad de la obligación tributaria*, el cual tiene íntima correlación con el de reserva de ley y su compatibilización con los de eficiencia y celeridad. Para afrontar la dificultad tiene singular importancia la consideración de que ni el sentido y alcance de las normas, ni la constatación de los hechos tienen el grado de verdad inconcusa y de certidumbre absoluta, en su orden, lo que serviría de fundamento para defender de modo absoluto la indisponibilidad del crédito tributario. En lo tocante a las normas mal cabe que respecto de su debida inteligencia y aplicación exista acuerdo entre la administración y el contribuyente. Cuando sobre el tema surgen dificultades, el sistema jurídico estatuye normas para solucionarlo a través de reglas referentes a su interpretación, las cuales son indisponibles. De allí que, por lo general, respecto de cuestiones de Derecho, en los procedimientos previos a la determinación de la obligación tributaria, en la determinación misma, y en los que se persiga su composición en fase administrativa o contenciosa no sea posible acuerdo de las partes que solu-

---

16. J.J. Ferreiro Lapatza, "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 46 y 47.

17. J.O. Casás, *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*, Buenos Aires, AD-HOC, 2003, p. 35.

18. E. Andrés Aucejo, "Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia". En especial "l'accertamento con adesione. Análisis cuantitativo y cualificativo", en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, pp. 218 y 219.

19. Francesco Moschetti, "Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, p. 128.

cione la discrepancia. Lo que ocurrirá en último término es que en sede de casación se establezca, en casos de modo general y obligatorio, el verdadero alcance de las normas. Podría suceder que la propia norma permita cierta discrecionalidad en cuanto a determinados extremos. Así, sobre amortizaciones y depreciaciones, precios de transferencia, etc., en los cuales surja la actividad negociadora.

Los hechos deben ser apreciados por la administración y por el contribuyente. Sobre el punto pueden surgir, y en la práctica surgen, discrepancias. Hay algunos sobre cuya existencia, cuantificación y valoración no aparece duda o no debe aparecer, precisamente porque el sistema en forma clara ha instituido reglas concernientes a la apreciación y valoración de la prueba, así como sobre quién debe sobrellevar la carga de la prueba. Entonces mal cabría aceptar que se acuda de modo ligero a pactos o negociaciones que solucionen el diferendo. Ello precisamente porque las normas, frecuentemente las reglamentarias, contemplan los caminos a seguir. Proceder en contrario es atentar, so pretexto de apreciar los hechos, a los mandatos que sobre el particular hayan previsto las normas. Podría, inclusive, sostenerse que en esos casos se viola el principio de reserva de ley.

Con todo, es posible que surja duda sobre los hechos y que exista un vacío normativo para solucionarla. En ese supuesto es necesario arbitrar los medios que sean idóneos al intento, entre los cuales podría señalarse los de carácter negocial, anteriores o posteriores a que se haya producido una contienda jurisdiccional entre la administración y los contribuyentes. Cuando la diferencia respecto de la apreciación de tales hechos sea anterior al contencioso tributario, debería la administración fijar su posición de carácter flexible y procurar un avenimiento con el administrado. Jurídicamente se trataría de un acto administrativo al cual se adhiere el particular. Para la producción de ese acto administrativo se entiende factible el que preceda una labor negociadora. Cuando exista contienda judicial, se trataría de una transacción respecto de los hechos ocurridos, y su viabilidad dependerá del entorno constitucional y legal. Si existe una disposición constitucional que consagre en forma indubitable el principio de indisponibilidad del crédito tributario, habría que esperar la decisión judicial. Salvado el escollo constitucional, cabría que mediante disposición de ley se faculte efectuar transacciones previo el cumplimiento de determinados requisitos. Sería un caso similar al de la condonación de la obligación principal, sus recargos e intereses, que prospera cumplidos determinados supuestos.

El acuerdo puede ser puntual o referirse al tratamiento que corresponde a un determinado tributo. Ejemplo de este último caso se encuentra en la aplicación de impuestos cuyos hechos generadores hayan ocurrido en diferentes países. En tal supuesto podría el contribuyente, ante la imposibilidad de establecer la porción que corresponde al país del declarante, convenir en un monto aproximado. Todo ello sin perjui-

cio de los problemas que entraña la doble o reiterada imposición que resueltos, darían una solución cabal al problema.

Un modo particular de colocar la cuestión lo encontramos en el estudio monográfico del profesor Tulio Rosembuj, quien plantea la intervención de los administrados en el actuar de la administración partiendo al propósito de conceptos ciertamente novedosos particularmente en lo que atañe al ámbito tributario.<sup>20</sup> Sustenta que hay un segmento del poder administrativo que aparece compartido con el ciudadano, lo cual provoca la reforma de los procedimientos y la expresión concreta de la potestad; que el interés público de la administración tributaria no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente; que el derecho-deber de participación del ciudadano social establece un ámbito definitivamente nuevo en la relación jurídica entre el particular y la administración tanto sobre la forma de la función tributaria cuanto en las decisiones y resoluciones últimas. Afirma Rosembuj que aún en el ejercicio de las potestades regladas existen márgenes de opinión por parte de los sujetos públicos y que existen franjas de gestión dominadas por la discrecionalidad.

El mencionado autor, respecto del régimen español, se refiere a las propuestas de valoración planteadas por los particulares que pueden llegar a constituir verdaderos acuerdos por la aceptación expresa o tácita de la administración; al Acuerdo Anticipado de Precios, APA que no goza de estabilidad ni efecto preclusivo, a diferencia de lo que ocurre en Estados Unidos, país en el cual se trata de verdaderas fórmulas transaccionales referidas al valor-precio de la transferencia, que tiene carácter obligatorio para ambas partes; y, a la propuesta del plan de amortización, del plan de reparaciones extraordinarias, de abandono de explotaciones económicas de orden temporal y de otros casos análogos que requieren, igualmente, de la autorización expresa o tácita de la administración.

En lo concerniente al campo penal tributario y al tenor de las nuevas posturas que se difunden, se habla de la transacción. Se la define como la sustitución de la aflicción de la sanción por la reparación, atendiendo a los propósitos de eliminar el perjuicio económico causado a la hacienda pública y de recuperación de la debida relación entre los particulares y la administración. Rosembuj se refiere a las legislaciones de varios países que han adoptado esta posición. Respecto de Francia, da cuenta que la administración puede acordar por vía transaccional la atenuación de las sanciones fiscales y de los recargos de impuestos, procedimiento que impide la prosecución del asunto ante la justicia.

Sobre la resolución alternativa de conflictos, el profesor Rosembuj vierte expre-

---

20. Tulio Rosembuj, "La solución alternativa de conflictos tributarios", en Magin Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente (coords.), *Alternativas convencionales en el derecho tributario*, pp. 97 y ss.

siones de gran importancia que dimanen de la participación de los contribuyentes en el quehacer de la administración que propugna. Dice:

La relación entre la Administración tributaria y el contribuyente puede fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no son relaciones transitorias, fugaces, o en la aplicación de la supremacía discrecional y unilateral. Esta última es la posición del conflicto y la controversia, cuyo final es el procedimiento judicial y la dilación en el cobro de la deuda pretendida o la insolvencia declarada. Los procedimientos consensuados liberan a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la fluida obtención de los ingresos tributarios previstos y la oportunidad de eliminar mediante la negociación y el compromiso un alto grado de conflicto fiscal y controversia permanente.<sup>21</sup>

Diferencia entre formas adversariales o confrontacionales y formas no adversariales o de afrontación de los conflictos. Entre estas últimas enuncia el arbitraje, la conciliación, la facilitación, el *fact finding* que elabora la información que suministran las partes y recomienda una solución que no es obligatoria, la mediación y el *mini-trial* que es un juicio privado en el que los abogados de las partes presentan sus alegaciones y las defienden ante un tercero neutral con carácter previo a entrar en acuerdos, sabiendo las partes lo que les podrá deparar un juicio o pleito de verdad. En suma se pretende aplicar al orden tributario todas las técnicas y modalidades que una cultura del consenso aconseja. Para colocar en debida forma este instrumental el autor indicado advierte que no se trata de una simple técnica de gestión de conflictos sino que obedece a una nueva forma de recomposición de las relaciones entre el Estado y la sociedad civil, entre las relaciones de mercado y no de mercado, entre la esfera pública y privada.

Refiriéndose a las técnicas convencionales y arbitrales en materia tributaria Juan Antonio Garde Roca,<sup>22</sup> en la introducción a las monografías preparadas sobre el tema por el Instituto de Estudios Fiscales, se pronuncia sobre la admisibilidad de las mismas en ese campo. Sustenta que las técnicas convencionales y arbitrales pueden contribuir a potenciar el equilibrio entre las facultades de la administración tributaria y los derechos-garantía de los ciudadanos. Advierte que la norma tributaria es compleja y cambiante y utiliza en ocasiones términos ambiguos y que los sistemas tributarios suponen el conocimiento de numerosos datos que al no conocer la administración requiere la colaboración de los contribuyentes. Respecto de la aplicación de las

---

21. *Ibidem*, p. 126.

22. Juan Antonio Garde Roca, *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996, pp. 14 y ss.

técnicas consensuales menciona que ellas caben en la aplicación de los tributos, no en su creación, que es anterior y se encuentra sometida al principio de reserva de ley.

El principio de legalidad entendido en forma rígida ha sido un óbice para el acuerdo de voluntades en el ámbito tributario y la aplicación de los métodos alternativos de la resolución de controversias tributarias. Cabe entonces afirmar que la elaboración teórica va por detrás de la realidad, incluso de los cambios normativos.<sup>23</sup> La profesora Sánchez López plantea el tema desde la perspectiva del verdadero alcance del principio de legalidad que no coadyuva a seguir ignorando por más tiempo que la administración negocia y que la negociación se ha convertido en un instrumento en la tarea de administrar.<sup>24</sup> La mencionada profesora asevera que el tránsito del Estado liberal al social y democrático de derecho ha impuesto una nueva forma de legislar y de administrar; que el carácter de la administración es esencialmente instrumental y que difícilmente se le puede calificar como final; que, a medida que las normas jurídico-administrativas pierden precisión, la administración gana en capacidad de decisión; que la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley.

Lo expuesto sirve para afirmar que ya no cabe sostener un principio de legalidad tan absoluto; que la coactividad como fundamento de la reserva de ley puede estar sujeta a una posible graduación; que existen casos como el de las tasas en los cuales se evidencia el carácter sinalagmático lo que no ocurre con otras figuras; que el ámbito dentro del cual puede operar con eficacia la voluntad de las partes es el atinente a los elementos cuantitativos del tributo, así como a la valoración del hecho imponible, aspectos en los cuales puede aparecer la incertidumbre y el consecuente margen de apreciación de la administración.

Sin embargo de lo dicho, debe ser la propia ley la que determine los supuestos en que es posible otorgar eficacia a la voluntad de las partes en relación con el contenido de la obligación tributaria, de tal modo que el límite de la reserva de ley se extiende al contenido de las actuaciones consensuales.

---

23. María Esther Sánchez López, *El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario*, Universidad de Castilla-La Mancha, Internet.

24. E. García de Enterría y T.R. Fernández, *Curso de derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 2000, 1a. ed., p. 669, citado por la profesora Sánchez López.

## **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO Y LOS OTROS MEDIOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL ECUADOR**

En Ecuador, de modo similar a lo que ocurre con otros países que observan los lineamientos del Modelo de Código Tributario para América Latina, prepondera el sistema de la autodeclaración tributaria. Los impuestos internos que representan con largueza más del 90% de los recursos tributarios de la caja estatal, cuales son el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado que se aplica a las transacciones mercantiles, a la prestación de servicios y a las importaciones, y el Impuesto a los Consumos Especiales, están sujetos a las declaraciones que deben presentar los sujetos pasivos. Sin la intervención de la administración, cuando se cumple el hecho generador nacen las obligaciones tributarias, que se vuelven exigibles en la fecha prevista por la ley, o en su defecto, desde que vence el plazo previsto para efectuar la declaración. A partir de esos supuestos comienzan a devengarse intereses y la administración está en condiciones de ejercitar su pretensión de cobro. Sin perjuicio de lo que queda expuesto, la administración, dentro de los plazos de caducidad, podrá verificar y fiscalizar y en general desenvolver su función de control. A este efecto la caducidad opera en tres años cuando existe declaración y en seis cuando no. En la etapa de control la administración emite actos administrativos de determinación de obligaciones tributarias impugnables en las vías administrativa y contenciosa. Los actos de gestión que corresponden a la administración y que básicamente comportan la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias, constituyen actividad reglada (arts. 9 y 72 del Código Tributario del Ecuador), lo cual conlleva la imposibilidad de que se efectúen acuerdos respecto de las obligaciones tributarias. Un caso particular se encuentra en el art. 30 del Reglamento Ministerial de Determinación Tributaria, de 1 de abril de 1987, que permite al contribuyente, antes de que se levante el acta de fiscalización que es una verdadera determinación tributaria, presentar sus justificaciones y discutir las posibles glosas.<sup>25</sup> Este reglamento no se ha aplicado ampliamente como podía haberse pensado.

El sistema de estimación objetiva global se implantó en Ecuador a fines de 1993 y luego de una duración efímera fue derogado en 1995. Fue aplicable a las personas naturales o físicas que ejercen actividades empresariales o profesionales y que por el

---

25. El texto de la norma mencionada es el siguiente: "Una vez concluida la revisión, antes de la elaboración de las actas proforma, se llevará a efecto la discusión de glosas, en la cual intervendrán el contador, el representante legal de la empresa y el fiscalizador actuante; esto servirá básicamente para hacer conocer procedimientos, diferencias existentes y dar la oportunidad al contribuyente para que presente justificativos a los problemas encontrados".

capital empleado o por el monto de ventas anual no están obligadas a llevar formalmente contabilidad, pero sí un registro de ingresos y egresos debidamente sustentado. En este sistema se preveía la formación de juntas mixtas integradas en forma paritaria por representantes de la administración y de los diferentes grupos de contribuyentes, las cuales tenían por finalidad establecer el importe global que por impuesto a la renta y por impuesto al valor agregado debía satisfacer cada grupo y por repartición cada individuo. Se trataba de una verdadera negociación entre los representantes de la administración y de los contribuyentes que mediante acuerdos, en forma aproximativa, efectuaban las determinaciones de las obligaciones tributarias. El representante de la administración que presidía la junta mixta respectiva tenía voto dirimente. En caso de discrepancia sobre los hechos cabía acudir a la comisión tributaria integrada de modo similar a las juntas, la cual en instancia única, así mismo con el voto dirimente del representante de la administración que la presidía, resolvía el diferendo.<sup>26</sup>

El sistema de estimación objetiva global no era obligatorio. Los contribuyentes podían presentar sus resultados anuales sobre la base de los registros que debían llevar. Inclusive, como es obvio, podían demostrar haber incurrido en pérdidas, lo cual no era factible si se acogían al sistema indicado. Lo que no cabía era que en unos ejercicios se declararan resultados y en otros se acogiera a la estimación objetiva global. Una vez que el contribuyente se integraba a la estimación objetiva global, debía en ella continuar.

La naturaleza de la estimación objetiva global no llegó discernirse. No se definió si se trataba de acuerdo de carácter privado o un acto administrativo de adhesión. Hay más razones para pensar lo segundo por la preeminencia definitiva que se confirió a los presidentes de las juntas y de la comisión, los cuales debían ser representantes de la administración. En tal caso habría sido posible impugnar los resultados de la estimación objetiva global en sede contenciosa, distorsionándose de esa manera los objetivos que se tuvieron en mientes al instaurarla. Respecto de la obligatoriedad de incorporarse al sistema, la jurisprudencia de casación se ha pronunciado en el sentido

---

26. El sistema de estimación objetiva global no constituyó una solución para ampliar la masa de contribuyentes y sobre todo para incorporar a la tributación a grupos que integran la economía informal, a pequeños empresarios que calificados de artesanos se acostumbraron a no pagar contribuciones y a los profesionales en libre ejercicio que tampoco lo han hecho. Hubo poca colaboración de las asociaciones gremiales y falta de una metodología cierta para que en cada rama de las actividades empresariales se efectuaran los estudios apropiados a fin de sentar las bases de la estimación. Además, fue muy discutible el que se extendiera el sistema al IVA. El tema de los contribuyentes menores continúa insoluto. A la fecha se discute en el Congreso Nacional la propuesta del Ejecutivo de un tratamiento particular a esos contribuyentes, mas no se ha previsto dentro de la misma un temperamento negociador.

de que integrarse o no al respectivo grupo era voluntario y que en caso de no hacerlo debía presentarse las declaraciones individuales.

El Código Fiscal del Ecuador fue expedido en 1963, con anterioridad al Modelo de Código Tributario para América Latina. Hizo las funciones de ley general tributaria. El único antecedente a la época era el Código Fiscal de México de 1936. Rigió hasta la expedición del Código Tributario de 1975 vigente hasta la presente fecha. En el Código Fiscal (arts. 159 a 165) en forma por demás amplia se reguló lo atinente al convenio o concordato tributario que fue paladinamente definido por los siguientes caracteres:

- Consiste en un acto administrativo que exige para su eficacia la adhesión del contribuyente.
- Tiene carácter transaccional diferente de la transacción prevista en el Código Civil.
- Deberá versar exclusivamente sobre cuestiones de hecho de las que dependa la medida de la obligación tributaria; no puede referirse a asuntos de derecho.
- Sirve para fijar la base de la liquidación de los impuestos y tendrá lugar cuando no se pueda establecer en forma cierta y determinada la obligación tributaria.
- Tendrá una duración de tres años, a menos que se hubiere convenido por un tiempo menor.
- Es aplicable a todos los impuestos directos e indirectos, tanto nacionales como seccionales, excepto a los aduaneros.
- En cuanto a la oportunidad se había previsto que podía celebrarse en cualquier tiempo antes de que el Tribunal Fiscal dictase sentencia. El Tribunal estaba facultado para declarar inaceptable al convenio, cuyo texto en todo caso podía servir de elemento de juicio para expedir el fallo.<sup>27</sup>

El convenio tributario sirvió para solucionar situaciones de hecho residuales, aquellas en que no era posible determinar la obligación tributaria acudiendo a métodos que podían estimarse ordinarios o normales. No cabía, por lo tanto, aplicarlo a contribuyentes obligados a presentar resultados contables. Se lo concibió como un sistema para solucionar situaciones puntuales, y, además, para configurar hasta por tres años un régimen para la determinación de las obligaciones tributarias que surgirían a futuro. Ello, sin lugar a dudas, podía servir los intereses de la planeación tri-

---

27. Se suscribieron algunos convenios tributarios de preferencia en aquellos casos en que no era fácil establecer qué porción del ingreso podía considerarse renta de fuente ecuatoriana. Sirvieron para solucionar discrepancias respecto del transporte internacional y de los sistemas de comunicaciones de ese ámbito. En la Ley de Impuesto a la Renta y en la Ley de Impuesto a las Herencias se incluyó el convenio tributario. Al expedirse el Código Tributario de 1975, hoy en vigencia, quedó insubsistente el convenio tributario.

butaria. Dentro de sus límites se constituyó en un sistema supletorio de carácter general aplicable a todo tipo de impuestos, excepto los aduaneros. A la época en que fue establecido aún no se había implantado el sistema IVA que en forma parcial comenzó a aplicarse desde 1970. Es de destacar que podía terminar una contienda judicial por medio de un convenio tributario, debiéndose advertir el control de legalidad a cargo del Tribunal Fiscal, control que subsiste hasta hoy y que permite al juez tributario exceder del controvertido y pronunciarse sobre cuestiones conexas al mismo. Por último es dable subrayar que el convenio tributario se concibió como un instituto de derecho público al que no eran aplicables las normas del derecho privado. Sin embargo suponía que para su consecución mediaba una actividad negociadora entre la administración y el contribuyente. En conformidad a las regulaciones del Código Fiscal, los sujetos pasivos responsables solidarios por obligación ajena no quedaban sujetos a los resultados del convenio, a menos que lo hubieren aceptado expresamente. Ello acentuó su carácter negocial.

El Código Tributario vigente, expedido en 1975, no incluyó en sus preceptos el convenio tributario, el cual, por lo tanto, dejó de regir. Solo en 1993, transcurridos algunos años, se restituyó el convenio tributario, ya no en el Código Tributario lo que le habría conferido carácter general, sino únicamente en la Ley de Régimen Tributario Interno que es el estatuto que regula en el Ecuador la tributación interna. Su reinsertión no fue feliz, dio lugar a abusos por lo que fue derogado luego de un breve lapso de vigencia en el año de 1996.

El nuevo convenio tributario se caracterizó del siguiente modo:

- Consiste en una modalidad de la determinación mixta.
- Tiene carácter transaccional diferente de la transacción prevista en el Código Civil y para su eficacia se han de cumplir los requisitos previstos en la ley y en los reglamentos.
- Se requiere de la adhesión del sujeto pasivo.
- Es aplicable al Impuesto sobre la Renta, al IVA y al Impuesto a los Consumos Especiales, es decir a la porción medular de la imposición interna.
- Tendrá una duración de hasta tres años, pudiendo renovarse por períodos iguales.
- Puede durante su vigencia modificarse o denunciarse de mutuo acuerdo cuando surjan nuevos elementos de juicio.
- Se prevé expresamente que se suscribirán previa negociación entre la administración y los contribuyentes y ante el incumplimiento de estos últimos se darán por terminados.
- Para el impuesto a la renta se tomará en cuenta las declaraciones de los tres

años anteriores; las determinaciones efectuadas por la administración vía control; el capital utilizado y las ventas de los tres ejercicios inmediatamente anteriores; la rentabilidad existente en otras actividades similares; y otros elementos a juicio de la administración.

- La determinación que surja del convenio se tendrá por definitiva y la administración no podrá efectuar fiscalización alguna.

La determinación mixta es aquella que se efectúa con el concurso de los contribuyentes y la administración. Los primeros hacen conocer a la segunda las materias imponibles, mas no efectúan la autodeterminación. La administración, con los elementos de juicio proporcionados, efectúa la determinación de la obligación tributaria. Corre a cargo de ella la parte trascendente. La determinación así realizada es un acto administrativo al que las partes, salvo circunstancias extraordinarias, confieren efectos definitivos. El convenio es, por lo expuesto, un acto administrativo *sui generis* y no un acto transaccional en los términos del derecho privado. La actividad negociadora prevista, aunque sujeta a criterios objetivos, e inclusive de carácter técnico, tiene gran peso para la perfección de los convenios tributarios considerados por la legislación como métodos normales de determinación de obligaciones tributarias a la par de otros como la autodeterminación prevaleciente en el sistema ecuatoriano. La diferencia fundamental entre el convenio tributario previsto por el Código Fiscal de 1963 y el de la Ley de Régimen Tributario reformada en 1993 radica en que el primero era de carácter extraordinario y se aplicaba residualmente únicamente para casos en los cuales era difícil la demostración de los hechos de los que dependía la medida de la obligación tributaria, en tanto que el segundo era de carácter ordinario. El convenio de 1993 fue producto de la debilidad de la administración, incapaz de efectuar los controles y fiscalizaciones que le corresponden. Era inaudito el que las empresas de todo tamaño, obligadas a llevar contabilidad y a presentar resultados, pudiesen, por un sistema autorizado por la ley, maquillar su realidad económica, permitiéndose una doble cara: la una, la de los verdaderos resultados para alcanzar utilidades, y la otra, la de los resultados fiscales.

Sobre la naturaleza del concordato se produjo una discusión de mucho interés cual es si el mismo pertenece al derecho público administrativo, caso en el cual comporta un acto administrativo unilateral al que se suma o adhiere el contribuyente, o si por el contrario pertenece al derecho privado y se vierte en un acuerdo transaccional. La jurisprudencia italiana y también la ecuatoriana, esta última emitida con ocasión de los convenios tributarios antes referidos, se inclinaron por la primera solución.<sup>28</sup>

---

28. Francesco Moschetti, "Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, p. 119.

Se había entrado sin tapujos en una franca actitud de disposición de los créditos tributarios. Puede ser que en otros lares hayan prosperados por razones pragmáticas sistemas similares, mas si se ha vuelto difícil la aplicación de los impuestos internos, si existe una declinación en los producidos por impuesto a la renta, se hace necesario implantar políticas realistas en lo concerniente a las tarifas aplicadas y en las sanciones previstas. Además con una acción mancomunada de las administraciones se debe insistir en el control de la evasión, en el tratamiento severo de los ingresos y gastos proveniente de los paraísos fiscales, en el control de los precios de transferencia y de la subcapitalización. Igualmente corresponde mejorar la calidad del gasto público y establecer sistemas de transparencia que permitan a los ciudadanos conocer cuánto ingresa a las arcas fiscales y cuánto y cómo se gasta.

La consulta tributaria instaurada en el Ecuador a partir de la expedición del Código Tributario de 1975 y hoy vigente con reformas, permite al particular proponer el caso a la administración e inquirir anticipadamente su criterio sobre la interpretación y aplicación de normas. Ésta tiene la obligación de absolver la consulta. La respuesta así dada es autovinculante para la administración. El efecto práctico surge cuando con posterioridad a la absolución se produce el caso concreto, frente al cual la administración está obligada a mantener el criterio previamente vertido.<sup>29</sup> Aunque de modo mediato el contribuyente al proponer la consulta, en la que tiene que consignar su punto de vista, incide de un modo al que cabría calificar de oblicuo en la definición del entendimiento de las normas que podrían servir de base para la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración.

En la fase recaudatoria, al tenor del Código Tributario, los deudores de obligaciones tributarias tienen el derecho a que se les conceda facilidades de pago. Al intento dirigirán a la administración la correspondiente petición con la oferta de satisfacer una parte de la deuda, de someterse a un plan de pagos y de garantizar el crédito fiscal hasta su cabal solución. La administración, cumplidos los requisitos, mediante la emisión de la respectiva resolución está obligada a conceder las facilidades solicitadas. La jurisprudencia ha reconocido este derecho de los deudores tributarios de diferir los pagos, así como la impugnabilidad, inclusive en sede contenciosa, de las resoluciones que nieguen ese derecho. Es un caso claro de que la voluntad de los contribuyentes puede incidir en la indisponibilidad de la obligación tributaria, al menos respecto de la oportunidad en que deban efectuarse los recaudos.<sup>30</sup>

---

29. J.V. Troya Jaramillo, "La consulta tributaria en el Ecuador", versión 2002 inédita.

30. A partir de 1989 se modificó en forma radical el cobro de intereses de mora tributaria y se impuso con modalidades que han seguido variando en el transcurso del tiempo, el criterio de que los mismos deberían ser mayores que los de mercado. Por la inflación aguda que padeció Ecuador, que hoy en menor grado continúa, pese a la dolarización, gran parte de los intereses cobrados corresponden a un enjambamiento de dicho proceso. Cuando se

## EL ARBITRAJE INTERNACIONAL Y SU APLICACIÓN AL ÁMBITO TRIBUTARIO

Dentro del derecho internacional económico, que considera como sujetos también a los particulares y que tiene relación próxima con el derecho internacional tributario, uno de los temas de mayor trascendencia es el del arreglo de las controversias en forma pacífica entre estados, organismos internacionales y empresas o individuos. Para conseguir ese propósito se han aplicado el arbitraje y otros métodos en el entorno internacional. La cuestión que incumbe a este trabajo es la de analizar si tales métodos son aplicables al orden tributario internacional.

A juicio de J.G. Merrills el arreglo pacífico de las controversias de índole internacional se efectúa a través de cinco métodos fundamentales: la negociación, la mediación, la indagación, la conciliación y el arbitraje.<sup>31</sup> A juicio de este autor “se entiende que existe una disputa o controversia de índole internacional cuando se confrontan gobiernos, personas jurídicas públicas y privadas o individuos, que se encuentran establecidos en diferentes partes del mundo”.<sup>32</sup>

La negociación entre las partes involucradas suele ser el arbitrio que se utiliza en primer lugar para solucionar las controversias o para prevenirlas. Tiene la ventaja de ser utilizada en el momento adecuado, es decir, antes de que una situación se produzca. La negociación y los procedimientos judiciales pueden proseguirse simultáneamente, debiendo estos últimos concluir si se llega a un acuerdo.

La mediación supone la intervención de un tercero que presenta propuestas de solución. El mediador difiere del conciliador en que su gestión es informal y en que dispone únicamente de la información que le proporcionan las partes. La mediación puede ser solicitada por las partes u ofrecida espontáneamente por un tercero. La mediación puede ser dispensada por estados, organizaciones internacionales e individuos. No todo asunto puede sujetarse a mediación. Así, los que concitan el interés o la condena internacional no pueden ser objeto de mediación.

La indagación es el procedimiento utilizado por los jueces para demostrar un hecho controvertido, mas es al propio tiempo un método específico de arreglo de disputas con el cual se procura encontrar datos y verificar hechos a través de una inves-

---

concede facilidades para el pago los intereses de mora continúan causándose. Deberá ofrecerse pagar de contado al menos el 20% de la deuda. El plazo para el pago será el de seis meses. En casos especiales hasta dos años. No se concederá facilidades para el pago a los agentes de retención y percepción.

31. J.G. Merrills, *International Dispute Settlement*, Second Edition, Grotius Publications, Cambridge University Press, 1996.

32. *Ibidem*, p. 1.

tigación imparcial. Difiere del arbitraje en que no concierne a cuestiones de derecho y en que concluye con recomendaciones, no con un laudo.

En la conciliación participa un tercero de forma institucionalizada. En ello difiere de la negociación. Con la conciliación se procura acercar la posición de las partes aunque el asunto quede sin resolver. El resultado de la conciliación es un conjunto de propuestas y no una decisión como en el caso del arbitraje.<sup>33</sup>

Mediante el arbitraje se busca prevenir futuras disputas o solucionar aquellas que ya se han producido. El compromiso arbitral establece la forma de designar los árbitros y el procedimiento que se debe aplicar. El laudo arbitral es una verdadera sentencia que debe ejecutarse. La delimitación de las materias sujeta a arbitraje tiene enorme importancia, pues señala el campo de acción de los árbitros, su competencia misma.

El profesor Malanczuk alude al arbitraje conocido como *mixed international* que involucra a un Estado y a un individuo o a una compañía, aplicado preferentemente en los contratos de inversión. Menciona que en 1965 se creó el *International Center for the Settlement of Investment Disputes*, ICSID que tiene su sede en Washington y funciona bajo el auspicio del Banco Mundial. Señala que muchos tratados bilaterales de inversión contemplan la posibilidad de recurrir al ICSID en caso de presentarse disputas. Sostiene que los jueces nacionales no pueden revisar las decisiones del ICSID, pero sí pueden ejecutarlas. Sustenta también que cuando una controversia se da fuera del ámbito del ICSID existe dificultad para determinar los procedimientos que deben seguirse y para discernir bajo qué ley debe sustanciarse el arbitraje, debiéndose en ese caso observar la ley del contrato.<sup>34</sup> Remiro Brotóns también se refiere al arbitraje mixto y manifiesta que sirve para solucionar controversias entre sociedades del Primer Mundo y países en desarrollo. A más del ICSID menciona a la CNUDMI y la cláusula modelo sobre arbitraje comercial incluida en numerosos contratos celebrados entre estados y sociedades de inversión de capitales. Reitera que el laudo arbitral no puede ser objeto de apelación o casación aunque si puede ser interpretado o

---

33. *Ibidem*, p. 65, se refiere a un caso impositivo sujeto a conciliación. En 1956 se sometió a la Comisión Italo-Suiza la siguiente cuestión: en 1947 Italia había exonerado de un impuesto especial sobre la propiedad a los nacionales de los países aliados. Con anterioridad, un tratado entre Suiza e Italia había establecido una cláusula de nación más favorecida. Suiza alegaba que en aplicación de dicha cláusula sus ciudadanos estaban exonerados de dicho impuesto. La comisión decidió que los ciudadanos suizos no estaban beneficiados por la exención, pero que la previsión de la nación más favorecida les otorgaba el derecho a una equidad de tratamiento bajo la ley italiana. La comisión propuso un arreglo equitativo de la disputa por el cual los ciudadanos suizos debían pagar el mencionado impuesto alivianado por la aplicación de variados criterios. La propuesta fue aceptada por las partes.

34. P. Malanczuk, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, Seventh Revised Edition, Routledge, Londres y Nueva York, 1998, pp. 295 y 296.

revisado cuando aparezcan nuevos elementos de juicio por el propio tribunal arbitral.<sup>35</sup>

La posibilidad de someter a arbitraje internacional las discrepancias tributarias no es de fácil recibo. Hay quienes opinan que, al igual que ocurre en el ámbito interno, es posible la aplicación del arbitraje y de otros medios para solucionarlas sin que se afecten los principios de reserva legal y de indisponibilidad del crédito tributario. Hay quienes no están de acuerdo con esa opinión e impugnan particularmente el arbitraje en cuando comporta una posible transacción y por ende una renuncia. Habría que añadir que en el arbitraje internacional, además, aparecen problemas que miran a la soberanía, pues es bien conocido que la creación de tributos y su aplicación es una de sus derivaciones más importantes. Navarrine y Asorey sustentan frontalmente que la materia tributaria es arbitrable en los ámbitos nacional e internacional. Respecto del segundo afirman que la prórroga de jurisdicción a favor del arbitraje extranjero institucionalizado será la solución para solucionar las discrepancias referentes a los convenios que tienen por objeto evitar la doble imposición; que los procesos de integración han minimizado el concepto de inmunidad soberana, lo que permite la aceptación de una justicia internacional independiente; y, señalan casos tributarios resueltos mediante arbitraje internacional.<sup>36</sup> La posición de la OECD ha sido más bien renuente a aceptar el arbitraje, singularmente el de carácter obligatorio. Pese a ello la mitad de sus integrantes que a su vez son miembros de la Unión Europea, han suscrito la Convención Europea de Arbitraje Tributario. Los integrantes de la BIAC, Business and Industry Advisory Committee de la OECD, se pronunciaron en similar sentido que la entidad alegando motivos de soberanía.<sup>37</sup> Si bien no se ha logrado consolidar la existencia de una soberanía fiscal internacional, no se puede negar la existencia de los superiores intereses de la comunidad internacional.<sup>38</sup> Ello coadyuva a sostener la existencia del arbitraje internacional en materia tributaria. Confluye al punto la consideración de que el concepto de orden público que suele ser

---

35. A. Remiro Brotons, y otros, *Derecho internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pp. 856 y 857.

36. S.C. Navarrine y R. Asorey, *Arbitraje, jurisdicción arbitral en controversias con el Estado, proceso arbitral en cuestiones tributarias*, Buenos Aires, La Ley, 1992, p. 83.

Los casos mencionados son la disputa sobre el impuesto extraordinario entre Francia y España en 1922, bajo arbitraje de Suiza; los casos de impuestos resueltos después de la Segunda Guerra Mundial por la comisión de conciliación, formada entre EE.UU., Italia y Francia; y el más reciente entre EE.UU., Reino Unido, Irlanda del Norte y la Comisión de Energía Atómica, referente a los impuestos de los empleados de esa comisión por sus trabajos en el Reino Unido.

37. J.P. Chetcuti, *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*, 2001, Internet, BIAC, profiere: "the need for such compulsory arbitration has not been demonstrated by evidence available and the adoption of such procedure would represent an unacceptable surrender of fiscal sovereignty". El énfasis es añadido.

38. J.V. Troya Jaramillo, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 12.

una valla para la arbitrabilidad se atenúa en el campo internacional.<sup>39</sup> En otros campos tan importantes como el tributario los estados solventan sus diferencias acudiendo al arbitraje. Así ocurre en temas tan trascendentes como el de los problemas limítrofes en los cuales con frecuencia existen disputas territoriales.

La posibilidad de arbitraje internacional tributario se ha enunciado desde el siglo XIX, particularmente para resolver problemas sobre doble imposición, alternativa recogida por la *International Fiscal Association* en el Quinto Congreso de Zurcí.<sup>40</sup> Falcón y Tella mencionan que se ha utilizado el arbitraje internacional para resolver controversias entre los estados, como el caso producido entre Francia y España en torno al impuesto extraordinario. El autor estima que se trata de un verdadero arbitraje el mecanismo establecido por la Unión Europea a través del “convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas” de 23 de julio de 1990 que entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

Arnold & McIntire,<sup>41</sup> en su conocido manual *International Tax Primer*, en la parte atinente a la resolución de controversias, refieren que en algunos tratados se prevé que las competentes autoridades pueden someter el caso a arbitraje sino es posible resolverlo de otro modo. Entonces, se considera al contribuyente habilitado para proponer la discrepancia a los árbitros.

De lo expuesto fluye sin dificultad que el arbitraje y otros medios que se utilizan en el fuero internacional son aplicables a la materia tributaria y que al caso no tiene validez la diferenciación de las actividades del Estado producidas dentro del *iure gestionis* y del *iure imperii*. Obviamente tal aserto no abarca necesariamente al arbitraje obligatorio. Para alcanzar un concepto cabal de este instituto a menester analizar algunos aspectos que lo configuran.

De la aplicabilidad del arbitraje tributario internacional se ha transitado a la necesidad que se implante este sistema. Obviamente ha de entenderse que al efecto debería mediar la aceptación de los estados, requisito que no permite sustentar la existencia de un arbitraje obligatorio, que, además, fácilmente reñiría con los preceptos constitucionales que suelen regir en estos campos y con las políticas soberanistas de los estados.

Se observa que, cual ocurre en otros ámbitos y materias, no existe una corte internacional tributaria ni un tribunal arbitral al que pueda ocurrir un contribuyente. Ya en

---

39. E. Artuch Iriberrí, *Arbitraje comercial internacional*, 2003, material inédito, p. 15.

40. Ramón Falcón y Tella, “El arbitraje tributario”, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, pp. 257 y ss.

41. Brian J. Arnold & Michael J. McIntire, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Den Haag, The Netherlands, 1995, pp. 122 y 123.

1981 Lindencrona y Matsson<sup>42</sup> propusieron la existencia de un Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias establecido por la ONU al que pudieran acudir los contribuyentes que considerasen que no se les aplica un convenio vigente. Aún más, se ha enunciado la creación de una Corte Internacional Tributaria a tono con los problemas de la globalización y de la mundialización que tanto han incidido también en el entorno tributario. La BIAC, antes aludida, la cual se opone al arbitraje obligatorio según ha quedado consignado, en 1971 sostuvo la necesidad de que en el evento de que una consulta entre las autoridades competentes no dé resultado, el conf. o debería ser sometido a arbitraje por una comisión conjunta. En el Congreso de ELIAT de 1999 se trató del tema atinente a los Procedimientos Arbitrales en el Derecho Tributario Internacional. En la reunión sobre Comercio Internacional e Imposición efectuada en Buenos Aires entre el 17 y 19 de septiembre de 2003 quedó reiterada la necesidad de la creación de un organismo mundial, o al menos regional, encargado del arbitraje tributario internacional.

Hinnekens<sup>43</sup> sustenta en forma decidida la necesidad de que se implante un sistema de arbitraje internacional y propone al respecto cuestiones de importancia. Dice que el procedimiento arbitral debe ser escriturado y delimitado a fin de lograr su uniformidad, simplicidad, transparencia, generalidad y efectividad; que debe preverse la doble instancia: una diplomática o administrativa y otra que abarcaría al arbitraje propiamente dicho; que al arbitraje debe ser multilateral antes que bilateral con la finalidad de dar solución a controversias que atañen a más de dos partes involucradas en la discrepancia; que el arbitraje internacional tributario es sustancialmente distinto del arbitraje de inversión; y, que la posición más adecuada es la de permitir al particular proponer el arbitraje. Remata su discurso sugiriendo a la OECD que acepte la alternativa del arbitraje y comience a identificar las mejores opciones y proponer los estándares que deben cumplir los tratados concernientes al tema.

La creación de una corte, de un tribunal o de un instituto de carácter universal, según ocurre en otros campos, para solucionar controversias tributarias en condición de juez, o al menos para officiar de árbitro, tropieza con el grave inconveniente de los elevados costos que aquello comporta. De allí que se piense con una visión pragmática que lo que cabe es utilizar, para el arbitraje tributario, las cortes que actualmente existen. Va por la misma línea la posibilidad de presentar casos tributarios ante el Tribunal Andino de Justicia, particular del que se trata más adelante.

---

42. Lindencrona/Mattson, "Arbitration in Taxation", 68 *Intertax* 1982.

43. Luc Hinnekens, "The Search for an Effective Structure of International Tax Arbitration Within and Without the European Community", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*. Lang & Züger Editors, Kluwer Law International, pp. 533 y ss.

El Derecho Comunitario Europeo no obliga a los estados miembros a solucionar las divergencias que surjan con ocasión de la aplicación de los tratados tributarios ante la Corte Europea, mas existe la posibilidad de que se dispense por parte de ella el arbitraje, siempre que, al igual que ocurre en casos análogos concernientes a otras materias, se exprese el consentimiento necesario, al tenor de lo que al propósito estatuyan las legislaciones nacionales. Las disputas sobre la interpretación y aplicación de los tratados tributarios pueden someterse unilateralmente a la Corte Internacional de Justicia con las limitaciones del art. 36.3 de su estatuto. Actualmente este tipo de materias no se encuentran excluidas de la jurisdicción de la Corte.<sup>44</sup> En ambos casos únicamente los estados pueden presentarse ante las cortes.

Mario Züger en su importante tesis doctoral se refiere a varios aspectos del arbitraje tributario internacional que no entran dentro del propósito de este trabajo. Es del caso al menos enunciarlos. Los mismos atañen a la conformación del tribunal arbitral, a las reglas de procedimiento que se han de observar, al derecho aplicable al caso sometido a arbitraje, a la obligatoriedad de los fallos arbitrales, y al impacto en otros contribuyentes. Tiene también importancia la implementación de las decisiones internacionales dentro de los sistemas nacionales. Ello realmente causa gran dificultad y se lo considera como el *talón de Aquiles* del sistema de solución de las disputas internacionales. Estos puntos han de abordarse también en otras materias sujetas a arbitraje, mas en el ámbito tributario se presentan características peculiares. En conjunto todo ello es demostrativo que el arbitraje internacional tributario es específico y que no procede aplicarlo residualmente a otras materias, según desatinadamente se pretende respecto de los convenios de inversión. Los sistemas de la CNUDMI y de la ICSID no resuelven ni son aptos para resolver todo el entramado que comporta el arbitraje tributario internacional. Tales sistemas han sido creados con otras finalidades.

Constituye punto de cardinal interés considerar que bajo las normas del derecho internacional únicamente los estados quedan sujetos a las resoluciones expedidas. Los contribuyentes permanecen sujetos a las legislaciones nacionales y al modo como ellas acepten la eficacia y validez de tales resoluciones. De allí que el beneficio que ellos puedan obtener es poco significativo. Esta situación ha llevado también en el orden tributario a mostrar preocupación respecto de las denominadas reglas preliminares o procedimientos preliminares que han resultado ser instrumentos de gran utilidad y que se refieren exclusivamente a aspectos atinentes al derecho, de ninguna manera concernientes a los hechos. Además, de ese modo, se procura antes de

---

44. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Doctoral Series, 2003, pp. 116 y 121.

afrontar el asunto principal, definir de manera uniforme los verdaderos alcance e interpretación de los tratados o convenciones tributarios. Jörg Mössner, citado por Züger,<sup>45</sup> propone para cada tratado tributario la creación de un comité tributario mixto, *mixed tax committee*, encargado de su aplicación e interpretación. El contribuyente que considere que un tratado no le ha sido debidamente aplicado acudiría ante la corte tributaria nacional u organismo equivalente el cual remitiría el caso al comité aludido. Sugiere Mössner que el comité se integre por representantes de dicha corte nacional. La necesidad de las reglas preliminares indicadas coadyuva a sustentar la especificidad del arbitraje tributario internacional.

El arbitraje es un sistema que puede estar previsto en un convenio internacional, encontrarse consignado en una cláusula de un contrato internacional o constituir un mecanismo a que acuden las partes en discrepancia para solucionarla. El proceso de arbitraje en forma mediata o inmediata tiene un origen pacticio. Resulta antitético la existencia de un arbitraje obligatorio o impuesto. Ello únicamente puede ocurrir cuando previamente a que surja la discrepancia exista un convenio de arbitraje y una de las partes alegue tal hecho y obligue a la otra, aún contra su voluntad, a comparecer al arbitraje. Casos de arbitraje obligatorio, que más bien podría calificarse de compulsorio, se dan respecto de precios de transferencia o de ajustes de utilidades en grupos corporativos transfronterizos que operan cuando transcurrido un determinado plazo no se ha llegado a solucionar las discrepancias. Cada Estado acepta o no cláusulas de arbitraje tributario a cuyo efecto han de resolver problemas de carácter constitucional, pues podría considerarse que se ha de operar una transferencia de soberanía tributaria a los cuerpos arbitrales. Por lo demás este punto no es específico y exclusivo del orden tributario. Puede presentarse en otros que incidan en la soberanía de los estados.

La mencionada reticencia de la OECD para incluir la cláusula de arbitraje en el modelo de tratado para evitar la doble imposición, contrasta con la posición adoptada por la Cámara Internacional de Comercio, la cual sostiene que el procedimiento arbitral conviene a la actividad mercantil y a los gobiernos; que el costo en que se incurre es beneficioso y equitativo; y que contribuye a la eliminación de los problemas que acarrea la doble imposición y de suyo a la mejora del crecimiento global de la economía.<sup>46</sup> En los últimos años se han concluido tratados que contienen la cláusula de arbitraje internacional y que son obligatorios para las partes suscriptoras. Chetcu-

---

45. *Ibidem*, pp. 147 y ss.

46. *Arbitration in International Tax Matters*, Policy Statement of the Commission on Taxation of the International Chamber of Commerce, 3 may 2000, en: <http://www.iccwbo.org>.

ti da razón de los acordados por la Unión Europea en 1990, entre Alemania y Suecia en 1985, entre EE.UU. y Alemania y de ese mismo país con Luxemburgo.<sup>47</sup>

El arbitraje tributario se ha correlacionado con los problemas que suscita la doble imposición. Para solucionarla, en el derecho internacional tributario, se han propuesto la celebración de convenios bilaterales sobre la base de modelos. El más importante procede de la OECD y ha servido de pauta para la suscripción de numerosos convenios bilaterales.

Son algunos los países que han incorporado el procedimiento arbitral dentro los convenios que han suscrito con el objeto de evitar la doble tributación internacional. Hofbauer<sup>48</sup> refiere que Austria ha incluido cláusulas arbitrales en los tratados suscritos con Armenia, Eslovaquia, Turquía, Mongolia y Kirghizia, todos éstos países que no forman parte de la Comunidad Europea. En estos tratados las partes contratantes han previsto acudir al arbitraje en el supuesto de que no puedan lograr un acuerdo dentro del procedimiento amistoso en el plazo de dos años. El último convenio suscrito entre Austria y Alemania, por su parte, prevé acudir al arbitraje obligatorio ante la Corte Europea de Justicia, si la disputa no es resuelta en procedimiento amistoso dentro del plazo de tres años.

En el caso de Holanda, Velthuisen<sup>49</sup> señala que el tratado firmado con Venezuela en 1991 fue el primero que abrió las puertas al arbitraje internacional en materia tributaria. Si bien este tratado no contempla una cláusula arbitral propiamente dicha, ni se refiere explícitamente al arbitraje, establece que toda disputa que no puede ser solucionada mediante el procedimiento amistoso, puede ser sometida a cualquiera de los procedimientos de resolución pacífica de conflictos internacionalmente aceptados.

La cláusula arbitral fue incorporada por Holanda por primera vez en el tratado suscrito con Estados Unidos en 1992. Posteriormente se la ha incluido en los convenios firmados con Egipto, Ucrania, Kazajastán, Estonia, Islandia, Macedonia, Croacia, Federación Rusa, Lituania y Latvia. Adicionalmente, Holanda ha suscrito un protocolo al tratado firmado con Canadá, que data de fecha anterior, en el que se prevé acudir al arbitraje en caso de que el procedimiento amistoso no concluya con un acuerdo.

---

47. *Ibidem*.

48. I. Hofbauer, "Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 9 y ss.

49. E. Velthuisen, "Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 153 y ss.

Perdriel-Vassiere<sup>50</sup> apunta que Francia ha suscrito cuatro convenios que prevén el arbitraje en materia tributaria: los tratados suscritos con Alemania en 1959, con Kazajistán en 1998, con Canadá en 1975 y con Estados Unidos en 1994. A excepción del convenio suscrito con Alemania, el arbitraje será efectivo solo una vez que se produzca el intercambio de notas diplomáticas en las que se deberán establecer los detalles del procedimiento a seguirse. Por ello, el autor considera que el único caso en el cual el arbitraje es efectivamente aplicable es en el del tratado suscrito con Alemania, pese que hasta el momento no se ha reportado ninguna disputa que se haya resuelto mediante este método.

Alemania, como lo señala Babler,<sup>51</sup> ha adoptado la política de incluir la cláusula arbitral en todos sus convenios para evitar la doble tributación internacional. Hemos referido los suscritos con Estados Unidos, Francia y Austria. Cabe agregar el suscrito con Suecia. En todos estos tratados, el arbitraje es un remedio al que se puede acudir solamente una vez que el procedimiento amistoso ha fallado. Si bien se contempla la posibilidad de llevar las disputas a arbitraje, esta disposición no es mandatoria. Las cláusulas no contienen una obligación vinculante de someter las controversias a un tribunal arbitral, sino solo la facultad de que están investidos los estados contratantes de someter sus disputas al arbitraje cuando así lo consideren conveniente. Como principio general de estos convenios, se establece que todas las disputas que pueden ser resueltas por el mecanismo de procedimiento amistoso pueden ser llevadas a arbitraje, excepto aquellas materias que comprometen la política tributaria o el derecho tributario doméstico de los estados contratantes.

En Italia, Pistone<sup>52</sup> refiere la existencia de un solo tratado que incluye una cláusula arbitral: el suscrito con Kazajistán, que entró en vigencia en 1997. Este tratado prevé recurrir al arbitraje cuando se susciten dificultades o dudas derivadas de la interpretación y aplicación del convenio. Italia ha firmado otro tratado con Estados Unidos que también comprende una cláusula de arbitraje, mas el mismo no ha sido ratificado hasta la actualidad. En este convenio la jurisdicción arbitral se amplía a todos los supuestos en que no se pueda llegar a un acuerdo amistoso en los términos del tratado.

---

50. H. Perdriel-Vaissiere, "Settlement of Disputes in French Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 193 y ss.

51. J. Babler, "Settlement of Disputes in German Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 231 y ss.

52. P. Pistone, "Settlement of Disputes in Italian Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 307 y ss.

Existen países en los que la inclusión de cláusula arbitral es todavía incipiente. Un primer caso es Latvia, donde, como lo apunta Petrovskis,<sup>53</sup> solo se ha suscrito un tratado que prevé el arbitraje internacional en materia tributaria: el firmado con Holanda en 1996.

Otro país cuya situación es análoga es Suecia, que, conforme lo señala Dalhberg,<sup>54</sup> firmó con Alemania en 1992 el único tratado para evitar la doble tributación internacional que incorpora una cláusula arbitral. Este convenio prevé que el tribunal arbitral debe estar conformado por jueces profesionales, provenientes de los estados contratantes, terceros estados u organismos internacionales. Se establece que el procedimiento debe seguir principios internacionalmente reconocidos, sin señalar cuáles; y contempla la facultad que tienen los contribuyentes involucrados de ser oídos y de presentar determinadas peticiones. En la cláusula arbitral además se prohíbe que el tribunal emita decisiones discrecionales o *ex aequo et bono*.

Reino Unido ha firmado con México y Azerbaijan tratados que incluyen cláusulas arbitrales. Estas cláusulas prevén dos etapas en el proceso de solución de la disputa: una primera, marcada por el intento de resolver el conflicto mediante la implementación y la interpretación, y una segunda, de sometimiento de la disputa al arbitraje propiamente dicho. A decir de Ullah,<sup>55</sup> estas cláusulas no son efectivas en la práctica. Conforme lo señala el autor, para que las cláusulas sean operativas y se llegue al proceso arbitral, es necesaria la expedición de una legislación interna que faculte someter las disputas a la jurisdicción arbitral; lo que ha significado un obstáculo para el arbitraje.

En la Comunidad Andina, aunque sujeta a revisión, rige la Decisión 40 expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1975, cuya finalidad es evitar la doble imposición entre los países de la Comunidad, así como sentar las bases para que ellos suscriban convenios de doble tributación con terceros países ajenos de la Subregión Andina. Se trata de un acuerdo multilateral que involucra a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. Igualmente es multilateral el convenio de la Comunidad Europea de 1990 antes mencionado. No se puede desconocer que en este segmento de la doble imposición prevalece ampliamente el bilateralismo. Los convenios conciernen a los estados que los han suscrito o se han adherido. El arbitraje u otros medios se dan para solucionar las discrepancias que surjan entre los estados con motivo de

---

53. A. Petrovskis, "Settlement of Disputes in Latvia's Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 357 y ss.

54. M. Dahlberg, "Settlement of Disputes in Swedish Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 449 y ss.

55. M. Ullah, "Settlement of Disputes in U.K. Tax Treaty Law", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 471 y ss.

la aplicación de los convenios suscritos para evitar la doble imposición. Los contribuyentes, en principio, carecen de iniciativa para proponer por sí mismos el arbitraje. Sin embargo sobre este punto de tanta importancia que podría sobre todo afectar los intereses de las empresas, se debe señalar algunas matizaciones. Así de acuerdo a la propuesta Lindencrona y Mattsson, si bien los contribuyentes no tendrían un derecho independiente de los estados para iniciar el arbitraje, podrían ser oídos y presentar documentos ante la comisión arbitral. En conformidad a la propuesta de Carl S. Shoup, los contribuyentes pueden optar, a su juicio, por presentar su caso a los tribunales nacionales o someterlo a arbitraje internacional. En este último supuesto, el contribuyente debería declarar por escrito que se someterá al laudo arbitral. Esta propuesta reconoce a los particulares el derecho de iniciativa, debiendo entenderse que es a más del que corresponde a los estados. En el convenio celebrado entre EE.UU. y Alemania se reconoce que el verdadero interés del arbitraje recae sobre los contribuyentes, quienes pese a no tener iniciativa, ni ser partes del arbitraje, tienen el derecho de ser oídos y de que los árbitros observen confidencialidad al menos hasta la expedición del laudo.<sup>56</sup>

Otra posibilidad proyectada desde el derecho internacional económico, según queda manifestado, es la de que los particulares, en forma directa propongan el arbitraje, o al menos obtengan que el Estado al que pertenecen lo haga a su nombre. La incorrecta aplicación de los tratados tributarios afecta no únicamente a los estados contratantes sino también a empresarios, inversionistas y contribuyentes.<sup>57</sup> Es el caso del Convenio de 1990 de la Unión Europea que prevé el derecho del contribuyente de iniciar el procedimiento arbitral. Sería el arbitraje mixto. En cada caso particular se debe estudiar el convenio que sirve de sustento al arbitraje y establecer el rol que corresponde a los contribuyentes. Por lo general las cláusulas que establecen el arbitraje tributario requieren el acuerdo escrito de los contribuyentes.<sup>58</sup>

En lo referente a las controversias materia del arbitraje tributario internacional, se ha propiciado este medio dentro de los problemas de doble imposición y sobre temas puntuales como los precios de transferencia. Si bien la doble imposición es el cardumen del derecho internacional tributario, a más de los precios de transferencia, existen otros puntos de importancia sobre los cuales podrían surgir discrepancias y que podrían solucionarse por la vía arbitral. Entre ellos merecen destacarse el de los paraísos fiscales, la subcapitalización, la imposición transfronteriza. Otros ámbitos que inciden dentro del orden internacional tributario y que también podrían eventualmen-

---

56. J.P. Chetcuti, *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*.

57. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Doctoral Series, 2003, p. 5.

58. *Ibidem*, p. 29.

te someterse arbitraje conciernen al comercio electrónico, a los temas ambientales, a la imposición del transporte internacional y a las telecomunicaciones. Como efecto de la globalización y la mundialización reinantes es más allá de probable que surjan otros. El Modelo de OECD en el art. 25 establece únicamente un procedimiento amigable para el caso en que el contribuyente estime que uno de los estados ha adoptado medidas que le perjudican y que son contrarias al tratado celebrado para evitar la doble imposición. Culmina el procedimiento con la posibilidad de que las autoridades competentes de los dos estados encuentren una solución. De ese modo no se obtiene la solución del problema.<sup>59</sup> El art. 20 del Anexo I de la Decisión 40 que regula la doble imposición en el Comunidad Andina prevé, igualmente, la consulta entre las autoridades competentes. Además, para el caso que no diese resultado la consulta, se establece, según el art. 4 de la Decisión 40, la intervención del Consejo de Política Fiscal y los procedimientos del Acuerdo de Cartagena. El art. 47, sección I de este Acuerdo dispone que “la solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, se someterá a las normas que crea el Tribunal de Justicia”. Entre otras atribuciones, el Tratado de Creación otorga al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en su sección quinta, la función arbitral, siendo por tanto competente para dirimir mediante arbitraje, las controversias suscitadas por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración o entre éstos y terceros, cuando las partes así lo acuerden. Inclusive pueden someterse a este arbitraje, las controversias derivadas de acuerdos privados regidos por el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Corresponde a las partes elegir si el Tribunal emitirá su laudo en derecho o en equidad, pero en todo caso el mismo es obligatorio e inapelable. La Secretaría General es competente, por su parte, para dirimir mediante arbitraje administrado, las controversias que sometan los particulares en relación con la aplicación e interpretación de contratos particulares. En este caso, el laudo es expedido en equidad y de acuerdo a criterios de procedencia técnica, pero goza de la misma obligatoriedad e inapelabilidad que el emitido por el Tribunal. Adicionalmente, en el capítulo IV del Tratado de Creación, se consagra la prohibición de someter controversias derivadas de la aplicación del ordenamiento jurídico andino a otro tribunal, sistema de arbitraje o procedimiento distinto de los contemplados en el Tratado.

La introducción del arbitraje para la solución de diferencias generadas en el contexto de los precios de transferencia está ganando consenso internacional. En el mar-

---

59. V. Uckmar, “I trattati internazionali in materia tributaria”, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Italia II Edizione, CEDAM, 2002, pp. 110 y 111.

co de la OECD no se ha logrado una aceptación similar aunque respecto de los precios de transferencia se ha efectuado recomendaciones. La Convención Multilateral 90/436 de la Comunidad Económica Europea de 23 de julio de 1990 relativa a la eliminación de la doble tributación en caso de corrección de ganancias entre empresas asociadas, instituye un mecanismo que crea una obligación legal de enervar la doble tributación internacional. Prevé el funcionamiento de una comisión consultora cuyo parecer puede venir a ser vinculante si, en un plazo de seis meses, las autoridades competentes no llegasen a un acuerdo.<sup>60</sup> Se trata de un procedimiento compulsorio sobre un tema puntual. Lo ideal es que el arbitraje internacional en materia tributaria se extienda a todos los casos en conflicto y devenga en un sistema de general aplicación. Lindencrona y Mattsson se adhieren a esa posición y proponen que la Naciones Unidas cree un Organismo Arbitral con estatus supranacional. Proponen una cláusula modelo que debería incluirse en los convenios.<sup>61</sup>

El arbitraje internacional en materia tributaria es un sistema para solucionar las discrepancias surgidas en ese campo al que se puede acceder solo luego de haberse acudido a remedios de carácter interno o doméstico, luego de que se ha agotado las consultas entre las autoridades de los diferentes estados, o al que se puede acudir libremente. Esos extremos deben ser definidos en los convenios, acuerdos o cláusulas arbitrales. Lindencrona y Mattsson opinan que deben haberse agotado los remedios domésticos. Carl. S. Shoup es partidario que se permita a los contribuyentes acudir al arbitraje aún estando pendiente la decisión de los jueces nacionales. Según el convenio celebrado entre EE.UU. y Alemania constituye un abuso de la cláusula arbitral y no es dable que los contribuyentes propongan la cuestión en las dos vías en la espera de la solución que les sea más conveniente. En el Convenio de 1990 de la Unión Europea la empresa tiene tres años para presentar el caso a arbitraje, las autoridades tienen dos años para lograr una solución de mutuo acuerdo, caso de no ocurrir deben en seis meses integrar la Comisión que deberá resolver el caso. Se observa que al arbitraje o similar precede la actuación de las administraciones tributarias.

---

60. M. Dos Prazeres Lousa, *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías*, Oporto, agosto de 1999, en: <http://www.ciat.org>.

61. J.P. Chetcuti, *Arbitration in International Tax Dispute Resolution*. El texto de dicha cláusula es el siguiente: "If one of the Contracting States is of the opinion that one of its residents has, due to a difference of opinion between the Contracting States as to the interpretation of application of this Convention, not been taxed according to this Convention, if a solution has nor been found by other means, call for arbitration for settlement of this dispute.

The arbitration procedure is initiated by a request for arbitration to the International Institute for Arbitration in Tax Disputes in Stockholm and shall follow the rules of that Institute.

The award shall be binding on the Contracting States".

En su interesante ponencia, Ignacio Cruz Padial y Yolanda García Calvente abogan por la instauración del arbitraje internacional en materia tributaria aplicable a todo tipo de discrepancias. Señalan que en ningún caso en el procedimiento amistoso existe la obligación de llegar a un acuerdo satisfactorio; que si se sigue utilizando el actual Convenio de la Unión Europea, habrá que sujetarse al procedimiento amistoso que constituye un requisito de procedibilidad; que el procedimiento amistoso no impide a los contribuyentes seguir la vía prevista en el derecho interno; que ello no ocurre en el arbitraje en el que suele mediar el consentimiento del contribuyente, quien entonces, debe desistir de sus pretensiones en los recursos interpuestos en el ámbito interno; que deberían someterse al arbitraje del Tribunal de Justicia de la Unión Europea los conflictos tributarios, a efecto de lo cual debería mediar un convenio.<sup>62</sup>

## **EL CASO PROPUESTO POR LAS EMPRESAS PETROLERAS PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA**

En Ecuador, algunas empresas que se dedican a la exportación de petróleo, ante la negativa del Servicio de Rentas Internas a devolverles el Impuesto al Valor Agregado, han anunciado o han propuesto el arbitraje internacional como medida para solventar el conflicto surgido. Ante esta situación ha aflorado la cuestión de la procedencia del arbitraje en materia tributaria en el país, así como otras cuestiones conexas.

En conformidad a los arts. 11 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado y 42 de la Ley de Mediación y Arbitraje cabe el arbitraje nacional e internacional.<sup>63</sup> En conformidad al art. 163 de la Constitución Política, “Las normas conte-

---

62. I. Cruz Padial y Y. García Calvente, “El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad”.

63. El art. 11 de la Ley de la Procuraduría del Estado dice: “Del arbitraje y de la mediación. Los organismos y entidades del sector público podrán someter a procedimientos de arbitraje de derecho y a la mediación nacional e internacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Arbitraje y Mediación, o en instrumentos internacionales que lo faculte previa la suscripción del respectivo convenio. Surgida la controversia, los organismos y entidades del sector público pueden someterse a arbitraje de derecho o mediación, de conformidad con las leyes pertinentes. Para someterse al arbitraje internacional requerirán además la autorización de la Procuraduría General del Estado”.

El art. 42 de la Ley de Arbitraje y Mediación dice: “El arbitraje internacional quedará regulado por los tratados, convenciones, protocolos y demás actos de derecho internacional suscritos y ratificados por el Ecuador. Para que el Estado o las instituciones del sector público puedan someterse a arbitraje se estará a lo dispuesto en la Constitución y las leyes de la República. Para que las diferentes entidades que conforman el sector público puedan someterse al arbitraje internacional se requerirá autorización expresa de la máxima autoridad de la institución respectiva, previo el informe favorable del Procurador General del Estado, salvo que el arbitraje estuviere previsto en instrumentos internacionales vigentes”.

nidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía”.

El arbitraje internacional se encuentra contemplado en Ecuador, y no existe norma expresa que obste su viabilidad en el ámbito tributario. De allí que la cuestión principal se contraiga a analizar la naturaleza y alcance de los instrumentos internacionales que le puedan servir de sustento. Para afrontar el tema no es necesario aludir a los casos concretos producidos, bastando analizar los puntos destacados.

Es indudable que el tratado o convenio que prevea el arbitraje internacional en materia tributaria ha de ser de naturaleza tributaria, lo cual comporta que su objeto principal concierne a esa materia. Como ejemplos resulta oportuno citar los convenios andinos para evitar la doble imposición contenidos en la Decisión 40 y la Convención Multilateral 90/436 de la Comunidad Europea de 23 de julio de 1990, que son de carácter multilateral y aquellos de naturaleza bilateral como los suscritos entre Estados Unidos de Norte América y Alemania, y entre Alemania y Suecia, instrumentos internacionales a los que se ha hecho referencia. Cabría, igualmente, que en un convenio o tratado de carácter general se introduzca una cláusula expresa en la que se regulen materias tributarias, y entre ellas, las atinentes al arbitraje en ese campo. Por ambas vías, la alusión a lo tributario ha de ser expresa. Mal cabe pensar que la soberanía fiscal o tributaria por la que los estados establecen impuestos y otras cargas tributarias como tasas y contribuciones, se considere subalterna o implícita en otros órdenes. Las garantías sobre el medio ambiente, la propiedad intelectual, las inversiones u otros aspectos, por más importantes y trascendentes que sean, de ninguna manera llevan íncita o sobreentendida la que mira a la debida creación y consecuente aplicación de impuestos y otras cargas tributarias.

También es apropiado citar los convenios suscritos por el Ecuador con Canadá y Chile para evitar la doble imposición a la renta y al patrimonio en los cuales se prevé el arbitraje tributario. El art. 24 del convenio suscrito con Canadá, celebrado el 28 de junio de 2001, publicado en el Registro Oficial 484 de 31 de diciembre de 2001 y que entró en vigencia el 1 de enero de 2002, prevé el procedimiento amistoso que se ha de observar en caso de que surjan discrepancias respecto de la aplicación o interpretación del convenio. Por la importancia se transcribe el texto de su numeral 5. Dice:

Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este artículo, y la dificultad o duda es el resultado de una determinación realizada por uno o ambos Estados Contratantes, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar

sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El laudo arbitral sobre un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso. El procedimiento será establecido mediante el intercambio de notas entre los Estados Contratantes.

El numeral 5 del art. 25 del convenio suscrito con Chile el 26 de agosto de 1999, ratificado el 14 de octubre de 2003, dice:

Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competente lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que será intercambiadas a través de los canales diplomáticos. El laudo arbitral en un caso particular, conforme al procedimiento acordado por las partes, será obligatorio para ambos Estados respecto de dicho caso, pero no tendrá efecto retroactivo.

El Ecuador ha acogido la tesis de que el arbitraje tributario debe ser acordado expresamente dentro de un convenio que tenga ese mismo carácter. Debe señalarse que en ambos convenios el arbitraje es potestativo. La mayor diferencia entre dichos convenios estriba en la intervención de los contribuyentes. En el suscrito con Canadá se establece que se deberá contar con ellos, mientras que en el de Chile no.

En Argentina, al decir de Casás,<sup>64</sup> no es pacífica la aceptación del arbitraje tributario internacional por cuestiones inherentes a la soberanía. Sin embargo el autor alude a la posición del conocido administrativista Agustín Gordillo, quien se muestra favorable al mismo en los siguientes términos:

En el juicio arbitral internacional confluyen a su favor una plétora de tratados recientes y una rémora de múltiples normas internas que conforman una cultura interna adversa. Para llevar los tratados a una realidad operativa, pueden explorarse distintas vías, no necesariamente excluyentes: a) aumentar el número de casos que se llevan a tales estrados; b) ayudar a la preparación de los cuadros del Estado al efecto; c) pensar en árbitros terceros de cultura latina que puedan comprender el doble rol que culturalmente tendrá su pronunciamiento; d) en lo posible organizar como árbitro tercero un tribunal colegiado estable con un componente humano y lingüístico latino, en lugar de una persona física individual que forzosamente limite las opciones realistas a un hispano parlante, para que los argentinos hablen su idioma; e) darle una ubicación geográfica también latina y no las clásicas de París, Londres, Nueva York; f) proveerle de suficientes medios humanos y materiales para un óptimo funcionamiento, incluyendo un secretario ejecutivo que maneje tanto la experiencia anglosajona o mejor aún con experiencia en tribunales arbitrales interna-

---

64. J.O. Casás, "Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias en Italia y América del Sur", en *Rivista di Diritto Tributario*, pp. 192 y 193.

cionales, como la visión del derecho dominante en los países de América Latina; y g) desde luego deben quedar absolutamente prohibidos todos los contactos *ex parte*, es decir, del tribunal con una sola de las partes, a la usanza criolla. Todos los encuentros del tribunal con las partes deben serlo simultáneamente con ambas partes...

Ecuador ha suscrito con varios países convenios o tratados sobre inversión extranjera los cuales tienen como finalidad su promoción y protección.<sup>65</sup> En dichos tratados se ha previsto la solución de discrepancias mediante el arbitraje internacional. Importa definir si una cuestión referente a tributos, al amparo de esos convenios, puede ser sometida a arbitraje internacional, sin que ella conste de modo expreso aludida en su texto. La respuesta obvia es que no procede un arbitraje de esa índole en el caso de los indicados convenios de inversión, pues, por las razones antes expuestas, el orden tributario es autónomo y no subalterno, y prevalece sobre otros órdenes como el de las inversiones, el medio ambiente, la propiedad intelectual u otros. Permitir el arbitraje tributario internacional en el supuesto indicado sería conferir competencia *modo oblicuo* lo que devendría en la incompetencia del o de los árbitros, en la nulidad del procedimiento arbitral, en la nulidad del laudo y en la inejecutabilidad del mismo.

Desde otro ángulo, supletoria, subsidiaria o complementariamente, podría plantearse el problema en otro plano, el de la interpretación y alcance de los convenios de inversión en lo referente al arbitraje internacional. Entonces la pregunta sería la siguiente: de no existir referencia expresa al arbitraje internacional tributario, ¿cabe insumir el mismo dentro del arbitraje sobre inversiones? La Convención de Viena regula la interpretación de los tratados entre los arts. 31 y 33. Refiriéndose a esas normas, Conforti<sup>66</sup> anota que el principio general estatuye que un tratado debe interpretarse de buena fe, según el significado ordinario que debe atribuirse a los términos dentro de su contexto y de acuerdo a su objeto. Añade que a un término del tratado se puede dar una significación particular si existe certidumbre de la intención de las partes al respecto. En lo tocante a los trabajos preparatorios, equivaldría a la historia de la ley, tienen un valor supletorio. Sobre este último punto, atinadamente sustenta que generalmente la ambigüedad del texto ordinariamente corresponde a la ambigüedad de los trabajos preparatorios. Enfatiza en que el método de interpretación preva-

---

65. Cabe citar los siguientes tratados sobre inversiones: Tratado entre la República del Ecuador los Estados Unidos de América sobre promoción y protección recíproca de inversiones. (R.O. 49 de 22 de abril de 1997) Acuerdo de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones entre la República del Ecuador y el Reino de España. (R.O. 106 de 11 de julio de 1997). Convenio entre la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. (R.O. 785 de 20 de septiembre de 1995). Tratado entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Ecuador para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. (R.O. 105 de 10 de julio de 1997).

66. B. Conforti, *Diritto Internazionale*, Napoli, Editorial Scientifica, V edizione ristampata, 1999, pp. 102 y ss.

leciente es el objetivo, recogido por el Convenio de Viena y no el subjetivo que pretende, a toda costa determinar cuál fue la verdadera intención de las partes. Ian Brownlie<sup>67</sup> expresa que la intención de las partes es la expresada en el texto. De este modo adhiere a la corriente objetivista que es la sostenida por The International Law Commission y por The Institute of International Law. Reconoce que la posición de la Convención de Viena vertida en los artículos mencionados es la que debe prevalecer. Los lineamientos expuestos son compartidos por Remiro Brotóns quien también al analizar el tema de la interpretación y aplicación de los tratados comenta los arts. 31 a 33 de la Convención de Viena.<sup>68</sup>

A menos que expresamente exista una cláusula de arbitraje internacional en materia tributaria, de acuerdo a la Convención de Viena y a la doctrina, es dable afirmar que los tratados de inversión *per se* no son fuente para solucionar discrepancias tributarias que surjan entre empresas y estados respecto de los cuales sean aplicables dichos tratados.

Züger manifiesta de modo expreso y paladino que los cuerpos arbitrales constituidos en base a los convenios de inversión no tienen competencia sobre materias tributarias. Por su importancia se transcribe:

Under these clauses (se refiere al tratado entre Venezuela e Irlanda), tax measures by the contracting states are to be evaluated only according to the rules of the tax treaty and not under trade and investment protection treaties concluded between these states. *Therefore, the arbitration boards provided for in the investment treaties are not responsible for ruling on tax issues in connection with the tax treaty.*<sup>69</sup> (El énfasis es añadido)

En el Tratado de Inversión con Estados Unidos, art. 10.2, se prevé que el arbitraje se aplicará solamente respecto de expropiación, de transferencias y de la observancia y cumplimiento de los términos de un acuerdo o autorización en materia de inversión. Se infiere de esta norma que un tratado de inversiones, por sí mismo, no es bastante para que sirva de asidero a la existencia de arbitraje tributario internacional obligatorio que sea apto para solucionar las controversias de carácter impositivo. Se reconoce de este modo que el campo de las inversiones no se confunde con el de los tributos.

---

67. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Fifth Edition, Clarendon Press-Oxford, 1998, pp. 631 y ss.  
68. A. Remiro Brotóns, y otros, *Derecho Internacional*, pp. 382 y ss.

69. Mario Züger, *Arbitration under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Doctoral Series, p. 25. La traducción libre al español del párrafo citado es como sigue: "Bajo estas cláusulas, las medidas tributarias adoptadas por los estados contratantes deben ser evaluadas solamente mediante las reglas del tratado tributario y no de acuerdo con las disposiciones de los tratados de comercio y protección de las inversiones que hubieren suscrito. Por lo tanto, los tribunales arbitrales previstos en los tratados internacionales de inversión no son competentes para resolver asuntos tributarios que tengan conexión con el tratado tributario".

Parecería que en los hechos se quiere sostener que una indebida aplicación de normas tributarias equivale a una expropiación. Eso podría deducirse del art. 3 del tratado indicado que regula lo atinente a la expropiación, particularmente de la expresión inicial que dice: “Las inversiones no se expropiarán ni nacionalizarán, ni directamente ni indirectamente *mediante la aplicación de medidas equivalentes a la expropiación o nacionalización* (*‘expropiación’*)” (el énfasis es añadido). ¿Es apropiado sustentar que la decisión de la administración fiscal que niega la devolución de impuestos constituye una medida equivalente a la expropiación? Para contestar esta interrogante a menester diferenciar entre la creación y la aplicación de los impuestos y más cargas tributarias y profundizar en lo que se entiende por expropiación.

Los impuestos y más gravámenes tributarios son creados generalmente por el organismo legislativo u otra autoridad facultada al propósito por las constituciones o cartas políticas de los países. Su aplicación corresponde a la administración, la cual debe cumplir los preceptos de las normas de creación, sin ostentar al propósito facultades que se califiquen como discrecionales. Es más fácil entender que eventualmente pueda crearse tributos denominados confiscatorios que tengan como objetivo directo el privar a los contribuyentes de sus bienes. Podrían, así mismo, eventualmente, los inversionistas sufrir semejantes cargas equivalentes a una expropiación. Es mucho más difícil, casi imposible, sustentar que la administración tributaria al aplicar los impuestos y más cargas de ese ámbito, construya o produzca medidas equivalentes a una expropiación en los términos del derecho internacional. Débese siempre recordar que los impuestos y más cargas tributarias sirven a un doble propósito, a la obtención de recursos públicos para financiar el gasto público y como instrumentos de política económica. Esa consideración reitera el aserto que la aplicación de tales recursos no es una medida equivalente a la expropiación.

No existe una definición de lo que debe entenderse por medidas equivalentes a la expropiación. Es por ello necesario adentrarse en el tema y precisar en qué consiste la expropiación a la luz del derecho internacional. Brownlie da un concepto claro y atinado de lo que debe entenderse por expropiación. Manifiesta que esencialmente consiste en la privación por parte de los órganos del Estado del derecho de propiedad, así como la transferencia en forma permanente, de su gestión o administración y de su control.<sup>70</sup> Malanczuk asevera que los países occidentales han terminado por aprobar dos postulados de la costumbre internacional: el primero, que la expropiación se jus-

---

70. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, A fs. 534, expresa: “The essence of the matter is the deprivation by state organs of a right of property either as such, or by permanent transfer of the power of management and control”.

tifica por razones de interés público, y el segundo, que debe procederse a la pronta y justa compensación.<sup>71</sup>

La expropiación consiste en un acto deliberado de los órganos estatales por el cual se priva al nacional o al extranjero del derecho de propiedad, de la posibilidad de transferirlo, de gozarlo y usufructuarlo. Debería producirse por razones de interés público y supone una pronta y justa compensación. Bajo este respecto podría asegurarse que existen expropiaciones justas a injustas.

Las medidas equivalentes de expropiación serían aquellas emanadas de los organismos estatales, que aunque solapadas, reflejan el *animus expropriandi* o de despojo del derecho de propiedad y de las facultades adicionales que comporta, medidas que se adoptan de modo *oblicuo y subrepticio* a fin de no efectuar la compensación. Malanczuk las califica de *disguised expropriation*. Cita como ejemplo el que el control gubernamental sobre una empresa se convierta en indefinido. Señala que tales medidas raras veces son exitosas. Respecto de otras medidas que consiguen la disminución del valor de la propiedad anota que existe menos certeza para tenerlas por expropiatorias. Da como ejemplos la devaluación, el control de cambios, la restricción en la remisión de utilidades, el impedir la utilización de licencias, permisos de importación o permisos de construcción, así como *el incremento en la imposición*. Añade que tales actos están permitidos por el derecho internacional. Lo que no deben es ser expedidos por motivos injustificados, lo que se puede demostrar cuando tales actos comportan discriminación hacia los extranjeros o contra ciertos grupos de extranjeros.<sup>72</sup> El incremento en la imposición supone el que se la haya aumentado exprofesamente en perjuicio de determinados contribuyentes, no basta que la administración —que no crea tributos sino que los aplica— se pronuncie sobre la procedencia de su devolución. Brownlie se refiere a las medidas que comportan el ejercicio legal de actos de gobierno que pueden afectar intereses foráneos en forma considerable, pese a lo cual no llegan a configurar expropiación. Respecto de la imposición, la califica de ilegal cuando persigue y consigue la confiscación. Aun en este último caso asegura que no existe certidumbre sino probabilidad.<sup>73</sup>

Verdross, uno de los clásicos de mayor significación, da luz sobre el tema al expresar lo que sigue:

---

71. P. Malanczuk, *Akehurst's, Modern Introduction to International Law*, pp. 235 y ss.

72. *Ibidem*, p. 238.

73. I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, en la p. 535 dice: "State measures, prima facie a lawful exercise of powers of government, may affect interests considerably without amounting to expropriation", y que: "Taxation which has the precise object an effect of confiscation is probably unlawful".

El principio de inviolabilidad de los bienes privados extranjeros prohíbe únicamente una privación *directa* de esos bienes. No prohíbe ni las contribuciones sobre el patrimonio, ni penas de carácter patrimonial, ni limitaciones patrimoniales en interés público, como p. ej. la protección de los inquilinos, ni la destrucción de objetos cuya desaparición viene urgentemente impuesta por el orden público, siempre que tales medidas no vengan a ser confiscaciones encubiertas, o sea un abuso de derecho, o medidas discriminatorias.<sup>74</sup> (El énfasis es añadido)

La discriminación va de la mano de la expropiación. Para establecer si una medida gubernamental es equivalente de expropiación importa mucho el tratamiento otorgado a otras empresas. Si se demostrase que a empresas que se encuentran en similar situación se ha dado un tratamiento preferente que el que se ha dado a la presuntamente perjudicada, cabría estudiar el tema de la discriminación. El punto a focalizar podría ser el tratamiento tributario.

Existen, además otros temas conexos atinentes al arbitraje internacional en materia tributaria, cuales son el derecho de los particulares a solicitarlo directamente o a través de sus estados; la obligación de primero acudir a los remedios previstos en la legislación doméstica, que constituiría un requisito de procedibilidad antes de emprender el arbitraje; la posibilidad de acudir indistintamente a la justicia del país en que se afincó la inversión; la designación del tribunal arbitral; y, si el arbitraje será de derecho o si cabría también el de equidad o *ex aequo et bono*.

La fuente para dilucidar tales extremos se debe encontrar en los convenios o tratados o en las cláusulas de arbitraje. Al propósito se debe aludir a lo expuesto en páginas anteriores. Lo que en esta parte conviene enfatizar es que doctrinariamente es más allá de dudoso que se emprenda en un arbitraje de equidad en materia tributaria regida por los principios de reserva legal y de indisponibilidad del crédito tributario. Por su naturaleza, en el un caso mercantil y en el otro atinente a inversiones, no resulta apropiado seguir en materia tributaria los sistemas arbitrales de la Ley Modelo de La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) y del Convenio sobre Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, conocido como ICSID por sus siglas en inglés.

Park,<sup>75</sup> respecto del NAFTA, precisa que el arbitraje tributario no está vedado, mas, lo diferencia claramente del de inversión. Dice que el mencionado tratado reserva un tratamiento especial para la disputas de inversión que tengan implicaciones

---

74. A. Verdross, *Derecho internacional público*, Madrid, Aguilar, 1980, 2a. reimp., p. 347.

75. William W. Park, "Arbitration and Tax Measure in North America", en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, pp. 565 y ss.

tributarias respecto de las cuales se ha consultado un *veto tributario* que comporta el que cualquier reclamo en ese ámbito da a las autoridades del país anfitrión de la inversión como al país de origen del inversor, el derecho de bloquear conjuntamente el arbitraje. El veto resulta especialmente importante en la determinación de cuándo una medida tributaria constituye una forma de expropiación. En conclusión, la resolución arbitral de una reclamación procede únicamente cuando las autoridades competentes no llegan a acordar que la medida tributaria adoptada no constituye una expropiación. Lo que se pretende es aplicar el veto tributario únicamente a reclamos de *expropiación impropia*.

Ante un caso concreto propuesto ante la UNCITRAL el Ecuador ha presentado varios descargos. Entre ellos cabe aludir exclusivamente a aquellos aspectos que son objeto de análisis en este estudio, cuales son la alegación de que el reclamo debería ser rechazado como un asunto preliminar en virtud de las disposiciones *fork by the road* de los convenios de inversión; que el Ecuador no ha dado su consentimiento para el arbitraje propuesto; que las medidas tributarias tomadas no son arbitrarias ni discriminatorias, que no se ha dado el caso de expropiación; que al haber acudido a remedios judiciales no cabe el arbitraje; que no cabe subsistan procesos paralelos en diferentes foros.

A modo de colofón cabe sustentar que son apropiados el arbitraje y otros medios alternativos para solucionar conflictos en materia tributaria en los órdenes nacional e internacional. En este último es necesario que la voluntad de los estados involucrados se haya manifestado en forma expresa sobre el tema.