

**Consejo Económico y Social**

Distr. general
17 de octubre de 2006
Español
Original: inglés

**Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional
en cuestiones de Tributación****Segundo Período de sesiones**

Ginebra, 30 de octubre a 3 de noviembre de 2006

**Resolución y arbitraje de controversias relativas
a los tratados fiscales*****Índice**

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. La situación en el marco de los convenios modelo existentes	1–3	2
II. La labor en curso del Comité de Asuntos Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos	4–10	3
III. Las cláusulas de arbitraje en los convenios fiscales bilaterales	11–15	4
IV. Convenio sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas celebrado entre las Partes Contratantes en el Tratado por el que se establece la Comunidad Europea, de 23 de julio de 1990	16–18	6
V. El interés de la comunidad empresarial en el arbitraje de las controversias relativas a los tratados fiscales	19	6
VI. Consideración de la inserción de una cláusula sobre arbitraje en la Convención modelo de las Naciones Unidas	20–21	6

* El presente documento ha sido redactado por el Grupo de Trabajo sobre Arbitraje Fiscal Internacional (Coordinador: Robert Waldburger). Los pareceres y opiniones expresados son los de los autores y no corresponden necesariamente a los de las Naciones Unidas.



I. La situación en el marco de los convenios modelo existentes

1. Ni la actual **Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo** (Nueva York, 2001; a partir de ahora, “el Modelo de las Naciones Unidas” o “el Comentario de las Naciones Unidas”, según proceda), ni la **Convención fiscal modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre los ingresos y el capital** (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, versión condensada, 15 de julio de 2005; a partir de ahora, “el Modelo de la OCD” o “el Comentario de la OCDE”, según proceda) contienen en sus textos una cláusula sobre arbitraje en controversias relativas a los tratados fiscales.

2. Como se menciona en el párrafo 8 del Comentario de las Naciones Unidas acerca del artículo 25, el Grupo de Expertos ad hoc, en el informe sobre su séptima reunión, celebrada en 1995, afirmó lo siguiente:

“Con respecto a la solución de diferencias: lograr una mayor cooperación debiera ser la meta del Grupo ad hoc de Expertos y de otras instituciones multinacionales. La resolución de las controversias relativas a la fijación de precios de transferencia puede acrecentar la inversión internacional, pues dará a los inversores la garantía de que no estarán sujetos a doble tributación debido a una imposición arbitraria e incorrecta de precios de transferencia por los diferentes países. Hasta ahora, la mayor parte de los países se han rehusado a ceder su autoridad a un arbitraje ajeno a su propia jurisdicción formal. Se propone que se realice un estudio de la experiencia de esas actuaciones de arbitraje, donde estén autorizadas. Acaso sea apropiado en el futuro que el Grupo ad hoc de Expertos comience un estudio de los enfoques bilaterales o multilaterales de la solución de controversias (arbitraje obligatorio o voluntario o mediación). Actualmente, los países pueden considerar, en sus negociaciones bilaterales, una cláusula compromisoria u otras disposiciones o resolución de controversias en el contexto del artículo sobre el procedimiento de acuerdo mutuo.”

3. El Comentario de la OCDE considera la interacción del procedimiento de acuerdo mutuo con el mecanismo de solución de diferencias que contempla el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios o con otros acuerdos bilaterales o multilaterales relativos al comercio o a las inversiones (párrs. 44.1 a 44.7 del Comentario sobre el artículo 25). El párrafo 48 del Comentario sobre el artículo 25 dice además lo siguiente:

“Otra solución es la del arbitraje, que la solución adoptada por los Estado Miembros de las Comunidades Europeas por medio de su Convenio sobre Arbitraje multilateral, que fue firmado el 23 de julio de 1990 y que dispone que determinados casos de doble imposición que no hayan sido resueltos mediante acuerdo mutuo deberán ser sometidos a un procedimiento de arbitraje. Además, algunos convenios bilaterales recientes disponen que los Estados contratantes podrán convenir en someter los desacuerdos no resueltos a arbitraje.”

II. La labor en curso en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos

4. En el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, los días 24 y 25 de febrero de 2003 actuó un Grupo de Trabajo Conjunto sobre solución de controversias para el Grupo de Trabajo No. 1 y el Grupo de Trabajo No. 6 (a partir de ahora, “el Grupo de Trabajo Conjunto”). Organizó dos consultas con representantes de empresas, la más reciente de ellas el 13 de marzo de 2006, y celebró su séptima reunión los días 12 y 13 de septiembre de 2006. Un informe sobre la marcha de su labor titulado “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”, que contiene 31 propuestas enderezadas a mejorar la manera en que se resuelven las controversias relativas a los tratados fiscales mediante el procedimiento de acuerdo mutuo, fue dado a conocer al público el 27 de julio de 2004 (puede consultarse en: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>).

5. La labor del Grupo de Trabajo Conjunto es doble, en el sentido de que pretende formular orientaciones para mejorar los procedimientos de acuerdo mutuo y proponer el empleo de mecanismos complementarios de resolución de controversias, en particular el arbitraje, para solucionar problemas que impiden a las autoridades competentes llegar a un acuerdo mutuo.

6. Por lo que se refiere a la mejora de los procedimientos de acuerdo mutuo, se está preparando un Manual sobre procedimientos eficaces de acuerdo mutuo, en el que se recogerán las fases y los calendarios del proceso de un procedimiento de acuerdo mutuo y se hará hincapié en las prácticas idóneas de las autoridades competentes de los países miembros de la OCDE. Una medida complementaria es la inclusión de una serie de perfiles de países sobre procedimientos de acuerdo mutuo en el sitio web de la OCDE, que contiene información acerca de las prácticas específicas de países miembros de la OCDE y no miembros de esta Organización (se puede consultar estos perfiles de países en: http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00html).

7. El Grupo de Trabajo Conjunto está trabajando también en una metodología complementaria del procedimiento de acuerdo mutuo que no aboque en una resolución de casos particulares del procedimiento de acuerdo mutuo. Está en curso de deliberación la adición de un nuevo párrafo 5 al artículo 25 del Modelo de la OCDE relativo a la solución obligatoria, que puede rezar como sigue:

“5. Si, en aplicación del párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la autoridad competente de un Estado Contratante y las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo para resolver ese caso en aplicación del párrafo 2 en un plazo de dos años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje si la persona así lo solicita. Ahora bien, esas cuestiones no resueltas no serán sometidas a arbitraje si cualquier persona afectada directamente por el caso tiene todavía derecho, en virtud de la legislación interna de cualquiera de los dos Estados, a que los tribunales o los tribunales administrativos de ese Estado decidan las mismas cuestiones o si ese tribunal o tribunal administrativo ya ha emitido un fallo sobre las mismas cuestiones. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer. Las

autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo¹.”

8. El nuevo Comentario amplio tiene por objeto examinar el posible contenido del acuerdo mutuo procedimental que recogería los detalles de la aplicación del proceso de resolución de controversias complementario obligatorio (es decir, el arbitraje). Además, el Comentario indicaría que los países podrían utilizar ese acuerdo sobre procedimientos para aplicar un proceso de resolución de controversias complementario conforme a la redacción actual del artículo 25, que figura en la mayoría de los tratados vigentes.

9. Las deliberaciones actuales del Grupo de Trabajo Mixto se centran especialmente en: a) el ámbito de aplicación del arbitraje y las decisiones arbitrales en el contexto de los tratados fiscales; b) la protección de la expectativa de los contribuyentes de un resultado que evite la doble imposición (los contribuyentes deben renunciar a sus derechos judiciales internos), y c) disposiciones por defecto para responder a qué sucede si no se puede iniciar un arbitraje en un caso concreto de procedimiento de acuerdo mutuo porque las autoridades competentes interesadas no pueden llegar a un acuerdo acerca de cuáles son las cuestiones no resueltas del caso. Además, también se está examinando varios pormenores procedimentales del proceso de arbitraje.

10. También se ha contemplado la mediación como posible medio de resolución de controversias complementario. Aun reconociendo que la mediación puede ser un mecanismo apropiado en determinadas circunstancias en la situación de un determinado tratado bilateral, el Grupo de Trabajo Conjunto está concentrando su labor en el proceso de arbitraje que puede producir efectos vinculantes y garantizar la solución de casos no resueltos de acuerdo mutuo de manera más general.

III. Las cláusulas de arbitraje en los convenios fiscales bilaterales

11. Algunos países han adoptado por política proponer a determinados Estados interlocutores o a todos ellos cláusulas que disponen que se recurra a arbitraje en los casos no resueltos de procedimiento de acuerdo mutuo cuando negocian o renegocian convenios fiscales bilaterales.

12. Los acuerdos fiscales que contienen cláusulas de arbitraje determinan frecuentemente que es necesario el acuerdo de las autoridades competentes y del contribuyente para poner en marcha el proceso de arbitraje y, además, exigen que para establecer los procedimientos haya un intercambio previo de notas entre los Estados Partes en el tratado. Por ejemplo, el párrafo 6 del artículo XXVI de la Convención entre los Estados Unidos de América y el Canadá sobre la fiscalidad de los ingresos y el capital, firmado el 26 de septiembre de 1980 y enmendado, reza como sigue:

¹ “En algunos Estados, la legislación nacional, la política o consideraciones administrativas pueden no autorizar o justificar el tipo de resolución de controversias contemplado en este párrafo. Además, algunos países tal vez deseen incluir únicamente este párrafo en tratados con determinados países. Por estos motivos, el párrafo debería ser incluido en la Convención donde cada Estado decida que es apropiado hacerlo basándose en los factores descritos en el párrafo [46] del Comentario sobre el párrafo.”

“6. Cuando se plantee una dificultad o una duda en cuanto a la interpretación o aplicación de la presente Convención que las autoridades competentes no puedan resolver mediante el procedimiento de acuerdo mutuo conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores del presente artículo, dicho asunto, si ambas autoridades competentes y el contribuyente o contribuyentes convienen en ello, podrá ser sometido a arbitraje, a condición de que el contribuyente se comprometa por escrito a cumplir la decisión del tribunal arbitral. La decisión del tribunal arbitral en un asunto será vinculante para ambos Estados respecto de ese asunto. Los procedimientos correspondientes a ese tribunal arbitral se establecerán mediante un intercambio de notas entre los Estados contratantes. Las disposiciones de este párrafo entrarán en vigor después de que los Estados contratantes lo hayan acordado mediante un intercambio de notas.”

13. Parece correcto decir que entre los Estados cuyos tratados fiscales contienen cláusulas de arbitraje del tipo del expuesto en el párrafo 12 *supra*, la experiencia práctica en materia de proceso de arbitraje es todavía limitadísima o inexistente. Al parecer, todavía no se han hecho acuerdos de ese tipo con frecuencia entre Estados contratantes, en forma de intercambio de notas o de otra forma, para aplicar eficazmente procedimientos de arbitraje basados en las disposiciones de los tratados vigentes.

14. Puede hallarse una disposición de arbitraje peculiar en el párrafo 5 del artículo 25 de la Convención entre la República Federal de Alemania y la República de Austria para evitar la doble imposición respecto de los impuestos sobre los ingresos y el capital y el impuesto a la actividad comercial y el impuesto sobre las tierras, firmado el 24 de agosto de 2000. Dicho párrafo dice como sigue (traducción no oficial):

“5. Si las autoridades competentes no pueden resolver una dificultad o duda en cuanto a la interpretación o aplicación de la presente Convención mediante el procedimiento de acuerdo mutuo conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores de este artículo en un período de tres años a partir de la fecha de inicio del procedimiento, los Estados, previa solicitud de una persona a la que se aplique el párrafo 1, estarán obligados a someter el asunto, para arbitraje, al Tribunal Europeo de Justicia en aplicación del artículo 239 del Tratado de la Comunidad Europea.”

15. Esta disposición debe contemplarse en el contexto de la Unión Europea, ya que tanto Alemania como Austria son Estados miembros de la Unión Europea y, por consiguiente, también firmantes del Convenio sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas (véase la sección IV *supra*).

IV. Convenio sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas, celebrado entre las Partes Contratantes en el Tratado por el que se establece la Comunidad Europea, de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE; a partir de ahora, “el Convenio sobre Arbitraje de la CE”)

16. El Convenio sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas, celebrado entre las Partes Contratantes en el Tratado por el que se establece la Comunidad Europea es actualmente el “buque enseña” del mundo en materia de procesos de arbitraje de controversias en torno a tratados fiscales. En el marco del Convenio, los casos de precios de transferencia que no han sido resueltos mediante un procedimiento de acuerdo mutuo durante dos años son remitidos a una comisión asesora, la cual debe emitir un dictamen sobre supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que se le ha remitido el asunto. Las autoridades competentes que son partes en el procedimiento de arbitraje deben, de común acuerdo, adoptar una decisión que suprima la doble imposición en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que la comisión asesora haya emitido su dictamen. Las autoridades competentes podrán adoptar una decisión diferente de la opinión de la comisión asesora. Si no consiguen llegar a un acuerdo, estarán obligadas a actuar de conformidad con ese dictamen.

17. El Código de Conducta para la aplicación del Convenio sobre Arbitraje (90/436/CEE, de 23 de julio de 1990; a partir de ahora “el Código de Conducta”) es un compromiso político de los Estados Miembros emitido por el Consejo de la Unión Europea. Establece directrices en materia de procedimientos para aplicar el Convenio sobre Arbitraje de la CE.

18. El Convenio sobre Arbitraje de la CE y el Código de conducta pueden consultarse en: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxations/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm.

V. El interés de la comunidad empresarial en el arbitraje de las controversias relativas a los tratados fiscales

19. Los representantes de la comunidad empresarial internacional han expresado continuamente gran interés por el proceso de arbitraje en cuestiones fiscales internacionales. En particular, la Cámara Internacional de Comercio de París dio a conocer un Artículo y Comentario de Convenio Bilateral modelo (que puede consultarse en: <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>).

VI. Consideración de la inserción de una cláusula de arbitraje en la Convención modelo de las Naciones Unidas

20. De conformidad con la labor llevada a cabo por el Grupo de Trabajo Conjunto de la OCDE, el hecho de que el proceso actual de procedimiento de acuerdo mutuo no arroje por lo general un resultado rápido y concluyente que

suprima la doble imposición en cualquier caso concreto de procedimiento de acuerdo mutuo puede hacer que los contribuyentes vacilen en comprometer los recursos necesarios para acogerse a ese procedimiento y del mismo modo no establece incentivos para que las autoridades competentes adopten todas las medidas necesarias para asegurar una solución rápida de las cuestiones planteadas. La existencia misma de disposiciones de arbitraje puede alentar a que se utilice más el proceso del procedimiento de acuerdo mutuo ya que tanto los gobiernos como los contribuyentes sabrán desde el principio que el tiempo y el esfuerzo consagrados a ese proceso probablemente den un resultado satisfactorio. Las cláusulas de arbitraje dan a las autoridades competentes un incentivo más para velar por que el proceso del procedimiento de acuerdo mutuo se lleve a cabo eficientemente a fin de evitar la necesidad de procedimientos complementarios posteriores.

21. Las consideraciones del Grupo de Trabajo Conjunto recogidas en el párrafo 20 parecen apropiadas asimismo respecto de las relaciones entre los países desarrollados y en desarrollo. Además, las disposiciones de arbitraje en los tratados fiscales celebrados por países en desarrollo es probable que aumenten el atractivo de esos países para los inversores extranjeros, por tener efectos similares a los de los acuerdos de protección de las inversiones.
