

Carlos Chirinos Sota*

El procedimiento amistoso y el arbitraje obligatorio: Reflexiones en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por el Perú

“Nella determinazione delle imposte l’ufficio fiscale si trova, rispetto alle norme e ai fatti, in una posizione simile a quella del giudice, cioè senza poteri per tenere in considerazione esigenze estranee alla norma da applicare (...) L’ufficio fiscale dovrà quindi determinare l’imposta solo valutando i fatti e applicando le norme”.

(Lupi, Raffaello. *Diritto Tributario. Parte Generale*. Quinta Edizione. Giuffrè Editore. 1998. p. 64)

I. Introducción

Las necesidades de un mundo globalizado exige que los conflictos, sean estos entre los particulares, o entre éstos y el Estado, sean resueltos con la mayor celeridad, en procura y cumplimiento de un principio básico y elemental: la seguridad jurídica. Es así que las inversiones nacionales, así como los capitales extranjeros, requieren de un marco normativo estable, así como del conocimiento, que ante una equivocada interpretación y/o aplicación de la normativa, el conflicto será resuelto en absoluto respeto del exacto sentido de las disposiciones vigentes.

* Abogado. Senior de la División de Tax & Legal de Deloitte & Touche. Estudios de Tributación Internacional en la Universidad de Santiago de Compostela (España) y en la Universidad Austral (Argentina). Posgrado en Tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Adjunto de docencia en el curso de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

Los comentarios vertidos en el presente documento son estrictamente personales y de exclusiva responsabilidad del autor

Ahora bien, en el escenario de la fiscalidad internacional, la exigencia de un marco jurídico claro y certero puede ser algunas veces un tanto dificultoso; sin embargo, el paso de los años y la experiencia internacional va abriendo camino a nuevas figuras e instituciones que, con la renuencia y complicaciones inherentes del Derecho y sus relaciones entre Estados, buscan derivar en un espacio de estabilidad que favorezca las operaciones internacionales. En ese contexto se insertan las instituciones que revisaremos brevemente: el procedimiento amistoso y el arbitraje tributario internacional.

En el supuesto específico del arbitraje tributario internacional, debemos señalar que ha sido estudiado en la doctrina internacional, habiendo sido discutido en diversos foros académicos, lo que nos muestra un estado de la cuestión muy interesante; sin embargo, lo que resulta de importancia ahora es su consideración como un instrumento obligatorio en la resolución de conflictos, cuando exista o pueda existir el peligro de una inadecuada interpretación o aplicación en el marco de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI).

En efecto, el Modelo de CDI aprobado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (conocida por sus siglas en inglés: OCDE) en el 2008 (en adelante, Modelo OCDE 2008), incluye el instrumento comentado como obligatorio ante la ineficacia del Procedimiento de Acuerdo Mutuo¹ entre Estados. Ello, sumado al crecimiento económico de nuestro país, y la negociación de nuevos CDI, hacen propicia la oportunidad para esclarecer algunos aspectos de relevancia de estos procedimientos, incidiendo en la importancia práctica que en un muy corto plazo pueda llegar a tener.

II. La doble imposición internacional

Este fenómeno se produce cuando una empresa es requerida para el pago del mismo impuesto, por el mismo periodo, en dos jurisdicciones distintas. Sería el caso de una empresa domiciliada en el Perú, que como es sabido, tributa por sus rentas de fuente mundial², y que presta servicio a una empresa ubicada, por ejemplo, en Argentina. Para dicho servicio, la empresa peruana envía personal especialista a realizar las labores en este último país. En tal contexto, el fisco argentino le exigirá el pago del impuesto a la

renta por los beneficios que generen dicho servicio, por lo que la pagadora argentina, probablemente, retendrá el impuesto que corresponda, efectuando el pago del diferencial a la empresa peruana.

Ahora bien, el fisco peruano, en razón a que el receptor del beneficio se encuentra domiciliado en nuestro país, exigirá el pago del impuesto sobre la mencionada renta, generándose la siguiente consecuencia: la empresa peruana deberá pagar el impuesto a la renta por el mismo beneficio dos veces, una en el país de residencia del pagador (Argentina) y otra en el país de su residencia (Perú). Esta circunstancia es denominada “Doble Imposición Jurídica”. A decir de ABRIL³, la doble imposición jurídica requiere la configuración de cinco elementos fundamentales: i) Incidencia de dos o más soberanías, ii) Identidad o similitud de impuestos, iii) Identidad del sujeto, iv) Identidad del periodo impositivo y v) acumulación de cargas tributarias⁴.

Este fenómeno explicado debe ser diferenciado de la denominada doble imposición económica, la que implica la “no identidad de sujetos”. VOGEL, refiriéndose a la doble imposición económica, señala que el término es utilizado para describir la situación que surge cuando la misma operación es gravada en dos o más Estados durante el mismo periodo, pero en diferentes sujetos⁵. El ejemplo más conocido de Doble Imposición Económica se produce por el ajuste unilateral de los precios de transferencia. Nos explicamos. Imaginemos que en nuestro caso planteado (entre la empresa peruana y la empresa argentina) las empresas involucradas fueran vinculadas, y a fin de evitar una mayor tributación en el grupo económico (imaginando que en Argentina la tasa del Impuesto a la Renta sea mayor que en nuestro país), la empresa peruana manipula el precio y el servicio es facturado a un importe mayor al que correspondería entre empresas independientes; simultáneamente, la empresa argentina habrá registrado un mayor gasto al que correspondería entre empresas independientes.

En el caso expuesto, la empresa peruana tendrá un mayor ingreso a una menor tasa del Impuesto a la Renta, mientras que su par argentina tendrá un mayor gasto en un país donde la tasa impositiva es mayor. Este escenario sería muy atractivo para el grupo económico, pero seguramente el fisco argentino estará alerta a cuestionar el gasto sobrevaluado, en tanto está mellando la base de recaudación de ese país. Ahora bien, el fisco argentino seguramente determi-

1 En lo que sigue en este documento, utilizaremos indistintamente los términos: Procedimiento de Acuerdo Mutuo o Procedimiento Amistoso.

2 De acuerdo al Artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano, están sujetas a este impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. Agrega que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

3 Citado por SERRANO ANTÓN, Fernando. *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*. Fiscalidad Internacional. Tercera Edición. Centro de Estudios Financieros. 2007. p. 5.

4 Estos dos últimos criterios no son reconocidos de manera unánime por la doctrina internacional.

5 VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. Tercera Edición. Reino Unido. Kluwer Law International Ltd. 1997. p. 10.

nará, bajo las normas de precios de transferencia, el valor de mercado real de la operación, y considerada una porción del desembolso incurrido por la empresa argentina como gasto no aceptado para fines fiscales. Esto que resulta del todo favorable y correcto desde el punto de vista del fisco argentino, no lo será para el grupo económico en su conjunto si es que en el Perú no se acepta la reducción del ingreso en el importe exactamente reducido en Argentina. De no ser aceptado el ajuste en el Perú, en el caso del ejemplo, se producirá una doble imposición económica, pues una misma renta habrá sido gravada dos veces aunque en sujetos distintos. Esta es la doble imposición económica internacional⁶.

Otros supuesto conocido de doble imposición económica está dado por la distribución de dividendos a personas naturales, domiciliadas o no. Como sabemos, una empresa (que genera rentas de tercera categoría) debe efectuar un pago del Impuesto a la Renta Anual de 30%, y si esta empresa tiene accionistas que sean personas naturales, deberá efectuar la retención con la tasa de 4.1% sobre las utilidades distribuidas, las mismas que fueron incluidas ya al momento de calcular el Impuesto a la Renta anual por el 30%. Como se podrá observar, aquí se produce un supuesto de doble imposición económica, en tanto el mismo beneficio es gravado dos veces, aunque en sujetos distintos⁷.

Ahora bien, el Procedimiento de Acuerdo Mutuo y el Arbitraje Tributario Internacional constituyen precisamente instrumentos para enfrentar los supuestos de doble imposición, jurídica o económica, entre países que han celebrado CDI⁸, derivados de su interpretación o aplicación indebida. En el supuesto de la doble imposición económica, el caso paradigmático es el ajuste bilateral sobre precios de transferencia que explicamos en nuestro ejemplo precedentemente; sin embargo, nada obsta para que los Estados puedan utilizar estos procedimientos para otros casos que puedan suscitarse de doble imposición económica, que involucre un entendimiento divergente entre las autoridades de los Estados Contratantes en un CDI.

En ese escenario, en lo que sigue nos focalizaremos en la revisión de los aspectos fundamentales de estos dos instrumentos de resolución de conflictos, al interior de un CDI.

III. El procedimiento de acuerdo mutuo

1. Aproximaciones al Procedimiento de Acuerdo Mutuo

Las autoridades tributarias, aún en el marco de un CDI, no siempre brindan en la práctica una solución integral para los supuestos de doble imposición. Para poner un ejemplo, digamos que en nuestro ejemplo utilizado en el punto anterior, la empresa peruana efectuó el pago del Impuesto a la Renta en Argentina (en tanto el pagador efectuó la retención), y la Administración Tributaria Peruana le niega el derecho a utilizar dicho impuesto pagado como crédito contra el Impuesto a la Renta Peruano, bajo el entendido que el beneficio sólo debió gravarse en nuestro país. Esta situación creada por un distinto entendimiento de las Administraciones Fiscales pondrá en peligro de doble imposición (jurídica) al contribuyente, a pesar de existir un CDI que teóricamente debía solucionar todo riesgo de este tipo.

En tal escenario, en los CDI que siguen el modelo OCDE se reconoce el procedimiento de acuerdo mutuo, a través del cual el contribuyente afectado tendrá el derecho de solicitar a la Administración Tributaria de su país de residencia (en nuestro ejemplo, el Perú) que inicie un procedimiento destinado al logro de un entendimiento con la Administración Tributaria Argentina, respecto a la aplicación del crédito contra el Impuesto a la Renta peruano, debiendo una de ellas corregir el gravamen, buscando evitar que se perjudique al contribuyente con una doble imposición⁹.

En palabras del profesor SERRANO, el procedimiento de acuerdo mutuo constituye una vía de recurso alternativo (...) que no es sino un procedimiento es-

6 Señala EVANS que el término doble imposición económica es utilizado para describir aquellas situaciones en las cuales una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante el mismo periodo, pero por parte de contribuyentes distintos y aún por impuestos disímiles pero que recaen sobre la misma materia imponible. Agrega que la doctrina ha denominado a este fenómeno como “ausencia de identidad en el sujeto”, diferenciándola de la doble imposición jurídica donde existe identidad en el sujeto pasivo. EVANS MARQUEZ, Ronald. Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Colombia. Mc. Graw Hill. 1999. p. 16.

7 El Artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta Peruano señala que: “Las personas jurídicas comprendidas en el Artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas. Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen a favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país (...)”.

8 La doble imposición, como fenómeno, se enfrenta a través de medidas unilaterales, como el uso del Impuesto a la Renta pagado en otro país como crédito contra el Impuesto local; o mediante medidas bilaterales, a través de la celebración de CDI. Escapa al objeto del presente trabajo estudiar estos mecanismos que los Estados adoptan para atenuar o mitigar los efectos de la doble imposición.

9 Aunque nuestro ejemplo es un supuesto típico de doble imposición jurídica, debemos ser enfáticos en señalar que el procedimiento amistoso también puede ser utilizado para enfrentar un supuesto de doble imposición económica. Al respecto, el párrafo 10 de los Comentarios al Artículo 25 del Modelo OCDE 2008 (cuyo valor para interpretar sus disposiciones es de relevancia, como explicamos más adelante) señalan que: “El Artículo 25 suministra a las autoridades competentes un mecanismo que les permite consultarse recíprocamente con la finalidad de resolver, en el contexto de los precios de transferencia, no solamente los problemas de doble imposición jurídica sino también los problemas de doble imposición económica, en particular los procedentes de la inclusión de utilidades de empresas asociadas en virtud del apartado 1 del Artículo 9; los correspondientes ajustes que deben efectuarse en aplicación del apartado 2 del mismo Artículo caen, en consecuencia, dentro del ámbito de aplicación del procedimiento amistoso, tanto en lo que se refiere a la apreciación de su fundamento como en lo que respecta a su cuantía”.

pecial incluido en un convenio internacional y fuera, por tanto, del alcance de la legislación interna de cada Estado. Resalta dicho profesor la naturaleza de este procedimiento, asimilándolo al arbitraje (el cual revisaremos más adelante) en lo siguiente: i) Ambas figuras surgen del derecho privado, ii) En ambas instituciones se requiere que ambas partes (Administraciones Tributarias) acepten, incluso implícitamente, someter el conflicto a estos procedimientos, iii) Ambas instituciones se caracterizan por una falta de rigor formal en su desarrollo, por la flexibilidad y la libertad que poseen los órganos a lo largo de los procedimientos; iv) La equidad de ambas instituciones y v) Ambas instituciones también se caracterizan por la previsión de que ante la aparición de conflictos, éstos sean resueltos por el cauce diseñado al efecto, bien por el propio procedimiento amistoso o el arbitraje, en los propios CDI o como pacto de compromiso¹⁰.

Asimismo, el profesor español, distinguiéndolo del arbitraje, señala que en el procedimiento amistoso las partes no se remiten a la decisión de un tercero, sino que son las propias administraciones tributarias competentes, sin perder su individualidad y sin constituir ningún otro cuerpo de decisión, las que tratan de hallar una solución¹¹. En esa línea de entendimiento, CRUZ DE QUIÑONES agrega que el procedimiento amistoso tiene por objetivo poner de acuerdo a los Estados soberanos en la interpretación y aplicación de los tratados sobre asuntos tributarios internacionales, quedando las autoridades fiscales habilitadas para comunicarse directamente, sin necesidad de acudir a canales diplomáticos, con el fin de adelantar conversaciones que les permitan llegar a un acuerdo¹².

Así las cosas, el procedimiento de acuerdo mutuo se constituye al día de hoy en un instrumento que en la práctica ya ha brindado una solución a supuestos de doble imposición o a escenarios de indebida aplicación de los CDI, a través de las comunicaciones y esfuerzos que llevan adelante las Administraciones Tributarias de los países involucrados. Este procedimiento se encuentra regulado en el Modelo OCDE 2008, por lo que sus referencias tienen que partir de lo señalado en dicho Modelo, de ahí que en las siguientes líneas abordaremos sus contornos a la luz de dicho instrumento internacional.

2. El Procedimiento de Acuerdo Mutuo en el Modelo de Convenio OCDE 2008

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo ha tenido, desde el primer Modelo de Convenio OCDE¹³, un importante rol en la resolución de disputas entre Estados. Se encuentra consagrado en el Artículo 25 del mencionado modelo¹⁴ y se desarrolla en sus cuatro primeros apartados, estableciendo tres tipos de procedimientos, como a continuación explicamos:

a) *El procedimiento amistoso para casos específicos*

El Procedimiento amistoso para casos específicos se regula en los apartados 1 y 2 del Artículo 25 del Modelo OCDE 2008, distinguiéndose la etapa inicial (en el apartado 1) y la fase de coordinación entre las Administraciones Tributarias (en el apartado 2).

Apartado 1 (Fase inicial)

10 SERRANO ANTÓN, Fernando. *La cláusula de procedimiento amistoso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*. La experiencia española y el Derecho Comparado. En: *Crónica Tributaria*. Número 114/2005. p. 143.

11 SERRANO ANTÓN, Fernando. *Ibid.*

12 CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. *Los procedimientos de acuerdo mutuo en asuntos tributarios internacionales*. En: *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Pistone, Pasquale y Taveira; Heleno. Coordinadores. Editorial Abaco. Buenos Aires. 2005. p. 552.

13 El Modelo de Convenio OCDE se actualiza periódicamente, siendo la primera versión del año 1977; sucediéndole las versiones de 1992, 1998, 2000, 2003, 2005 y la última de 2008.

14 El Artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE 2008 señala que:

“1.- Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de los Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso debe ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio”.

2.- La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4.- A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5.- Cuando,

a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente convenio, y

b) las autoridades competentes no pueden ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que dé vigencia al laudo arbitral, dicho laudo será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado”.

El procedimiento amistoso puede ser incoado cuando el contribuyente considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados impliquen o puedan implicar una “imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente convenio”. Ahora bien, respecto de lo que debe entenderse por esta frase, los comentarios al Modelo OCDE 2008¹⁵ señalan en el párrafo 9 que el procedimiento se aplica cuando la medida adoptada entrañe una doble imposición, situación que precisamente el Convenio tiende a evitar¹⁶. Sin embargo, es necesario indicar – y los Comentarios lo señalan también – que el procedimiento amistoso no sólo se inicia cuando se configure un supuesto de doble imposición, sino cuando, sin causar, simplemente se genere una aplicación no conforme con las disposiciones del Convenio¹⁷.

Por otro lado, la norma comentada señala que el procedimiento se inicia con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de los Estados, lo que supondrá que el procedimiento amistoso pueda iniciarse antes o con posterioridad a los procedimientos que la legislación interna del Estado consagre, incluso cuando estos últimos hayan concluido. Esto podría originar una duplicidad de criterios entre la solución que brinde el procedimiento amistoso y los recursos interpuestos internamente, por lo que algunos Estados han reconocido, entre otros, la previa renuncia a todo recurso interno interpuesto como condición para proceder al inicio del procedimiento amistoso.

Respecto del plazo de tres años señalado como término para plantear el procedimiento, éste se

computa desde el momento en que se produzca la primera notificación y/o liquidación respecto de la deuda tributaria relacionada a la equívoca aplicación del Convenio. Resulta importante señalar que el plazo de tres años debe ser considerado a la luz de las siguientes reglas: i) el plazo empieza a contar desde que se produce la notificación de la liquidación (en los supuesto que se concrete un procedimiento de fiscalización), ii) si el impuesto se paga a través de retención en la fuente, desde ese momento, salvo que se demuestre que el contribuyente se informó de la retención con posterioridad, y iii) cuando exista una combinación de acciones de ambos Estados, desde el momento en que se produzca la notificación más reciente¹⁸.

Apartado 2 (Fase de coordinación)

El apartado 2 del Artículo 25 del Modelo OCDE 2008 establece el deber de la Administración Tributaria de iniciar las coordinaciones con su similar del otro Estado, siempre que el reclamo le parezca fundado. Aquí serán válidas las palabras de SERRANO cuando señala que la Administración Tributaria nunca está obligada a iniciar el procedimiento amistoso. El profesor español agrega que las Administraciones Tributarias no están obligadas a encontrar una solución a la diferencia en la aplicación o interpretación de un CDI que da lugar a una imposición no acorde con dicho instrumento, sino que únicamente tienen el deber de utilizar todos los medios necesarios que tengan a su disposición para alcanzar un buen resultado, esto es, existe una obligación de negociar, pero no de resulta-¹⁹.

<?> Los comentarios al Modelo de Convenio OECD constituyen un elemento de importante influencia cuando nos proponemos a interpretar un CDI. Esto es manifestado por VOGEL al señalar que: “(...) this is a marginal assumption intended to show that the Commentaries cannot change existing treaties. Normally, more than one interpretation of a legal provision is defensible. Thus, it is possible that the Commentaries may influence, even decisively determine, the choice between those interpretations”. VOGEL, Klaus. *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*. Bulletin – Tax Treaty Monitor. Diciembre 2000. IBFD. p. 614. En nuestro país, el status de los comentarios al Modelo de Convenio OCDE fue abordado en las Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA de 2008, señalándose en el segundo considerando de la Resolución en la parte referida al tema de los CDI que los comentarios: “Son utilizables en la parte que el CDI respectivo haya seguido el Modelo (OCDE), como un método de interpretación complementario en el sentido del Artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (Convención de Viena), debido a que constituyen parte del trabajo preparatorio de los mismos”. A propósito, el Artículo 32 de la Convención de Viena señala que: “Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deja ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”. En nuestro país, los Convenios vigentes que siguen el Modelo OCDE son los celebrados con Chile, Canadá y Brasil, por lo que el estudio y revisión de los comentarios para interpretar los CDI resulta de suma importancia.

16. Agrega los Comentarios que, entre los casos más comunes, se encuentran:

- Las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente de una parte proporcional de los gastos de dirección y generales de administración de la empresa, en aplicación del apartado 3 del Artículo 7;
- La imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte en exceso de intereses y regalías en aplicación de las disposiciones del Artículo 9, del apartado 6 del Artículo 11 o del apartado 4 del Artículo 12;
- Los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un Convenio que se correspondan, por ejemplo, al Artículo 9 o al apartado 6 del Artículo 11;
- Los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del Convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (apartado 2 del Artículo 4), a si existe un establecimiento permanente (Artículo 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (apartado 2 del Artículo 15), entre otros.

17. Tal es el caso de un Estado que grava una renta dada, en relación con la cual el Convenio atribuye al otro Estado un derecho exclusivo de imposición aun en el supuesto de que este no pudiera ejercerlo por causa de una laguna en su legislación interna (conocido como “Doble No Imposición”). Otro caso se refiere a las personas que son nacionales de un Estado contratante, pero residentes del otro Estado contratante y están sometidas en este último Estado a un trato fiscal discriminatorio conforme a las disposiciones del apartado 1 del Artículo 24 (Párrafo 13 de los Comentarios), entre otros.

18. Esto es mencionado también por MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Coordinador: Néstor Carmona Fernández. CISS. Grupo Wolters Kluwer. 2007. p.555.

19. SERRANO ANTÓN, Fernando. Op. Cit. p.149.

Esta resulta la mayor crítica (entre otras que tiene el procedimiento amistoso tal como lo conocemos) a la estructura del procedimiento amistoso, pues nos lleva a una curiosa defensa del contribuyente por quien precisamente se constituyó en un primer momento en quien lo llevó a la situación de disputa fiscal, en una suerte de “defensa por el enemigo”. Esto resulta una relevante limitación al procedimiento amistoso; sin perjuicio de las bondades que ha demostrado en la práctica para la solución de conflictos en diversos países.

Ribes resume otras limitaciones a este procedimiento, señalando como las principales, las siguientes: i) Lentitud y excesiva duración del procedimiento; ii) Ausencia de uniformidad respecto de la publicación del acuerdo adoptado; iii) Inexistencia de medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado; y iv) Escasa información sobre su funcionamiento y desinterés generalizado de los Estados por el procedimiento amistoso²⁰. Estos son cuestionamientos claros que se han formulado en contra del procedimiento amistoso desde hace mucho tiempo y que, como veremos más adelante, han llevado precisamente a que el Modelo OCDE 2008 incorpore ahora el arbitraje obligatorio como mecanismo de tutela a favor del contribuyente que es perjudicado por la inoperancia y escases de resultados en el marco del procedimiento amistoso.

No debemos dejar de mencionar que ha habido esfuerzos por mejorar diversos aspectos del procedimiento amistoso, especialmente al interior de la propia OCDE, a través de diversos reportes trabajados por el Comité de Asuntos Fiscales, tales como el Reporte denominado “Mejorando el proceso para la Resolución de Conflictos Tributarios Internacionales”. Este documento emi-

tido en Julio de 2004, señaló como propuestas, entre otras, las siguientes: i) Plazos y términos exactos para llegar a un acuerdo entre las Administraciones Tributarias; ii) Transparencia y simplicidad en el procedimiento; iii) Accesibilidad general para todos los aspectos relacionados a la tributación; iv) Inaplicación de intereses y multas a los contribuyentes por el inicio del procedimiento amistoso, de tal forma que no se inhiban en su utilización; y v) Suspensión de la exigibilidad del tributo mientras se tramita el procedimiento^{21 22}.

Finalmente, el apartado 2 señala que, en caso que las autoridades tributarias de los Estados involucrados lleguen a un acuerdo, dicho entendimiento bilateral será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los mencionados Estados. Esto se traduce, finalmente, en la inoponibilidad de los plazos internos, por ejemplo, de prescripción, para el inicio del procedimiento amistoso. Cabe señalar que muchos Estados efectúan reservas a este extremo del artículo, en tanto sus legislaciones internas establecen plazos para cuestionar los actos de la Administración Tributaria, y no pretenden que esos plazos sean desconocidos ante el inicio del procedimiento amistoso²³. En todo caso, de consagrarse en un CDI determinado, su aplicación dependerá de la situación constitucional que el tratado tributario tenga en el orden jurídico interno²⁴.

b) *El procedimiento amistoso de carácter interpretativo*

Otro tipo de procedimiento amistoso resulta de aquél producido por las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del CDI (primera parte del apartado 3 del Modelo OCDE 2008)^{25 26}. Ahora bien, los acuerdos

20 RIBES RIBES, AURORA. *Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: El Borrador de la International Fiscal Association de 27 de septiembre de 2002*. En: Crónica Tributaria. No. 109/2003. IEF Madrid. p. 138-139

21 Citadas por OWENS, OWENS, Jeffrey. *The OECD's Work on Dispute Settlements In Tax Matters: A Progress Report*. Tax Notes International. Marzo 27. 2006. p. 1058.

22 Como se observa, si bien se estaba estructurando una corriente doctrinal por la mejora de este procedimiento, de tal forma que en el corto plazo de produzca una modificación en los Comentarios al Convenio OCDE, no faltaba mucho para que se imponga la posición de aquellos que ya sostenían la consagración de un procedimiento arbitral obligatorio, que fue finalmente incluido en la última versión del Modelo OCDE (2008).

23 En el caso peruano, ninguno de los CDI celebrados incluye esta disposición, como veremos hacia el final de este documento.

24 Señala Atchabahian, citado por ASOREY, que la cuestión relativa a la jerarquía de los tratados en el ordenamiento interno de cada Estado “consiste en determinar si en el derecho tributario internacional cabe asignar preeminencia a las normas derivadas del derecho interno, por sobre las originadas según los mecanismo o en fuentes propias del derecho internacional, o bien a la inversa, son las últimas las que deben prevalecer por sobre las primeras”. ASOREY, Rubén O. *Los Tratados Internacionales y el ejercicio del poder tributario en América Latina*. En: Revista de Derecho Fiscal. Noviembre/Diciembre 2007. No. 5. México. p. 13. En nuestro país se ha asumido que en la relación entre el tratado internacional y el derecho interno, a la luz de la teoría monista e internacionalista, el primero de los mencionados debe ser aplicado inmediatamente y el derecho interno no puede ser opuesto para incumplir las obligaciones entre Estados. Véase la Ponencia General de las Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA 2008 respecto del tema relativo a la Doble Imposición (www.ifaperu.org).

25 El párrafo 52 de los Comentarios señala que, en el marco del procedimiento amistoso de carácter interpretativo, las autoridades competentes pueden en especial: i) completar o precisar el sentido de un término definido en el Convenio de manera incompleta o ambigua para evitar cualquier dificultad; ii) solventar las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante sin alterar el equilibrio y sustancia del Convenio; iii) determinar si, y bajo qué circunstancias, los intereses pueden asimilarse a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre subcapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el país de residencia del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos (por ejemplo, en la desgravación concedida bajo el régimen matriz/filial, cuando esta desgravación está prevista en el convenio bilateral aplicable).

26 GARCÍA NOVOA señala que en el procedimiento amistoso interpretativo, a diferencia del procedimiento amistoso para casos específicos, no es el contribuyente el que inicia el procedimiento. Agrega que se trata de un procedimiento con proyección prospectiva, orientado a resolver casos futuros, y que debe circunscribirse a problemas puramente interpretativos; esto es, debe concurrir una dificultad general de aplicación que afecte a un grupo de contribuyentes, pero que no requiera la modificación del tratado. GARCÍA NOVOA, César. Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición. Colombia. Legis. 2006. p. 63.

a que lleguen las Administraciones Tributarias con la finalidad de otorgar el adecuado alcance a las disposiciones del CDI vinculan a las Administraciones en tanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso (párrafo 53 de los Comentarios)²⁷.

Un aspecto de importancia es la relación que en su momento exista entre el acuerdo interpretativo entre las Administraciones Tributarias de los Estados involucrados y las resoluciones y/o sentencias internas de los Estados Contratantes. Al respecto, resulta de suma importancia lo expresado por MARTIN JIMENEZ, cuando resalta que “(...) el acuerdo amistoso puede ser considerado como un elemento relevante a la hora de interpretar un CDI, pero nada obsta a que el tribunal interno pueda declarar que el procedimiento amistoso interpretativo vulnera el CDI, en el sentido de que, no tienen auténtico carácter interpretativo, sino que su naturaleza es legislativa, y en consecuencia, el tribunal puede no sentirse vinculado por él (...). Los efectos sobre los tribunales dependerán de si el acuerdo interpretativo es o no publicado en el Boletín Oficial del Estado; si es publicado, al margen de los supuestos en que el procedimiento amistoso exceda los límites estrictos de la interpretación, será difícil que un tribunal interno desconozca el procedimiento amistoso, puesto que, en definitiva, aparte de que tiene fuerza de tratado internacional, es uno de los materiales relevantes, a la luz del Artículo 31.³²⁸ de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para interpretar el CDI; si no es publicado, la fuerza del procedimiento amistoso interpretativo se reduce, pues el acuerdo no existirá oficialmente en el ordenamiento”²⁹.

El profesor de la Universidad de Cádiz incide en la importancia de la publicación del acuerdo

interpretativo, calificándolo con fuerza de tratado internacional y como elemento relevante al momento de interpretar el CDI, de acuerdo a la Convención de Viena³⁰. Si el acuerdo no es publicado, será considerado como un documento de importancia al interpretar el CDI siempre que no exceda lo dispuesto en el instrumento internacional. Lo expresado tiene una vigencia y aplicabilidad clara en el contexto de los CDI celebrados por el Perú, llegado el momento de efectuar una interpretación del tratado internacional, en el marco de un procedimiento amistoso³¹.

c) *El procedimiento amistoso de carácter legislativo*

La última parte del apartado 3 del Artículo 25 del Modelo OCDE 2008 señala que las autoridades fiscales de los Estados involucrados también podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el CDI. Sobre el particular, Martin Jimenez señala que ésta es una cláusula problemática puesto que representa una delegación de autoridad a las Administraciones competentes de cada Estado en relación a asuntos o supuestos no tratados en el CDI, por lo que se cuestiona la legalidad de una cláusula de este tipo en los ordenamientos en los que se necesita la intervención del poder legislativo en materias tributarias, protegidos por el principio de reserva de ley³².

El párrafo 55 de los Comentarios al Convenio OCDE señala que, llegado el momento, habrán Estados contratantes cuyo derecho interno impida que el Convenio se complete en aquellos puntos no tratados expresamente en el mismo, o al menos de modo implícito; sin embargo, en esta circunstancia – agrega –, el Convenio podrá completarse mediante un protocolo en el que se

27 Un ejemplo de reciente acuerdo amistoso interpretativo sobre el alcance de las disposiciones del CDI entre dos Estados, es el acuerdo entre España y Estados Unidos sobre las sociedades de responsabilidad limitada estadounidenses, y otras entidades mercantiles consideradas sociedades de personas o entidades no sujetas al impuesto sobre sociedades estadounidenses, publicado en el Boletín Oficial del Estado Español el 13 de agosto de 2009. A través de este acuerdo, entre otros aspectos, ambos Estados se ponen de acuerdo sobre el sentido y alcance de la frase “y cualquier otra agrupación de personas” contenida en el Artículo 3 de dicho CDI.

28 El Artículo 31 de la Convención de Viena señala que: “1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

29 MARTIN JIMENEZ, Adolfo. Op. Cit. 575.

30 A propósito del status legal de los procedimientos amistosos interpretativos, Engelen sostiene que, de acuerdo al Artículo 31.3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, tal posterior acuerdo debe ser tomado en cuenta, junto con el contexto, para propósitos de determinar el significado ordinario a ser dado a los términos del CDI. ENGELLEN, Franciscus Antonius. Interpretation of Tax Treaties under International Law. Holanda. IBFD. Publicaciones BV. 2004. p. 434.

31 GARCÍA NOVOA, refiriéndose al procedimiento interpretativo, señala la importancia de identificar su naturaleza y el rol que adquiere al momento de interpretar un CDI. Sobre el primer aspecto, coincide con quienes sostienen que es esencial averiguar si el procedimiento seguido para concertar estos acuerdos es el propio de los Tratados Internacionales. Respecto de la segunda interrogante, en línea con Engelen, es enfático en señalar que estos acuerdos forman parte del contexto relevante para interpretar un CDI, y si hay que asignarle una naturaleza “contextual” de acuerdo con las categorías previstas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, calificarán como prácticas posteriores a la luz del Artículo 31.3 de la mencionada Convención. GARCÍA NOVOA, César. Op. Cit. p. 65.

32 MARTIN JIMENEZ, Adolfo. Op. Cit. 576.

“... en el Convenio OCDE 2008 se ha introducido el denominado arbitraje obligatorio,(...) consagrándose como una última etapa en el procedimiento amistoso, ante la inoperancia y escasos de logros en determinados casos concretos”.



aborde la cuestión. Sería el caso de nuestro país, en el que la solución para aspectos tributarios no regulados en un CDI deberán ser aprobados mediante un Protocolo, el cual necesariamente deberá seguir los parámetros de aprobación que dispone nuestra Constitución Política, esto es, deberá ser ratificado por el Congreso de la República³³. No obstante ello, ninguno de los CDI que ha celebrado nuestro país ha reconocido este procedimiento.

Es por eso, que en el Convenio OCDE 2008 se ha introducido el denominado arbitraje obligatorio, o también denominado compulsorio, consagrándose como una última etapa en el procedimiento amistoso, ante la inoperancia y escasos de logros en determinados casos concretos. Siendo así, en lo que sigue delineamos los aspectos fundamentales de esta institución, previa mención de los documentos que progresivamente han empujado la implementación de esta figura³⁵.

IV. El arbitraje tributario internacional obligatorio

Hemos destacado hasta aquí las bondades y características del procedimiento amistoso en la práctica internacional, pero los inconvenientes y sus fundamentos, así como la inoperancia que muchas veces la ha tocado, obligaron a buscar otras formas de solución a las aplicaciones indebidas de los CDI. El profesor SERRANO señala, refiriéndose al Procedimiento de Acuerdo Mutuo, que *“aún siendo un instrumento útil en el Derecho Internacional Tributario, hay que señalar su principal punto débil y piedra angular de sus deficiencias, que es el estar muy centrado en anticuados principios del Derecho Internacional Público, como demuestra el hecho de que sólo los Estados son partes del procedimiento, por lo que son los Estados los que deciden sobre la iniciación, el desarrollo y la terminación del procedimiento, sin dejar ninguna posibilidad al contribuyente, incluso en los supuestos en los que tienen que encarar una doble imposición”*³⁴.

1. Antecedentes del Arbitraje Obligatorio

241

Hemos citado en párrafos precedentes el Documento emitido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en Julio de 2004, denominado “Mejorando el proceso para la Resolución de Conflictos Tributarios Internacionales”. Aún cuando este documento versó sobre la mejora de este procedimiento dado los cuestionamientos que se producían en torno a su practicidad, debemos mencionar otros instrumentos que inspiraron el arbitraje obligatorio en la versión 2008 del Modelo OCDE³⁶.

a) *El Convenio Europeo sobre Asuntos de Precios de Transferencia.*

La denominada en su momento, Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea) aprobó el 23 de julio de 1990 el Convenio sobre la Eliminación de la Doble Imposición en conexión con los ajustes de utilidades de empresas vinculadas (Convenio 90/436/CEE). Uckmar señala

33 De acuerdo al segundo párrafo del Artículo 56 de la Constitución Política del Perú, deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

34 SERRANO ANTÓN, Fernando. Op. Cit. p. 168.

35 Existió en su momento una corriente muy intensa en contra de la implementación del arbitraje en materias tributarias, debido a supuestas vulneraciones a la soberanía del Estado. No hay pues tal vulneración, pues los Estados soberanamente deciden someter una controversia a un cuerpo arbitral y no para legislar en materia fiscal, sino para que se apliquen adecuadamente las disposiciones del CDI.

36 Tenemos importantes hechos que han contribuido a la consecución de un arbitraje obligatorio, entre ellos, diversos pronunciamientos de la Asociación Mundial de Abogados. Asimismo, el Institute of German Chartered Accountants y el Business and Industry Advisory Committee de la OCDE son instituciones que han contribuido a la consagración del arbitraje obligatorio.

que, conforme a este Convenio, cuando la rectificación por parte de una sociedad de un Estado miembro no sea acompañada por la correspondiente rectificación de las utilidades de la otra sociedad residente del otro Estado miembro, las autoridades competentes de ambos Estados deberán tratar de llegar a un acuerdo mediante la aplicación de un procedimiento amistoso. Agrega que la verdadera innovación de este convenio es el hecho de establecer un procedimiento arbitral – cuando haya fracasado el procedimiento amistoso –, que deberá ser iniciado automáticamente para eliminar la doble imposición³⁷.

En efecto, de acuerdo a este Convenio, ante la inoperancia del procedimiento amistoso, las partes iniciarán un procedimiento de arbitraje “obligatorio”, el cual indefectiblemente será incoado por el simple paso del tiempo sin haber llegado a una solución que elimine el supuesto de doble imposición (económica) producido por un ajuste unilateral. Si bien hasta la fecha, este Convenio no ha tenido muchos casos que hayan llegado hasta el procedimiento arbitral obligatorio, ello no puede evidenciar su inutilidad; por el contrario, demuestra que los Estados buscan un acuerdo en el marco del procedimiento amistoso, antes de verse obligados a someter la disputa a un tercero, con lo que ello puede implicar. Sin duda que beneficia a los contribuyentes, pues verán a los Estados urgidos de una solución amistosa rápida.

b) *El CDI entre Austria y Alemania*

El CDI entre Austria y Alemania ha sido el primero en establecer un arbitraje tributario obligatorio, el cual se encuentra vigente desde el 2002. Estos dos países han convenido en materializar al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) como institución arbitral encargada de solventar las dificultades que surjan en el seno de este CDI, a través de la cláusula incorporada en el párrafo 5 del Artículo 25, el cual establece que, en defecto de acuerdo vía procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde su inicio por las autoridades competentes, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente así lo requiere, al arbitraje obligatorio del TJCE³⁸.

La importancia de este CDI ha sido trascendental, pues además del privilegio de ser la primera cláusula en el mundo que regula el arbitraje

obligatorio, le ha brindado agilidad y eficacia a la gestión de los conflictos emanados del CDI, propiciando que los contribuyentes no queden desprotegidos ante la inoperancia en las coordinaciones entre las Administraciones Tributarias. A la fecha, debemos mencionarlo, diversos CDI recogen la posibilidad del arbitraje, pero siempre dependiendo de la voluntad de las Administraciones Tributarias, lo que vuelve complicado el logro de un resultado eficaz para el contribuyente³⁹.

c) *La recomendación de la Cámara Internacional de Comercio.*

La Cámara Internacional de Comercio emitió un documento denominado “El arbitraje en las cuestiones de tributación internacional” (1984), pregonando el arbitraje obligatorio en la resolución de conflictos tributarios internacionales. En dicho documento, ya desde aquellos años, proponía al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que se implemente un arbitraje obligatorio cuando el procedimiento amistoso no haya logrado sus objetivos. Incluso señaló que no es suficiente consagrar la posibilidad de dirigirse al arbitraje, pues es claro que tal como se regula el arbitraje en los CDI (e incluso ahora, como veremos), no puede realmente mejorar la protección legal de los contribuyentes⁴⁰.

La Cámara fue clara en resaltar que el Convenio Europeo para Asuntos de Precios de Transferencia que hemos citado precedentemente es un buen ejemplo de que la combinación entre el procedimiento amistoso y el arbitraje obligatorio produce resultados satisfactorios para el contribuyente, asegurando la aplicación uniforme de las disposiciones del CDI en los países involucrados. Este documento emitido por la Cámara Internacional de Comercio fue un importante llamado a la implementación abierta de lo que es ya hoy una realidad en el Modelo OCDE 2008, el arbitraje tributario internacional obligatorio.

d) *El Informe de la IFA de 2002*

En septiembre de 2002, la International Fiscal Association encargó a los profesores William W. Park y David R. Tillinghast un documento público en el que se revisaron los aspectos positivos del arbitraje obligatorio, como una forma de hacer frente a los defectos del proce-

37 Citado por BONELL, Ramón y Adolfo IRIARTE YANICELLI. *Estudios preliminares en España sobre Transfer Pricing*. En: Revista Argentina de Derecho Tributario. Año 13. Enero-Marzo 2005. p. 207.

38 Referencia efectuada por RIBES, Aurora. Op. Cit. p. 144.

39 Podemos adelantar que en el caso peruano, los CDI celebrados con Chile y Canadá contienen una cláusula arbitral opcional (su inicio depende de la voluntad de las autoridades tributarias de ambos Estados). En el caso del CDI con Brasil, no se ha incluido referencia alguna a este procedimiento.

40 ZÜGER, Mario. *ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters*. *European Taxation*. IBFD. Junio. 2001. p. 223.

dimiento amistoso. La propuesta se traduce en la adopción de una doble medida: la adición de una cláusula arbitral al Artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, y al mismo tiempo, el establecimiento de un Protocolo al instrumento bilateral de que se trate, que comprenda los mecanismos necesarios para el desarrollo del procedimiento arbitral.

Respecto de la modificación al Artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, se propuso que se implemente un arbitraje obligatorio inmediato y automático, transcurridos dos años sin que las autoridades tributarias alcancen un acuerdo amistoso. Dicho arbitraje podría tratar cualquier cuestión que derive de la aplicación del tratado, excepto lo relativo al procedimiento amistoso, intercambio de información, extensión territorial, entrada en vigor y terminación del CDI, entre otros⁴¹. El Informe de la IFA de 2002 fue un importante factor en la determinación final de consagrar el arbitraje tributario internacional obligatorio⁴².

2. El Arbitraje Obligatorio en el Modelo OCDE 2008.

El Modelo OCDE 2008 ha incluido un quinto párrafo al Artículo 25, consagrando el Arbitraje Obligatorio, a sola instancia del contribuyente, siempre que se cumplan determinadas condiciones: i) Se haya iniciado el procedimiento amistoso de casos particulares; ii) Las autoridades tributarias no puedan ponerse de acuerdo en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante; y iii) Existan cuestiones irresueltas luego del trámite del procedimiento amistoso⁴³. Una vez cumplidos estos requisitos, el arbitraje tendrá que iniciarse, a requerimiento del contri-

buyente, independientemente de la voluntad de las autoridades tributarias de los Estados involucrados⁴⁴.

El arbitraje, de acuerdo a los Comentarios del Modelo OCDE 2008, no es un procedimiento alternativo; esto es, no puede ser seguido en lugar del procedimiento amistoso. Sólo puede iniciarse cuando, luego de iniciar el procedimiento amistoso, queden aspectos no resueltos entre las Administraciones Tributarias. Y en este escenario, una vez cumplidos los requisitos señalados, el arbitraje se iniciará, cualquiera que sea la voluntad de las Administraciones Tributarias de los Estados involucrados. Esto incentivará la resolución de los conflictos entre los Estados.

Por otro lado, no es un arbitraje automático, pues el contribuyente puede dejar pasar el plazo de dos años de acuerdo al Modelo, propiciando por propia voluntad que los Estados se pongan de acuerdo, aún más allá del plazo inicialmente establecido a su favor. Asimismo, es importante mencionar que, en caso que las autoridades tributarias de ambos Estados acuerden que sus actuaciones se encuentran en línea con las disposiciones del CDI, el contribuyente no tendrá derecho de recurrir al arbitraje, aún cuando exista una doble imposición no regulada en el CDI (párrafo 71 de los Comentarios). Sin embargo, una vez llegados al laudo arbitral, es importante mencionar que el mismo será vinculante para los Estados pero no para el contribuyente involucrado, lo cual es concordante con el hecho que el contribuyente, aún en el arbitraje, tiene escasa o ninguna participación⁴⁵.

Estos son los rasgos esenciales del arbitraje obligatorio contenido en el Modelo OCDE 2008, el cual es un apéndice del procedimiento amis-

41 RIBES RIBES, Aurora. Op. Cit. p. 146.

42 No podemos dejar de mencionar que, desde esta parte del continente, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito (2004), señaló en el apartado 13 de la Resolución sobre el tema de la referencia que el arbitraje internacional obligatorio debe ser el medio que se emplee para resolver las controversias sobre la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios, en tanto mecanismo imparcial y especializado, que infunde seguridad y confianza.

43 La doctrina mayoritaria, como señalaba García Frías, era sólida en señalar que el procedimiento amistoso no constituye en ningún caso una alternativa al arbitraje, sino sólo un primer estadio, de modo que el arbitraje sólo puede y debe entrar en juego cuando falla el procedimiento amistoso. Agrega que el procedimiento amistoso es la principal forma de canalizar las controversias que surjan de la aplicación de los CDIs, y prueba de ello es que en la práctica un número nada despreciable de conflictos se solucionan gracias a él. GARCÍA FRÍAS, Ángeles. *El Arbitraje Tributario Internacional. Una apuesta de futuro para la resolución de conflictos llena de cuestiones pendientes de resolver*. En: Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Pistone, Pasquale y Taveira, Heleno. Coordinadores. Buenos Aires. 2005. p. 613.

44 El párrafo 64 de los Comentarios señala que el procedimiento arbitral analizado no es un recurso alternativo ni adicional: cuando las autoridades competentes alcancen un pleno acuerdo sin cuestiones pendientes en relación con la aplicación del Convenio, no habrá cuestiones irresueltas que puedan remitirse a arbitraje, aún cuando la persona que haya solicitado el procedimiento amistoso no considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes ofrezca una solución idónea. Por consiguiente, el apartado es una extensión del procedimiento amistoso cuya función consiste en mejorar la eficacia de dicho procedimiento, instituyendo que cuando las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en relación con una o más cuestiones que impidan la resolución del caso, sea aún posible llegar a un acuerdo final remitiendo a arbitraje dichas cuestiones irresueltas. Por tanto, conforme a lo dispuesto en este apartado, la solución final del caso sigue proviniendo del procedimiento amistoso, mientras que la resolución de una cuestión concreta que impide el acuerdo amistoso en ese caso se realiza a través del procedimiento arbitral. Este hecho diferencia el proceso instituido en el apartado 5 de otras formas de procedimiento arbitral comercial o público-privado en los que la competencia del órgano arbitral abarca la resolución íntegra del caso.

45 Señala GILDEMEISTER que "(...) the decision would bind the states but not the taxpayer or other "affected" persons who can still reject it. This asymmetry is logical, given that the taxpayer was not a party to the procedure. In fact, extending the binding effect to the taxpayer without giving him comprehensive procedural rights (rights to be heard etc.) would be highly questionable in view of the principle of due process". Asimismo, este autor señala: "(...) on the other hand, the OECD solution has the practical inconvenience of wasted time and resources, should the taxpayer reject the outcome. This waste of resources would be even more annoying when a third "affected" person rejects the outcome so that the taxpayer who, presumably, would be happy to have obtained a mutual agreement after years of waiting, goes away empty-handed". GILDEMEISTER, Arno E. *Arbitration of Tax Treaty Disputes. The 2008 OECD Model for income tax treaties will contain an arbitration clause*. Véase en: www.tax-arbitration.com. 2007.

tos, y que resulta ser una novedad en lo que a mecanismos de resolución de conflictos a escala internacional respecta. Es un fundamental paso de la fiscalidad internacional y que debería progresivamente ser considerado en los CDI que se basen en este Modelo. Será importante que en el caso peruano, los negociadores sean conscientes de la relevancia que para la seguridad jurídica y para la eficacia tiene su reciente inclusión en el Modelo OCDE 2008.

V. Mecanismos de resolución de disputas en los CDI celebrados por el Perú

1. CDI que siguen el Modelo OCDE

Nuestro país ha celebrado CDI con Chile, Canadá y Brasil, los que al día de hoy incluyen en el Artículo 25 (Artículo 24 en el caso del CDI con Brasil) el procedimiento amistoso (y eventualmente el arbitraje⁴⁶, con Chile y Canadá, aunque con contornos muy diferentes al arbitraje obligatorio explicado).

a) *CDI con Chile*

El Artículo 25 del CDI celebrado con Chile recoge el procedimiento amistoso, con importantes diferencias en relación al Modelo OCDE 2008⁴⁷. En primer lugar, en el supuesto del procedimiento amistoso sobre casos particulares, no señala un límite (de tres años) desde la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con el CDI para que el contribuyente plantee el inicio del procedimiento. Esto resulta un aspecto beneficioso para el contribuyente que resalta en este CDI.

Por otro lado, respecto a la fase de coordinación del procedimiento, el acuerdo será aplicado conforme a los plazos y procedimientos que inter-

namente los Estados establezcan (pues no se incluye la última parte del apartado 2 del Modelo OCDE 2008). En este extremo, el CDI pretende ser claro en el sentido que el acuerdo amistoso al que lleguen las autoridades tributarias debe ajustarse en todo lo relativo a su aplicación a los plazos internos. Esto evita que los plazos de prescripción internos, por ejemplo, sean dejados sin efecto cuando se trata de un procedimiento amistoso.

Por otro lado, este CDI no ha reconocido el procedimiento amistoso legislativo, evitando con ello los inconvenientes que un trámite de esta naturaleza podría generar en torno a la discusión sobre su legalidad. Esto reduce su aplicación únicamente al procedimiento amistoso sobre casos específicos y al procedimiento interpretativo, con todos los alcances que hemos esbozado en los párrafos pertinentes.

Finalmente, este CDI reconoce el arbitraje opcional, al cual las autoridades fiscales de ambos Estados podrán recurrir, pero siempre y cuando ambas lo consientan y establezcan los parámetros para su realización (no se requiere consentimiento del contribuyente). A este arbitraje voluntario podrán recurrir si surge alguna duda en la interpretación o aplicación del CDI, provocada por el inicio de un caso particular o por una simple dilucidación de una o unas disposiciones del CDI, siendo vinculante para las autoridades de ambos Estados, y no lo debiera ser para el contribuyente.

b) *CDI con Canadá*

El Artículo 25 del CDI con Canadá reconoce el procedimiento amistoso, también con importantes diferencias con respecto al Modelo OCDE 2008⁴⁸. Este CDI muestra un desarrollo más elaborado en relación a los otros CDI cele-

46 Es importante señalar que la posibilidad de acudir al arbitraje debe encontrarse expresamente señalada en el CDI, pues de no ser así, no se puede suponer que los Estados, al celebrarlo, quisieron implícitamente reconocerlo. En este sentido se ha pronunciado Troya Jaramillo. TROYA JARAMILLO, José Vicente. *Tributación y Arbitraje Internacional (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador)*. En: Impuestos sobre el Comercio Internacional. Uckmar, Altamirano y Taveira. Coordinadores. Marcial Pons. Segunda Edición. 2008. p. 361.

47 El Artículo 25 del CDI con Chile tiene el siguiente texto: "1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional; 2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio; 3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo; 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores; 5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos".

48 El Artículo 25 del CDI con Canadá nos muestra el siguiente texto: "1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha tributación. Para ser admitida, la citada petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implica una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio; 2. La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio; 3. Un Estado Contratante no puede aumentar la base imponible de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos

brado por el Perú que siguen el Modelo OCDE. Respecto del procedimiento sobre casos particulares, el plazo para presentar el requerimiento de inicio del procedimiento es de dos años, en comparación al celebrado con Chile, que no señala plazo, y al Modelo OCDE, cuyo plazo es de tres años, lo que favorece a la Administración Tributaria. Por otro lado, en línea con el CDI con Chile, este CDI no reconoce la última parte del apartado 2 del Modelo OCDE 2008, por lo que será de suma relevancia validar la ejecución del acuerdo amistoso al que hayan llegado las autoridades tributarias con los plazos internos.

Respecto del procedimiento legislativo, este CDI es cuidadoso en señalar que las autoridades fiscales se podrán consultar sobre los casos de doble imposición no previstos en el CDI; sin embargo, resulta cuestionable que un acuerdo eventualmente logrado entre las Administraciones Tributarias pueda ser aplicado directamente en nuestro país. Se requerirá la aprobación de un Protocolo que sea ratificado por el Congreso.

Finalmente, un aspecto que es sumamente encomiable de este CDI es el arbitraje, pues aunque opcional, presenta características muy avanzadas. Reconoce que el arbitraje, para su inicio, requiere no sólo del acuerdo de las autoridades tributarias de los países involucrados, sino también del contribuyente. Esto constituye sin duda alguna un loable avance frente a los otros CDI celebrados por el Perú. Asimismo, establece que el laudo arbitral será vinculante para ambos Estados, y aunque no lo menciona expresamente, no lo será para el contribuyente.

c) *CDI con Brasil*

El Convenio con Brasil reconoce en su Artículo 24 el procedimiento amistoso, el cual, a di-

ferencia del celebrado con Chile y Canadá, no tiene cláusula arbitral, por lo que no es posible este procedimiento en el contexto de este CDI⁴⁹. Como hemos señalado, si no se ha consagrado expresamente la cláusula arbitral, el procedimiento no puede entenderse implícitamente.

Respecto del procedimiento sobre casos particulares, expresamente el apartado 1 señala que el procedimiento deberá iniciarse conforme a los plazos internos de cada Estado (y no dentro de los tres años que establece el Modelo de Convenio OCDE). Esto propicia una interrogante sobre el plazo que tendrá el contribuyente para recurrir al procedimiento. ¿Se deberán considerar los plazos conocidos para reclamar? (20 días hábiles según el Código Tributario) ¿O se requerirá la expedición de alguna norma interna para poder aplicar esta disposición? Ante la ausencia de claridad al respecto, deberá establecer norma que dilucide esta situación.

Por otro lado, este CDI tampoco reconoce la posibilidad del procedimiento amistoso legislativo, por las razones expuestas ya anteriormente.

2. La Decisión 578

El Artículo 19 de la Decisión 578 reconoce el procedimiento de consulta, similar al procedimiento de acuerdo mutuo según la OCDE en el marco de los países andinos⁵⁰; sin embargo, a diferencia del Modelo OCDE, aquí no se inicia el trámite por requerimiento del contribuyente, pues sólo las Administraciones Tributarias están facultadas para coordinarlo, ante dificultades o dudas en la aplicación de la Decisión. Asimismo, se establece como un instrumento útil para enfrentar la evasión y el fraude fiscal⁵¹.

No se establece en la Decisión 578 un procedimiento de arbitraje, ni el órgano que podría ser considerado como dirimente ante una disputa de este tipo. A pesar de haber sido propuesto en diversas oportunidades,

en su legislación interna, y en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia; 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo; 5. Las autoridades de los Estados Contratantes pueden hacer consultas entre ellas a efectos de la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en el convenio y pueden comunicarse directamente a efectos de la aplicación del Convenio; 6. 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, 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”.

49 El Artículo 24 del CDI con Brasil tiene el siguiente texto: “1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente. El caso deberá presentarse de acuerdo con los plazos de la legislación interna; 2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio; 3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo; 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores”.

50 Los tres primeros párrafos del Artículo 19 de la Decisión 578 establecen lo siguiente: “Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión. Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario”.

51 Un caso en el que se podría evidenciar la tramitación de este procedimiento podría ser aquél en que se configure un supuesto de doble no imposición, en el que los Estados podrían iniciar este trámite para solucionar esta consecuencia no deseada por la Decisión.

la Decisión 578 no contiene una disposición referida al arbitraje, por lo que no es una vía para canalizar las dudas o dificultades que surjan por la aplicación de la Decisión. Asimismo, no se tiene claridad respecto de la instancia que podría ser calificada como órgano arbitral, aún cuando se ha propugnado que sea el Tribunal Andino de Justicia.

Nuestra escasa experiencia en soluciones arbitrales respecto de conflictos tributarios internacionales, lamentablemente perjudica medianamente algún intento por avanzar en este terreno; sin embargo, será importante que en el corto plazo se implemente un Protocolo a la Decisión 578 que constituya un arbitraje tributario internacional, como ya se ha efectuado en el marco del Modelo OCDE 2008.

VI. Conclusiones

Nuestro país retoma, aunque no a la velocidad que esperaríamos, la celebración de CDI con diversos países. Actualmente se encuentran en proceso de negociación CDI con Francia, Italia, Reino Unido, Suiza y Tailandia, entre otros. Aún cuando la celebración de este tipo de acuerdos sea sumamente beneficioso para la estabilidad y seguridad que requieren las inversiones extranjeras y nacionales, es inevitable que se produzcan, por dificultades en su interpretación o aplicación, cuestiones que requieran una fluida coordinación entre las autoridades fiscales. Llegado el momento, las autoridades fiscales deberán hacer el

mejor esfuerzo para lograr un acuerdo con su similar del otro país contratante, a fin de encontrar una solución a divergencias en casos concretos, o simplemente cuando haya un aspecto que requiera, de manera general, un pronunciamiento uniforme sobre una cuestión de interpretación general.

En cualquier caso, será de absoluta relevancia que se considere de una manera seria el seguimiento del Artículo 25 del Modelo OCDE 2008 en las negociaciones de los CDI que siguen este Modelo, en tanto se incluye el arbitraje tributario obligatorio, lo que será sumamente favorable para el contribuyente. Este nuevo esquema obligará a las Administraciones Tributarias de los Estados involucrados a encontrar una solución eficaz a las dificultades de interpretación y aplicación en los CDI. Por otro lado, coincidimos con aquellos que han propuesto la inclusión de esta figura en el marco de la Decisión 578, con las características similares al Modelo OCDE 2008, propiciando con ello una solución rápida en la protección del contribuyente. Otra interesante propuesta que seguimos es considerar al Tribunal Andino de Justicia como órgano apto para configurarse como institución arbitral.

Están pues superadas aquellas voces que cuestionaban el uso del arbitraje tributario en la solución de conflictos internacionales, pues hoy ya su inclusión en el Modelo OCDE 2008 exige su consideración en todo CDI, máxime cuando nuestro país está en el centro de la atención de las inversiones extranjeras.