

CONSOLIDACIÓN DEL ARBITRAJE COMO MÉTODO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

AURORA RIBES RIBES

*Profesora Titular de Escuela Universitaria de Derecho Financiero y Tributario.
Doctora en Derecho. Universidad de Alicante (España).*

1. REVITALIZACIÓN DE LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN EL PLANO INTERNO - 2. INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN EL SENO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN - 3. EL ARBITRAJE INTERNACIONAL.

1. REVITALIZACIÓN DE LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN EL PLANO INTERNO

El notable incremento de la litigiosidad al que asistimos en los últimos tiempos, unido a la consiguiente saturación de los órganos jurisdiccionales domésticos, imponen la búsqueda de fórmulas que complementen o sustituyan al proceso judicial, concebido por antonomasia como método tradicional de dirimencia de conflictos.

En efecto, cuando la justicia que se administra difícilmente cumple con los mandatos constitucionales, cuestionando incluso el propio Estado de Derecho, dados los graves perjuicios que a la seguridad jurídica y al derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos comporta la actual lentitud y carestía de la justicia, no es de extrañar que las reflexiones críticas apunten hacia la potenciación de instrumentos alternativos a la actividad jurisdiccional¹. De hecho, por perfecto que fuera el mecanismo de administración de la justicia de un Estado, resultaría prácticamente imposible ca-

1 En el plano científico, esta preocupación ha propiciado la celebración de foros internacionales de debate al respecto, tales como: la "Conference on arbitration procedures in tax treaty law", celebrada del 20 al 23 de septiembre de 2001 en Rust (Austria), bajo la coordinación del Prof. Michael Lang (University of Economics, Vienna); la Jornada de Estudios sobre "Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria", organizada el 9 de septiembre de 2002 por la Scuola di Spezzializzazione in Diritto ed in Economia de la Comunita Europee 'Jean Monet' (cuyos trabajos pueden consultarse en la Rivista de Diritto Tributario Internazionale, Maggio-Agosto 2002); las XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, celebradas en Cartagena de Indias entre el 19 y el 21 de febrero de 2003; o el Congreso sobre "La conflictividad tributaria: origen y soluciones", organizado por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo y la Asociación Española de Asesores Fiscales y celebrado en Santa Cruz de Tenerife (Canarias, España) los días 20 y 21 de marzo de 2003.

nalizar a través del proceso judicial la solución de todos los litigios. Conscientes de estas limitaciones, en la actualidad los Estados no sólo permiten sino que incentivan cada vez en mayor grado otras vías de resolución compatibles con el monopolio estatal de la actividad jurisdiccional, siempre y cuando no constituyan peligro alguno para la paz social.

La mediación, la conciliación, el arbitraje y la negociación, métodos todos ellos a través de los cuales los pueblos primitivos solventaban sus disputas en un principio, representan paradójicamente en nuestros días adecuadas técnicas extrajudiciales al objeto de paliar la insuficiencia del sistema. Bajo la denominación ADR² (Alternative Dispute Resolutions), se agrupan una serie de medios orientados a dirimir las contiendas que surgen en las relaciones sociales con relevancia jurídica, sin implicar el recurso a los Jueces y Tribunales de Justicia, si bien tampoco se hallan necesariamente desligados de éstos, bien entendido que en determinados casos cabrá la revisión judicial de las decisiones emanadas de aquéllos.

En palabras de BARONA VILAR³, “la asunción de las ADR es resultado, uno más, de la globalización como fenómeno de la realidad socioeconómica de la segunda mitad del siglo XX, que se moviliza hacia la búsqueda de fórmulas, medios, técnicas que consigan efectivizar la justicia”. Su objetivo no se cifra sino en

conciliar la exigencia de la seguridad jurídica, unas relaciones jurídicas estables y pacíficas y la necesidad de dinamismo y equidad que impone la Justicia como valor superior de todo ordenamiento jurídico. Además, lejos de poner en peligro la tutela judicial efectiva, el empleo de tales fórmulas alternativas se traduce en un reforzamiento de la garantía constitucional de la tutela de los derechos de los ciudadanos, máxime si se tiene en cuenta que asegura a todo sujeto el acceso a un medio que posibilite efectivamente la solución de su controversia.

No obstante sus similitudes, las indicadas técnicas poseen caracteres propios que las diferencian entre sí, imprimiéndoles un significado y naturaleza diversos que, sucintamente, pasamos a comentar. Así las cosas, mientras en la conciliación interviene un tercero con la finalidad de aproximar las posiciones de las partes en conflicto, pero sin implicarse en la búsqueda de solución alguna, a través de la mediación por el contrario, la función del tercero consiste en buscar el acuerdo de los litigantes mediante la propuesta de una solución al problema planteado⁴. Paralelamente, la negociación constituye una vía en la que las partes observan un protocolo negociador, sin intervención de terceros, que ha de fructificar en un convenio de mayor o menor alcance, en virtud del cual ambas asumen una ‘cuota de ganancia y pérdida’⁵. A diferencia de

2 Modernamente, estas técnicas encuentran su origen en el Derecho Anglosajón y, en particular, en la corriente filosófica ‘Critical Legal Studies’, surgida en la Universidad de Harvard en la década de los treinta y fundamentada en el realismo jurídico enfrentado con el normativismo.

3 Barona Vilar, S.: “Aproximación al movimiento de ADR (Alternative Dispute Resolutions) en EEUU, R.F.A. e Italia”, en Revista de la Corte Española de Arbitraje, vol. XIV, 1998, pág. 57.

4 Advierte Orozco Pardo que, pese a sus matices distintivos, mediación y conciliación resultan confundidas en no pocas ocasiones, buen exponente de lo cual es la Ley peruana de Conciliación de 1997. Orozco Pardo, G.: “Notas acerca de la mediación en el Derecho español”, en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, 3ª época, nº 5, 2003, pág. 743. Nótese, asimismo, que frente a la resolución judicial, la tarea del mediador se concreta en lograr una solución aceptable para ambas partes, y no en determinar lo justo o injusto de la cuestión.

5 En este punto, la negociación colectiva laboral integra el ejemplo paradigmático, al culminar con una especie de norma pactada constituida por el convenio colectivo.

los métodos anteriores, el arbitraje -cuyo detenido examen en el ámbito internacional tributario abordaremos más adelante- supone, en cambio, la resolución de la controversia existente con arreglo a un laudo dictado por un tercero que, generalmente, presenta carácter vinculante para las partes.

Si bien es cierto que estos cauces alternativos de resolución de disputas se encuentran consolidados en ámbitos privados como el civil o el mercantil, no es menos cierto que su aplicación comienza también a proyectarse sobre otros campos y materias tradicionalmente vedados al compromiso y la disponibilidad, flexibilizándose en cierta medida a estos efectos la dicotomía entre Derecho Público y Derecho Privado⁶, en lo que podríamos denominar "la privatización del Derecho Público". Aspectos tales como la contratación mercantil -sobre todo de índole internacional-, los consumidores y usuarios, el transporte terrestre, la materia laboral, los seguros, las relaciones vecinales, determinadas cuestiones de Derecho Penal y el Derecho de familia, entre otros, constituyen ámbitos en los que tales técnicas se hallan institucionalizadas desde hace tiempo.

Desde una perspectiva de Derecho Comparado, se aprecia que el instituto de la mediación goza de considerable trascendencia en **Estados Unidos** (en adelante, EEUU), donde proliferan incluso organizaciones profesionales de mediadores como la llamada SPIDER (Sociedad de profesionales para la reso-

lución de controversias), cuya función radica en prestar su asistencia en sectores diversos como el laboral, la construcción, las disputas familiares o los seguros privados. Conocido como 'minitrial', este procedimiento ampliamente utilizado por grandes compañías y organizaciones, se resuelve en la celebración de una primera reunión conjunta entre los litigantes y en varias posteriores por separado, con el fin de entender la interpretación que cada parte efectúa del conflicto, persuadirles de la necesidad de objetivizar el mismo y concienciarles de que la negociación representa la vía más rápida y eficaz de dirimir los mutuos problemas, siendo para ello preciso efectuar algunas concesiones⁷. En el 80 por ciento de los casos se llega al acuerdo.

Concebida la mediación como algo más que una mera negociación asesorada, pero menos que un arbitraje dirimente, cabe destacar los programas piloto de mediación en la órbita tributaria promovidos recientemente por el Internal Revenue Service (en adelante, IRS) estadounidense. Desde 1995 es posible someter a un programa en fase de prueba de mediación asuntos de cuantía igual o superior a 10 millones de dólares. La mediación se reputa un cauce particularmente útil a este respecto, siendo susceptibles de consideración a través de la misma todos aquellos expedientes objetivos relacionados con cuestiones de valoración, indemnizaciones, transferencias de precios, venta de equipos informáticos y lease-backs,

6 Como afirma Lorca Navarrete, el arbitraje regulado en el Proyecto de Ley de Arbitraje (hoy, Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje) ya no es técnicamente un arbitraje de Derecho Privado, al haberse excluido de su articulado cualquier referencia al mismo como nota caracterizadora de la 'libre disposición' en el vigente Derecho de Arbitraje. Lorca Navarrete, A.M^a.: "Algunos apuntes metodológicos sobre el Proyecto de Ley de Arbitraje", en La Ley nº 5904, 1 de diciembre de 2003, pág. 3.

7 Véase: Coulwson, R.: "La conciliación, la mediación y el minitrial", en Boletín especial del Tribunal Arbitral de Barcelona, 1990, págs. 33 y ss.

depreciaciones, etc. En defecto de acuerdo en fase de apelación administrativa, el contribuyente puede solicitar que la controversia se someta a mediación, antes de que al caso se le asigne un número de causa ante la Corte Tributaria norteamericana (U.S. Tax Court)⁸.

En julio de 1998, la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS (Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act, P.L. 105-206) vino a instaurar el Programa de Prueba de Mediación en el IRS, como último intento de carácter administrativo para solventar aquellos asuntos objetivos de importe no superior a un millón de dólares (según el Comunicado 98-99), cuya resolución no hubiera sido posible a través de la Oficina de Recursos (o Apelaciones)⁹ del IRS¹⁰. Con todo, se prevé la aprobación en breve de una nueva normativa en base a la cual se permitiría la mediación en desacuerdos, cualquiera que fuera el volumen de deuda, siempre que cumplieran determinados requisitos. De ahí que en la

realidad práctica el IRS esté admitiendo la mediación en algunos casos todavía no contemplados en la regulación vigente, ya en razón a su cuantía ya a sus características, con apoyo en consideraciones particulares o *ad hoc*¹¹.

En la misma línea, el IRS ha puesto en marcha recientemente el "Programa de Prueba de Mediación de vía rápida" (Fast Track Mediation) en cuatro ciudades estadounidenses. De conformidad con el mismo, el IRS y el contribuyente podrán solicitar de modo conjunto al funcionario de Recursos su mediación en una disputa de naturaleza objetiva que haya quedado sin resolver durante la inspección o auditoría. El IRS considera que estas desavenencias podrían solucionarse en un plazo de dos a tres semanas y, en cualquier caso, los contribuyentes conservarían la posibilidad de acudir a la vía de recurso tanto en ausencia de resolución mediante este sistema, cuanto frente a las decisiones derivadas del citado procedimiento¹².

- 8 El 16 de noviembre de 1998 se inició la implementación de un programa de prueba de dos años de duración para asuntos de cuantía igual o superior a un millón de dólares. Lucas Mas, C.O.: "La mediación y otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense. Especial referencia a las actuaciones del IRS (Internal Revenue Service)", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 269, 2003, págs. 608 y 609.
- 9 Creado en 1927, este organismo tiene por objetivo "resolver las controversias tributarias sin litigio", de acuerdo con los principios de justicia e imparcialidad. Si bien tras la mencionada Ley de 1998, el nuevo artículo 7123 del Internal Revenue Code (IRC) ordena a la Secretaría del Tesoro que dicte las normas de procedimiento a seguir en la mediación no preceptiva de cualquier asunto no resuelto en el estadio de apelaciones (o recurso administrativo), ya con anterioridad a la promulgación de este precepto el cometido de la Appeals Office se configuraba como un tipo de procedimiento alternativo de resolución de conflictos a través del cual, a mayor abundamiento, gran parte de los asuntos sometidos a revisión resultaban solucionados. Lucas Mas, C.O.: "La mediación (...)", Ob. cit., pág. 612.
- 10 No obstante la conclusión del Programa piloto original de mediación el 15 de noviembre de 2000, el IRS anunció formalmente el 16 de enero de 2001 la prórroga por período de un año de dicho Programa, con vistas a analizar su interacción con los restantes sistemas de ADR. Asimismo, mediante el referido comunicado publicado en el Boletín del IRS se procedió a la modificación de la estructura de personal de la Oficina de Recursos, reorganizando los cargos y denominaciones originarios previstos en el Comunicado 98-99. Lucas Mas, C.O.: "La mediación (...)". Ob. cit., pág. 617.
- 11 Lucas Mas, C.O.: "La mediación (...)". Ob. cit., págs. 608 y 613.
- 12 A este novedoso mecanismo, implantado en Hartford (Connecticut) y Denver (Colorado), entre otras ciudades, podrán acogerse aquellos contribuyentes con propuestas de impuestos impagados a las que todavía no se haya asignado número de causa y cuyo valor no supere los 100.000 dólares. Véase, más extensamente: Lucas Mas, C.O.: "La mediación (...)". Ob. cit., págs. 618-624.

Ciñéndonos al arbitraje, la Oficina de Recursos ha incluido asimismo entre los ADR este mecanismo con vistas a la solución de controversias objetivas similares a aquéllas susceptibles de mediación, con independencia del *quantum* al que se refieran. El Programa de ensayo, que inició su andadura el 18 de enero de 2000, tenía prevista una duración de dos años y comprendía sólo aquellos asuntos no resueltos satisfactoriamente ni en apelación administrativa ni a través de la mediación¹³. Con idéntica filosofía, el IRS norteamericano ha establecido, por último, un nuevo programa piloto de ADR denominado 'Comprehensive Case Resolution Pilot Program', diseñado para acelerar la resolución de conflictos tributarios con grandes empresas que correspondan a ejercicios no prescritos y estén o hayan sido objeto de investigación, sin haber alcanzado todavía el estadio judicial. El sistema en cuestión consiste en acumular determinados asuntos que se hallen en distintos niveles de revisión ante el IRS, resolviéndolos a través de un procedimiento único global mediante la articulación de comisiones paritarias y reuniones que busquen el acuerdo con los funcionarios del IRS¹⁴.

Expuesto cuanto antecede, no cabe sino constatar el interés con que en el ámbito tributario estadounidense han resurgido las diversas fórmulas de resolución de conflictos ajenas al proceso judicial, como prueba el hecho de que el IRS proporcione a los contribuyentes una amplia variedad de oportunidades

de acuerdo desde la fase inspectora hasta el conocimiento del caso por los tribunales, obviando así la lenta, cara, gravosa e incierta resolución de los asuntos controvertidos que conlleva un pleito prolongado y su ulterior revisión judicial.

Acusado relieve adquiere también esta honda preocupación en determinados países de Latinoamérica, así como en España, donde la búsqueda de medios alternativos a la actividad jurisdiccional en el campo tributario constituye un tema de primera actualidad.

Al margen de la transacción, alojada en el Modelo de Código Tributario para América Latina y en el Código Tributario de Brasil¹⁵, conviene destacar la existencia del denominado 'convenio o concordato tributario' previsto en el ordenamiento jurídico del Ecuador. La génesis de este instrumento se remonta al Código Fiscal del Ecuador de 1963 que, cumpliendo las funciones de ley general tributaria, rigió hasta la expedición del Código Tributario de 1975, hoy en vigor. Sus artículos 159 a 165 albergaron la regulación detallada de esta figura que, sin embargo, dejó de tener aplicación posteriormente al no ser incluida en el Código Tributario de 1975. Ya en 1993 se reinstauró el 'convenio tributario' a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, suprimiéndose de nuevo en 1996 como consecuencia de los abusos que su puesta en práctica generó.

Siguiendo a TROYA JARAMILLO¹⁶, las principales características del mismo podrían enunciarse como sigue:

13 Lucas Mas, C.O.: "La mediación (...)". Ob. cit., págs. 610 y 611.

14 Lucas Mas, C.O.: "La mediación (...)". Ob. cit., págs. 624 y 625.

15 Véase: Taveira Torres, H.: "Medidas alternativas para la resolução de conflitos entre Administração e contribuintes - o experiencia brasileira", en Rivista di Diritto Tributario Internazionale, Maggio-Agosto 2002, pág. 136.

16 Troya Jaramillo, J.V.: "Tributación y arbitraje internacional (El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del I.V.A. en el Ecuador)", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 269, 2003, págs. 443 y 444.

- Se trata de una modalidad de la determinación mixta, llevada a cabo mediante el concurso de los contribuyentes y la Administración. Una vez facilitada la información de relevancia fiscal por parte de aquéllos, la Administración determina la obligación tributaria. El convenio integra, por tanto, un acto administrativo *sui generis* y no un acto transaccional en los términos del Derecho Privado.
- Resulta aplicable al Impuesto sobre la Renta, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre los Consumos Especiales.
- Su duración máxima es de tres años, pudiéndose renovar por períodos iguales. Además, durante su vigencia cabe que sea modificado o denunciado de común acuerdo cuando surjan nuevos elementos de juicio.
- El carácter definitivo que se otorga a los términos derivados del convenio, a los que el sujeto pasivo se ha adherido previamente, imposibilita que la Administración Tributaria pueda acometer cualquier eventual investigación posterior.

En suma, la diferencia fundamental entre el primigenio 'convenio tributario' alojado en el Código Fiscal de 1963 y el que se residenciaba en la Ley de Régimen Tributario reformada en 1993, estriba en la naturaleza extraordinaria del primero, toda vez que el recurso a dicho convenio sólo era posible para fijar la obligación tributaria cuando los hechos relativos a la misma no eran susceptibles de una determinación exacta.

Por lo que concierne al estado de la cuestión en España, una sucinta aproximación revela que también en nuestro país se reproducen miméticamente los caracteres de los que adolece la Administración de Justicia en los Estados de nuestro entorno¹⁷. Como ya pusimos de manifiesto, la potenciación de las técnicas alternativas al proceso judicial es claramente cíclica y se corresponde con épocas de agudización de la crisis que padece la actividad jurisdiccional.

Partiendo de estas premisas, no es de extrañar el gran predicamento que ha alcanzado el mecanismo arbitral a nivel interno, regulado con carácter general por la Ley 60/2003, de 23 de diciembre¹⁸, y cuya virtualidad se proyec-

17 La necesidad de descongestionar la grave situación en la que se hallan los órganos jurisdiccionales resulta igualmente patente en países como Alemania, Bélgica o Francia. A tal efecto, en Alemania se recurre extrajudicialmente a un sistema organizado por las Cámaras de Comercio e Industria ("Schlichtungstellen der Industrie und Handelskammern"), utilizado anualmente en alrededor de 10.000 litigios, llegándose a la solución por mutuo acuerdo en el 90% de los mismos. Sin ánimo exhaustivo, conviene recordar también la subsistencia en los antiguos territorios prusianos del Schiedsman, órgano conciliador designado por las Administraciones locales y con atribuciones en pequeñas infracciones y litigios civiles, cuyas funciones asume en Hamburgo la Öffentliche Rechstaufkunt und Vergleichsstelle (ÖRA).

En Bélgica cabe destacar la creación de un procedimiento arbitral ("geschillen commissie"), cuyos efectos se proyectan respecto a los consumidores, agencias de viajes, lavanderías y tiendas de muebles. Esta tendencia dirigida a posibilitar la composición a extramuros del proceso revisite también acusado carácter en Francia donde, desde 1978, opera la figura del 'conciliateur', que interviene a instancia de los contendientes o a petición del órgano judicial con vistas a propiciar el acuerdo entre las partes con anterioridad al desarrollo del proceso. Pedraz Penalva, E.: "El proceso y sus alternativas", en: VVAA: 'Arbitraje, mediación y conciliación', Cuadernos de Derecho Judicial vol. XXVII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, págs. 31 y 32.

18 Publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 309, de 26 de diciembre de 2003, la nueva Ley de Arbitraje incorpora avances técnicos y atiende a las actuales necesidades de la práctica arbitral, particularmente en lo que atañe a los requisitos del convenio arbitral y a la adopción de medidas

ta asimismo a través de normativas especiales en ámbitos específicos¹⁹ tan trascendentales como el consumo, los seguros privados, la propiedad intelectual, los transportes terrestres, el deporte, las cooperativas, los montes vecinales en mano común o las empresas turísticas, sin olvidar su significativo papel en órbitas tales como el Derecho Penal del menor, el Derecho Civil de familia y la materia laboral²⁰.

En definitiva, si bien el arbitraje se configura como una de las fórmulas alternativas al proceso judicial más atractivas²¹, como prueban las experiencias obtenidas a través de este cauce de resolución de disputas no sólo en el Derecho Comparado sino también en diversos sectores de nuestro ordenamiento interno²², cabe lamentar su ausencia en la reciente Ley General Tributaria²³ de

2003 (en adelante, LGT) donde, pese a las reiteradas propuestas doctrinales formuladas al respecto, ninguna referencia expresa al mismo se recoge, vedando de esta forma su eventual utilización en sede tributaria.

La viabilidad del arbitraje en este terreno se fundamenta en el artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), que regula la terminación convencional de los procedimientos administrativos a través de la celebración de pactos, acuerdos o contratos entre la Administración y los particulares, y cuyo contenido resulta aplicable supletoriamente al ordenamiento tributario²⁴. De hecho, la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la

cautelares. Inspirada en la Ley Modelo elaborada por la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, de 21 de junio de 1985, se estructura en nueve Títulos, siendo destacable la previsión por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico de aquellos casos en los que un arbitraje es internacional. En sustitución de la anterior Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de Arbitraje, la nueva regulación legal entró en vigor el 26 de marzo de 2004.

- 19 Destaca igualmente su proyección en el campo de la electricidad y de las telecomunicaciones, habida cuenta de la amplia actividad arbitral que a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones otorga la Ley 12/1997, de 24 de abril, de Liberalización de las Telecomunicaciones. De otro lado, a nivel supraestatal se advierte también un importante desarrollo del arbitraje en lo que al Derecho Comunitario de la competencia se refiere. Gómez-Reino y Carnota, E.: "El arbitraje administrativo en el Derecho de la competencia", en Revista de Administración Pública nº 162, 2003, págs. 8 y 15.
- 20 Véase sobre este tema, aunque todavía bajo la vigencia de la antigua Ley de Arbitraje de 1988: Cordón Moreno, F.: "El arbitraje en el Derecho español: interno e internacional", Aranzadi Editorial, Pamplona, 1995; Gaspar Lera, S.: "El ámbito de aplicación del arbitraje", Aranzadi Editorial, Pamplona, 1998.
- 21 Aspecto destacable de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en relación con el tema analizado, es su indiscutible carácter a favor del arbitraje, así como la omnipresencia de este método extrajudicial a lo largo de la misma. En opinión de Ruiz Jiménez, esta novedosa circunstancia responde a la tendencia actual de hacer derivar los conflictos, en la medida de lo posible, hacia la esfera de los sistemas alternativos de resolución de controversias. Ruiz Jiménez, J.A.: "La ubicuidad del arbitraje en la LEC 1/2000", en Revista vasca de Derecho Procesal y Arbitraje nº 1, 2001, págs. 27 y 32.
- 22 En esta dirección, conviene subrayar el relevante papel desempeñado por el Tribunal Arbitral de Barcelona (TAB), cuyo XV aniversario desde su creación en 1989 celebramos el pasado mes de marzo de 2004.
- 23 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 302, de 18 de diciembre de 2003 y cuya entrada en vigor se produjo el 1 de julio de 2004.
- 24 Los acuerdos a los que se refiere el artículo 88 LRJPAC no pueden versar sobre materias no susceptibles de transacción, pero la norma administrativa no concreta cuáles son estas materias. El

reforma de la LGT (creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000) se pronunció en sus Informes, de modo casi unánime, a favor de la introducción de la vía arbitral como método tendente a reducir la conflictividad tributaria. Conviene significar, con todo, que no existió idéntico consenso en el seno de la Comisión en cuanto al modelo de arbitraje que debía implantarse, sugiriéndose hasta tres alternativas²⁵ distintas que cabe enunciar como sigue: 1. Arbitraje en Derecho, encomendado a órganos administrativos especializados y de carácter obligatorio para determinadas cuestiones, algunas limitadas cuantitativamente; 2. Arbitraje en equidad, encomendado a órganos colegiados ajenos a la Administración, de carácter voluntario y limitado a asuntos de reducida cuantía; 3. Arbitraje no limitado por razón de la cuantía.

La falta de previsión del mecanismo arbitral ya en el Anteproyecto de la LGT, informado en el Consejo de Ministros del 28 de febrero de 2003, fue criticada asimismo desde sectores profesionales tales como la Asociación Española de Asesores Fiscales²⁶ (en adelante, AE-

DAF), siendo rechazable desde nuestro punto de vista que el legislador desoyera de nuevo tal reivindicación, configurando al arbitraje como el gran ausente en la nueva LGT²⁷ española de 2003.

2. INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO EN EL SENO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

De modo incuestionable el procedimiento amistoso ha cumplido hasta la fecha un importante papel como método de solución de las controversias derivadas de los convenios de doble imposición, ante la imposibilidad de acordar por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria. En este sentido, su principal mérito radica en haber producido resultados satisfactorios en su conjunto, sobre todo teniendo en cuenta que tal procedimiento representa el máximo de lo que los Estados contratantes están dispuestos a aceptar en esta materia²⁸.

Sin perjuicio de ello, la puesta en práctica del cauce amistoso ha revelado

artículo 1814 del Código civil dispone que no se puede transigir sobre el estado civil de las personas, sobre las cuestiones matrimoniales, ni sobre alimentos futuros, sin embargo, no existe ningún precepto en Derecho Público que prohíba la transacción, lo que permite afirmar que la misma tiene cabida en este sector del ordenamiento siempre que exista una relación jurídica incierta a la que las partes pretendan dar una solución mediante concesiones recíprocas y se respeten los demás límites establecidos. Delgado Piqueras, E: "La terminación convencional del procedimiento administrativo", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 207; Serrano Antón, F: "La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales", Asociación Española de Asesores Fiscales, monografía nº 9, Madrid, 1996, pág. 60.

25 Sobre el contenido de estas tres propuestas, véase: Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT, primera versión; Madrid, 6 de febrero de 2001, págs. 253-263.

26 Informe de la AEDAF al Anteproyecto de LGT. Gabinete de Estudios AEDAF, 31 de marzo de 2003, págs. 52-54.

27 En cualquier caso, la inexistencia de una prohibición explícita del arbitraje en el texto legal deja abierta, en nuestra opinión, la posibilidad de entender aplicable en determinados casos la norma sobre transacción y arbitraje prevista en la nueva Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

28 Véase: Apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE.

la existencia de numerosas deficiencias, que no vienen sino a reducir su virtualidad, configurándolo, en definitiva, como un mecanismo insuficiente al objeto de resolver los problemas hermenéuticos a que dan lugar los tratados de doble imposición. Conviene matizar, a este respecto, que nuestro análisis se circunscribe al procedimiento contemplado en el artículo 25(3), primera frase, del Convenio Modelo para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, elaborado por la Organización de cooperación y desarrollo económico (en adelante, CM OCDE)²⁹, y no a los aspectos perfectibles del procedimiento amistoso en sentido estricto -que se polarizan en la escasa participación y derechos que ostenta en el mismo el contribuyente, así como en la nula o insuficiente normativa interna dictada para su desarrollo³⁰ en la mayoría de los Estados-. Con todo, en buena lógica, algunas de las críticas dirigidas contra el procedimiento interpretativo pueden extenderse, asimismo, al procedimiento amistoso en sentido estricto regulado en el artículo 25(1).

A modo de síntesis, tales causas de insuficiencia, puestas de relieve por la

práctica unanimidad de la doctrina, son las siguientes:

1. Inexistencia de obligación alguna de las autoridades competentes de lograr un acuerdo, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica para los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución en torno a la controversia hermenéutica planteada.

En otros términos, el éxito del procedimiento amistoso queda condicionado a la capacidad de negociación de las autoridades competentes³¹, a las que se confiere una excesiva libertad³² que, a su vez, no redundará sino en un alto riesgo de que la divergencia entre los Estados permanezca, al insistir ambos en sus respectivas interpretaciones y no estar obligados a clarificar necesariamente la cuestión, sino sólo a esforzarse todo lo posible en tal dirección.

Esta mera obligación de hacer, o '*pactum de negotiando*', atendida la imposibilidad de imponer a las partes una obligación de resultado, se erige sin duda en la deficiencia más importante del procedimiento que nos ocupa, habiendo concentrado tanto la crítica de los estudiosos³³ cuanto la de instituciones

29 La vigente versión del citado CM OCDE fue aprobada el 28 de enero de 2003.

30 Hinnekens, L.: "The Tax Arbitration Convention. Its significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law", en *EC Tax Review* n° 2, 1992, pág. 78.

31 Rodrigues Pardal, F: Informe nacional de Portugal. Congreso de la International Fiscal Association (IFA) sobre "Tramitación y práctica de los procedimientos amistosos" (Berlín), en *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. LXVIa, 1981, pág. 356; Bricker, M.P.: "Arbitration procedures in tax treaties. A first Israeli tax treaty includes an arbitration clause - But do such clauses really matter?", en *Intertax* vol. 26, n° 3, 1998, pág. 102; Van Raad, K.: "International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application", en *Intertax* vol. 29, n° 6-7, 2001, pág. 1093; Vázquez Del Rey Villanueva, A.: "La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el convenio impositivo entre España y Estados Unidos", en *Revista de Contabilidad y Tributación* n° 192, 1999, pág. 111.

32 Gest, G., Tixier, G. y Kerogues, J.: "Droit Fiscal international", 2ª edición, Librairies Techniques, Paris, 1979, pág. 190, al citar la significativa frase de Maxime Chrétien en el sentido de que las autoridades competentes tienen "la vie des conventions (...) entre leurs mains unies ou séparées".

33 Koch, K.: Informe general. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 138; Dalimier, G.: "L'évolution des conventions internationales sur les doubles impositions (Réflexions sur le nouveau Modèle de l'OCDE)", en *Journal de Droit International* 1978, pág. 504; AZZI, J.: "Tackling tax tre-

tales como la Cámara de Comercio Internacional³⁴.

2. Lentitud y excesiva duración del procedimiento.

No obstante la flexibilidad que caracteriza a la vía amistosa, se impone la necesidad de acelerar su tramitación con vistas a la conclusión del procedimiento en un período temporal inferior al que resulta habitual en nuestros días. La falta de control no sólo en relación con su inicio sino también en cuanto a

su terminación, dada la ausencia de cualquier previsión de un límite temporal en este punto que compela a los Estados a ajustarse a dicho espacio temporal, se traduce en una excesiva dilatación del procedimiento³⁵ que a nadie favorece, perjudicando sobre todo al particular interesado³⁶.

Pese a las recomendaciones efectuadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su Informe³⁷ sobre el Procedimiento Amistoso de 1984, in-

aty tensions: time to think about an International Tax Court", en *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 52, nº 8-9, 1998, pág. 346; Maktouf, L.: "Resolving international tax disputes through arbitration", en *Arbitration International* nº 4, 1988, pág. 41; Guttentag, J.H. y Misback, A.E.: "Resolving tax treaty issues: a novel solution", en *Bulletin for International Fiscal Documentation* nº 8-9, 1986, pág. 351; Rodríguez Ondarza, J.A. y Rubio Guerrero, J.J.: "Comentarios al nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (1992)", en *Actualidad Tributaria*, tomo 1994-2, pág. D-1423; AVERY JONES, J.F. y otros: "The legal nature of the mutual agreement under the OECD Model Convention" (I), en *British Tax Review* 1979, pág. 337; Goldberg, S.H.: "USA: competent authority", en *Bulletin for International Fiscal Documentation* nº 10, 1986, pág. 433; Farré Español, J.M.: "La doble imposición. Modelo OCDE 1992", Ed. Einia, Barcelona, 1994, pág. 292; HUND, D.: "Towards a revised OECD-Model tax treaty?", en *Intertax* nº 6, 1989, pág. 222; Casero Barrón, R.: "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista" (I), en *Carta Tributaria* nº 288, 1998, pág. 2; Hinnekens, L.: "The Tax Arbitration Convention (...)", Ob. cit., pág. 79; Skaar, A.A.: "The legal nature of mutual agreements under tax treaties", en *Tax Notes International* vol. 5, nº 26, 1992, págs. 1447 y 1448; Palao Taboada, C.: "El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición", en *Hacienda Pública Española* nº 16, 1992, pág. 327; Strobl, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 187.

- 34 Borrás Rodríguez, A.: "Los convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales", en: *VVAA: 'Estudios de doble imposición internacional'*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 70; Baker, P. H.: "Double Taxations Conventions and International Law", 2ª edición, Sweet & Maxwell, London, 1994, pág. 428.
- 35 Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)", Ob. cit., pág. 102; Runge, B.R.: "The German view of the prevention and settlement of international disputes on tax law", en *Intertax* vol. 25, nº 1, 1997, pág. 4; Hund, D.: "Towards (...)", Ob. cit., pág. 222; Hinnekens, L.: "The Tax Arbitration Convention. (...)", Ob. cit., págs. 79 y 96; Goldberg, S.H.: "USA: (...)", Ob. cit., pág. 433; Strobl, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 187; Koch, K.: Informe general. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 138; Kramer, R.D.: Informe nacional de Países Bajos. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 341; Söderholm, R.: Informe nacional de Finlandia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 293; Sato, M.: Informe nacional de Japón. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 331; Cole, R.T., Huston, J. y Weiss, S.: Informe nacional de EEUU. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 279; Friezer, M.: "The mutual agreement procedure in Australia", en *Australia Tax Forum* nº 7, 1990, pág. 78.
- 36 Sivalingam, S.: "Tax treaties-Do they help?", en *Asia-Pacific Bulletin* vol. 3, nº 4, 1997, pág. 116, al señalar que la máxima "justice delayed is justice denied", resulta aparentemente desofda en la práctica por algunas autoridades competentes.
- 37 Parágrafos 92, 94 y 106, en los que se sugería el incremento de los encuentros personales entre las autoridades competentes, así como una mayor implicación de los órganos jerárquicamente inferiores, pero en ocasiones trascendentales para la positiva conclusión del procedimiento.

corporadas posteriormente al apartado 30 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE, la excesiva duración continúa siendo un grave inconveniente, que disminuye en grado notable la eficacia práctica del procedimiento amistoso.

3. Ausencia de uniformidad respecto a la publicación del acuerdo adoptado.

La diversidad de criterios existentes, según los Estados, en lo que concierne a la publicación de los resultados del procedimiento amistoso conlleva, en no pocas ocasiones, que la solución alcanzada quede privada de toda publicidad, en claro detrimento de la mayor eficacia de que sería acreedor este mecanismo en caso contrario.

Son numerosos, en este orden de ideas, los autores³⁸ que reclaman una mayor homogeneidad de la práctica de los Estados signatarios en este punto, a la que pretende coadyuvar la recomendación de los Comentarios, pero que sólo se garantizaría totalmente mediante el compromiso expreso de los propios Estados partes de publicar el acuerdo obtenido, posibilidad ésta que no constituye hoy sino un *desideratum*.

4. Inexistencia de medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado.

En efecto, una vez los Estados consiguen establecer de mutuo acuerdo la interpretación que procede atribuir al

término o cláusula controvertidos, el carácter no satisfactorio del procedimiento amistoso se manifiesta de nuevo, al dejarse en casi todos los países la ejecución del acuerdo alcanzado al arbitrio de su legislación interna, medida ésta que difícilmente asegura su efectivo cumplimiento³⁹.

5. Escasa información sobre su funcionamiento y desinterés generalizado de los Estados por el procedimiento amistoso.

En líneas generales, el procedimiento amistoso constituye para muchos un cauce prácticamente desconocido que, si bien ha ido adquiriendo mayor transparencia en cuanto a su desarrollo con el transcurso del tiempo, exige un mayor esfuerzo de los Estados contratantes a fin de dar a conocer su existencia y funcionamiento, dada la desinformación que todavía hoy existe entre los contribuyentes acerca del mismo⁴⁰, pese al expreso postulado de los Comentarios en el sentido indicado. Esta realidad encuentra su razón de ser en la propia actitud de los Estados hacia el procedimiento amistoso ya que, si bien no tratan de disuadir a los contribuyentes en cuanto a su empleo -ciñéndonos ahora al artículo 25(1) CM OCDE- tampoco les animan a utilizarlo, pudiendo predicarse en general de las autoridades competentes una actitud simple-

38 Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 102; Koch, K.: Informe general. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 138; Strobl, J.: Informe nacional de Alemania. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 187; Pascoe, B.H.: Informe nacional de Australia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 192; Van Raad, K.: "International Coordination (...)". Ob. cit., pág. 1099. Señala este autor una razón adicional en virtud de la cual el procedimiento amistoso no constituye un mecanismo satisfactorio en esta sede, cual es la de que el mismo se orienta principalmente a la resolución de cuestiones concretas o casos particulares y no tanto a velar por la más correcta interpretación del convenio.

39 Koch, K.: Informe general. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 138; Palao Taboada, C.: "El procedimiento (...)". Ob. cit., pág. 330; Azzí, J.: "Tackling (...)". Ob. cit., pág. 346.

40 Skaar, A.A.: "The legal (...)". Ob. cit., pág. 1449; Runge, B.R.: "The German (...)". Ob. cit., pág. 4; Koch, K.: Informe general. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 138; Friezer, M.: "The mutual (...)". Ob. cit., pág. 63.

mente neutral que, sin duda, explica la insuficiente información que en algunos Estados se ofrece del procedimiento amistoso⁴¹.

3. EL ARBITRAJE INTERNACIONAL

1. GÉNESIS, CARACTERÍSTICAS GENERALES Y FUNDAMENTO

El arbitraje internacional constituye una institución jurídica de gran trascendencia histórica, que habiendo cumplido una importante función al servicio de la paz y la justicia a lo largo de los tiempos, pervive en la actualidad, donde está siendo objeto de una cierta revitalización⁴², a la que se une su 'descubrimiento' por parte de los Estados en vías de desarrollo⁴³.

Si bien los antecedentes remotos del arbitraje internacional, entendido como el mecanismo a través del cual una controversia surgida entre sujetos internacionales se somete a un tercero independiente para que adopte, tras un procedimiento contradictorio, una deci-

sión fundada en Derecho obligatoria para las partes, por la que se ponga fin a la misma, se sitúan en la antigua Grecia, conociendo asimismo un amplio desarrollo en la Edad Media, lo cierto es que desde el punto de vista internacional no es posible hablar de un verdadero arbitraje internacional hasta el nacimiento del Derecho Internacional Moderno⁴⁴.

Con posterioridad a la adopción de los primeros hitos⁴⁵ en esta sede, la Conferencia de Paz de La Haya vino a aprobar el 29 de julio de 1899 una Convención sobre el arreglo pacífico de controversias, cuyo Título IV se consagraba al sistema arbitral. Revisada en la segunda Conferencia de Paz de La Haya en 1907, la citada Convención todavía conserva su vigencia actualmente en relación con más de cincuenta Estados. La creación de las grandes Organizaciones Internacionales y del Tribunal Internacional de Justicia no ha supuesto en modo alguno la desaparición del arbitraje, en la medida en que tanto el Pacto de la Sociedad de Naciones -artículos 12, 13 y 15- cuanto la Carta de Naciones Unidas -artículos 33 y 95- se refieren expresa o implícitamente al mismo, en calidad de medio de solución de diferen-

41 Koch, K.: Informe general. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 143; Azzí, J.: "Tackling (...)". Ob. cit., pág. 246; Goldberg, S.H.: "USA: (...)". Ob. cit., pág. 438.

42 En efecto, si bien el arbitraje hace tres décadas era, como afirma Maktouf, una mera 'curiosidad intelectual' para la comunidad jurídica internacional, el desarrollo experimentado hasta la fecha por esta institución ha sido notable, prueba de lo cual son las más de veinte publicaciones científicas de carácter periódico que actualmente versan sobre el tema en todo el mundo. El mecanismo arbitral concita la atención de teóricos y prácticos, constituyendo el objeto de numerosos Seminarios y Congresos internacionales en relación con sus diferentes aspectos, atendido el creciente número de causas que en nuestros días se resuelve a través de este cauce. Maktouf, L.: "Resolving (...)". Ob. cit., pág. 42.

43 Díez de Velasco, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público", Tecnos, 13ª edición, Madrid, 2003, pág. 817.

44 Díez de Velasco, M.: "Instituciones (...)". Ob. cit., pág. 817.

45 El desarrollo del arbitraje, tal y como lo concebimos hoy, se remonta al Tratado de amistad, comercio y navegación entre Gran Bretaña y EEUU de 19 de noviembre de 1794 (conocido como 'Tratado Jay'), en virtud del cual se intentan solucionar los conflictos derivados de la independencia americana. Ya en 1874, el Instituto de Derecho Internacional sometió a discusión un Proyecto de Código sobre el Procedimiento arbitral, adoptándose al año siguiente una Resolución al respecto. Díez de Velasco, M.: "Instituciones (...)". Ob. cit., págs. 817 y 818.

cias. Aun cuando la historia del arbitraje pone de relieve un paulatino descenso en su utilización, esta tendencia parece haberse atenuado en los últimos tiempos, a causa, entre otras razones, del destacado lugar que en los Convenios de Viena de 1969 y 1986 sobre el Derecho de los Tratados, se le otorga.

Sin duda, es en el ámbito de las relaciones comerciales internacionales donde el arbitraje transnacional está conociendo un mayor desarrollo, como demuestra el establecimiento de un Centro Internacional para la solución de diferencias relativas a las inversiones que puedan suscitarse en las relaciones entre sujetos internacionales y particulares, a través de la Convención de Washington de 18 de marzo de 1965, o la instauración de un Tribunal arbitral especial de reclamaciones entre Irán y EEUU, fruto de los Acuerdos de Argel de 19 de enero de 1981, así como, en lo que al campo de la Tributación Internacional concierne, el creciente número de convenios de doble imposición en cuyo seno figura ya una cláusula arbitral, a imagen y semejanza de otros tratados bilaterales.

Tomando como punto de partida la definición del arbitraje internacional, como "un medio de solución de las diferencias entre sujetos internacionales en el que interviene un tercero independiente (órgano unipersonal o colegiado) al que las partes de mutuo acuerdo han investido de la facultad de adoptar, después de un procedimiento contradictorio, una decisión basada en Derecho y jurídicamente obligatoria para las mismas"⁴⁶, los principales rasgos del mismo siguiendo a DÍEZ DE VELASCO⁴⁷, podrían enunciarse, con carácter general, como sigue:

- La sumisión de una controversia al mecanismo arbitral no depende sino de la voluntad de las partes, esto es, del consentimiento de los Estados contratantes.
- A través de dicho cauce se pretende buscar una solución a la diferencia, basada en el Derecho Internacional.
- Los árbitros son designados por las partes, normalmente, de entre los que figuran en un listado previamente confeccionado por éstas.
- De la propia finalidad del arbitraje, consistente en el arreglo definitivo de la controversia, se colige la naturaleza obligatoria para las partes de la decisión adoptada.

Lógicamente, al margen del Tribunal Permanente de Arbitraje, cuyo origen trae causa de la Conferencia de Paz de La Haya de 1899, datando su reglamentación de la posterior revisión llevada a cabo en 1907, existe la posibilidad de constituir órganos arbitrales, ya de carácter temporal, ya con vocación de permanencia, destacando entre los del primer tipo las Comisiones mixtas y los Tribunales arbitrales, como formas más frecuentes de arbitraje en el seno de los convenios de doble imposición.

En suma, el arbitraje, tanto interno como internacional, debe ser voluntariamente aceptado por los contendientes, dado que su fundamento radica en el consentimiento a tal efecto de éstos, recogido bien en un acuerdo internacional único, denominado compromiso arbitral, que nace con posterioridad al litigio y se dirige a su resolución, bien en una cláusula compromisoria contenida en un tratado, en la que se establece la obligación de recurrir al arbitraje para la solución de las diferencias que puedan suscitarse respecto a la inter-

46 Díez de Velasco, M.: "Instituciones (...)". Ob. cit., pág. 819.

47 Díez de Velasco, M.: "Instituciones (...)". Ob. cit., págs. 819 y 820.

pretación o aplicación del mismo -siendo esta modalidad la empleada en el ámbito de los convenios de doble imposición-, o bien, por último, en un tratado de arbitraje, en virtud del cual las partes se comprometen a recurrir a este sistema para solventar todos los conflictos, o sólo los de determinada naturaleza, que eventualmente se generen entre ellas⁴⁸.

2. SU LEGITIMIDAD EN EL CAMPO DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Centrándonos en la legitimidad del arbitraje internacional en el ámbito que nos ocupa, tributación y arbitraje suponen, a primera vista, materias que parecen excluirse radicalmente, ya que el compromiso arbitral implica la disponibilidad por las partes de la materia que constituye su objeto, es decir, la facultad de transigir sobre ella. Siendo la indisponibilidad uno de los caracteres esenciales de la obligación tributaria, derivado de su naturaleza de Derecho Público, no debe extrañar que, en un primer momento, aquél se conciba como un obstáculo insalvable para la utilización del sistema arbitral en el terreno de la Tributación Internacional.

Sin embargo, conviene tener presente que, al igual que sucede en el procedimiento amistoso, no es en este supuesto la Administración quien realmente celebra pactos sobre el modo de resolver los conflictos hermenéuticos

en el seno de los convenios de doble imposición, inclinándose por un mecanismo u otro, sino que, antes al contrario, es el Estado quien, actuando en su inescindible personalidad internacional, se encuentra legitimado para optar por el cauce arbitral, atendido su poder de disposición sobre sus propios tributos⁴⁹. Esta misma consideración excluye, igualmente, cualquier posible violación del principio de legalidad tributaria⁵⁰ a través de la atribución de la competencia a las autoridades competentes -valga la redundancia- en orden a someter la divergencia interpretativa a la solución de un tercero que, en calidad de árbitro, dirima el problema planteado. En esta dirección procede recordar, además, el reconocimiento generalizado de la doctrina en cuanto al debilitamiento que el principio de legalidad experimenta en el Derecho Internacional Tributario, cuyos motivos cabe hallar tanto en la complejidad de las relaciones económicas internacionales cuanto en la necesidad de tener en cuenta las exigencias derivadas de otros principios, como por ejemplo el de reciprocidad internacional⁵¹.

De otra parte, interesa destacar, en este orden de ideas, que frente a la pura transacción o 'transacción en sentido estricto' que conllevan los mecanismos de autocomposición, empleando las recíprocas concesiones entre los contendientes como medio para solucionar los conflictos generados entre ellos, el arbitraje internacional significa, en cambio,

48 Díez de Velasco, M.: "Instituciones (...)". Ob. cit., pág. 820.

49 "Aunque sean órganos de la Administración quienes actúan en el procedimiento amistoso, no lo hacen en calidad de tales, sino como representantes del Estado en su totalidad, de la misma manera que los funcionarios diplomáticos no representan a la Administración de la que forman parte, sino al Estado". Palao Taboada, C.: "El procedimiento (...)". Ob. cit., pág. 318.

50 "(...) el principio de legalidad presupone la división de los poderes del Estado; principio político que despliega su eficacia en el funcionamiento interno de los órganos estatales, pero no hacia la vertiente internacional de la actividad del Estado, en la cual éste aparece considerado en su unidad". Palao Taboada, C.: "El procedimiento (...)". Ob. cit., pág. 318.

51 Palao Taboada, C.: "El procedimiento (...)". Ob. cit., pág. 318.

el compromiso de las partes de resolver la controversia hermenéutica, en lo que a nuestro tema respecta, mediante un Tribunal o una Comisión arbitral, a cuya decisión se someten los Estados contratantes, encontrándonos por consiguiente, ante un método de heterocomposición, en el que es la voluntad de un tercero ajeno a las partes quien dirime el conflicto suscitado⁵².

Demostrada, pues, la inexistencia de obstáculo alguno en el sentido indicado, con vistas a instaurar el arbitraje como método de solución de las dificultades surgidas en el ámbito convencional tributario, la principal barrera para ello viene constituida por la renuncia al poder tributario que, según la concepción de la mayoría de los Estados, entrañaría la previsión del cauce arbitral en sus tratados bilaterales⁵³. No en vano, el Comité de Asuntos Fiscales advierte en el apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE, anteriormente citado, que el procedimiento amistoso representa lo máximo de lo que los Estados están dispuestos a aceptar en este campo, si bien, en la actualidad, debe apreciarse también una incipiente tendencia hacia la inclusión del arbitraje en los convenios de doble imposición como medio subsidiario de solución de conflictos, en defecto de acuerdo vía procedimiento amistoso. A nuestro juicio, el futuro desarrollo y generalización de esta práctica, a la que ya aludían los primigenios tratados en esta materia⁵⁴ y respecto de la cual se detecta el resurgimiento de un notable inte-

rés, dependerá a buen seguro de los resultados ofrecidos con el tiempo por la cláusula arbitral incorporada ya en algunos recientes convenios de doble imposición.

3. EL ARBITRAJE INTERNACIONAL TRIBUTARIO COMO SOLUCIÓN A LOS CONFLICTOS HERMENÉUTICOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

A. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como institución arbitral

De entre los planteamientos propuestos al objeto de dotar de mayor eficacia el mecanismo de solución de controversias interpretativas existente en la actualidad, la posibilidad de contemplar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) como institución⁵⁵ arbitral orientada a tal fin, resulta sin duda destacable, en razón tanto a su carácter adecuado al efecto como a su viabilidad.

Por lo que respecta al fundamento de la competencia para interpretar convenios de doble imposición del indicado Tribunal, cuya sede radica en Luxemburgo, cabe señalar que, no obstante la posibilidad de extender su jurisdicción a través de acuerdos internacionales, el artículo 239 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TCE) legitima al Tribunal para conocer de cualquier controversia entre los Estados miembros de la Unión Europea, en rela-

52 Palao Taboada, C.: "El procedimiento (...)". Ob. cit., pág. 317.

53 Hinnekens, L.: "The Tax Arbitration Convention. (...)". Ob. cit., pág. 80.

54 Boullez, CH. y Schiele, P.: "Le règlement non contentieux des conflits en Droit Fiscal", en Bulletin Fiscal n° 7, 1997, pág. 443; Baker, PH.: "Double (...)". Ob. cit., pág. 429; Killius, J.: "The EC Arbitration Convention", en Intertax n° 10, 1990, pág. 437.

55 En este sentido, entre otros: Edwardes-Ker, M.: "Tax treaty interpretation", The International Tax Treaties Service, in-depth publishing, loose-leaf edition, Dublin, 1994, pág. 6 (Part I, Chapter 27).

ción con la materia regulada por el citado Tratado, siempre que la controversia de que se trate sea sometida a su jurisdicción merced a un expreso acuerdo entre los Estados contratantes⁵⁶. De ello se colige que el Derecho Comunitario impone dos límites en este contexto, a saber: 1. Debe tratarse de una controversia entre Estados miembros; 2. El conflicto debe versar sobre alguna materia contenida en el TCE.

Ahora bien, teniendo en cuenta, en primer término, que cualquier desavenencia entre los Estados miembros que se traduzca en una vulneración del Derecho Comunitario debe ser sometida a la competencia judicial de este Tribunal, conforme al artículo 227 TCE, dado que aquél es el único legitimado para interpretar el Derecho Comunitario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 234 TCE -todo lo cual viene a corroborar el artículo 292 del mismo, mediante la prohibición del sometimiento de cualquier disputa en este sentido a otro método de solución de conflictos que no sea el de carácter judicial-, y, en segundo término, la actuación del Tribunal como institución arbitral que prevé el artículo 239 TCE, al contemplar la posible consecución de acuerdos arbitrales, cabe concluir que el ámbito del mecanismo arbitral se circunscribe a la resolución de problemas no directamente derivados

del Derecho Comunitario, en la medida en que sólo el Tribunal de Luxemburgo, a través del cauce jurisdiccional, se halla legitimado para dirimir los conflictos que el Derecho Comunitario genere entre los Estados miembros⁵⁷.

En base a las consideraciones expuestas, a las que se adiciona la referencia del artículo 293.2º TCE a la supresión de la doble imposición entre los Estados miembros, Austria y Alemania han venido a materializar la propuesta del TJCE como institución arbitral llamada a solventar las dificultades hermenéuticas y de aplicación que se susciten en el seno de su nuevo convenio de doble imposición, a través de la cláusula incorporada en el artículo 25(5) del mismo, según la cual, en defecto de acuerdo vía procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde su inicio entre las autoridades competentes, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente así lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE⁵⁸. En definitiva, la solución pergeñada no propugna sino el sistema arbitral como método de carácter subsidiario respecto del procedimiento amistoso, al que las partes deben acudir en primer lugar con vistas a resolver la desavenencia en cuestión, habiéndose criticado ya por excesivo, en opinión de algunos autores, el plazo de tres años establecido en esta dirección⁵⁹.

56 El tenor literal del artículo 239 TCE -artículo 182, con anterioridad al Tratado de Amsterdam-, dispone lo siguiente: "El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse sobre cualquier controversia entre Estados miembros relacionada con el objeto del presente Tratado, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso". Oreja Aguirre, M. (director): "El Tratado de Amsterdam. Análisis y Comentarios", vol. II, McGraw Hill, Madrid, 1998, pág. 188.

57 Züger, M.: "The ECJ as Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty", en *European Taxation*, vol. 40, nº 3, 2000, pág. 101.

58 El texto original del mencionado artículo 25(5) preceptúa lo siguiente: "If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure within a period of three years after the question was raised pursuant to the previous paragraphs of this article, the States are on request of a person mentioned in Paragraph 1 of this article obliged to submit the case for arbitration to the Court of Justice of the European Communities (Article 182 EC Treaty)".

59 En efecto, el Convenio Modelo elaborado por Austria articula un plazo de dos años, a imagen y semejanza del Período temporal señalado al respecto tanto en la Convención europea de arbi-

Siguiendo a ZÜGER⁶⁰, el desarrollo del procedimiento arbitral ante el TJCE se ajustaría a las pautas establecidas en los Estatutos del Tribunal, incluidos en el TCE mediante un Protocolo especial, así como a las reglas procedimentales adoptadas por el Tribunal el 19 de junio de 1991. Es en este punto, precisamente, donde cobra interés la propuesta de AVERY JONES⁶¹ acerca de la opinión consultiva que, en calidad de experta en estos temas, podría ser recabada de la OCDE por parte del Tribunal, a efectos de dilucidar las cuestiones que, sobre imposición directa, se le planteen a través del cauce arbitral.

A modo de valoración final, conviene poner de relieve no sólo las ventajas de la propuesta examinada sino también los inconvenientes que la misma presenta, al objeto de ponderar su idoneidad o no como vía de solución de controversias hermenéuticas en el campo de los tratados de doble imposición. Ciñéndonos a las ventajas cabe destacar, junto al adecuado carácter del TJCE para dirimir este tipo de conflictos internacionales, dada su naturaleza independiente tanto de las Administraciones tributarias nacionales como de los contribuyentes, y a la mayor facilidad que implica el recurso a un Tribunal ya existente⁶² en comparación con la creación *ex novo* de un tribunal arbitral tributario al efecto, el hecho fundamental de que, una vez prevista esta cláusula en el correspondiente convenio de doble imposición, las autoridades competentes quedan automáticamente obligadas

-con motivo de la solicitud del contribuyente- a someter la controversia no resuelta vía procedimiento amistoso, al conocimiento del TJCE como órgano arbitral, garantizándose de este modo tanto la solución de la misma cuanto el efectivo cumplimiento de la decisión adoptada, derivado de su obligatoriedad. Sin duda, la puesta en práctica de esta solución contribuiría a lograr la uniformidad deseable en esta sede que, sin embargo, y aquí radica, a nuestro juicio, una de las limitaciones de la presente propuesta, sólo cabría predicar de los convenios de doble imposición celebrados entre Estados miembros de la Unión Europea, dado que el Tribunal de Luxemburgo únicamente resulta competente en este ámbito de actuación. En otras palabras, la insuficiencia del TJCE como instancia arbitral susceptible de resolver las dudas y dificultades hermenéuticas en este terreno, estriba sobre todo en el carácter limitado al que se circunscribe su competencia desde el punto de vista subjetivo, ya que sólo los Estados miembros de la Unión Europea están legitimados para acudir al mismo, de lo que se colige que la doctrina emanada de este Alto Tribunal únicamente podrá proyectar sus efectos sobre este grupo de países y no sobre los convenios de doble imposición firmados entre Estados no miembros, o bien entre un Estado miembro de la UE y otro que no lo sea.

En cualquier caso, resulta incuestionable el significativo valor que cabe atribuir al artículo 25(5) del Convenio

traje de 23 de julio de 1990, cuanto en los tratados de doble imposición suscritos por Holanda con Latvia y Kazajistán. Züger, M.: "The ECJ as Arbitration Court (...)". Ob. cit., pág. 102.

60 Züger, M.: "The ECJ as Arbitration Court (...)". Ob. cit., págs. 103 y ss. Sobre el concreto desarrollo de este procedimiento arbitral ante el Tribunal de Luxemburgo, véase: Züger, M.: "Mutual agreement and arbitration procedure in a multilateral tax treaty", en: VVAA: 'Multilateral tax treaties. New developments in International Tax Law', Linde Verlag Wien GmbH, Kluwer International Law, Vienna, 1998, págs. 181 a 186.

61 Azzi, J.: "Tackling (...)". Ob. cit., pág. 347.

62 Züger, M.: "The ECJ as Arbitration Court (...)". Ob. cit., pág. 105.

de doble imposición entre Austria y Alemania, no sólo por constituir la primera cláusula en esta línea hasta la fecha, sino también porque, al obligar a los Estados contratantes a someter el asunto al conocimiento del TJCE se consigue, indirectamente, aumentar la agilidad y eficacia del procedimiento amistoso⁶³ sustanciado entre las autoridades competentes, como método siempre preferible por los Estados soberanos, atendida su reticencia en lo que concierne al recurso a un terreno cuya voluntad hayan de acatar, con la consiguiente pérdida de parte de su soberanía tributaria. En este sentido, si bien el número de supuestos reconducidos vía arbitraje a este Tribunal es todavía escaso, la cláusula articulada en el Convenio de doble imposición entre Austria y Alemania representa ya el primer paso hacia la instauración de un órgano internacional encargado de acometer esta tarea en materia tributaria.

B. Incipiente aplicación del arbitraje en la práctica convencional

No obstante la ausencia de resultados concretos directos, en lo que al es-

tablecimiento de una institución arbitral internacional en materia tributaria concierne, derivados de los distintos foros internacionales celebrados hasta la fecha sobre esta materia, tales esfuerzos se han visto indirectamente plasmados en la adopción de cláusulas arbitrales en algunos recientes convenios de doble imposición⁶⁴. Esta incipiente aplicación del arbitraje en la práctica convencional tributaria, fruto de los trabajos de distintos organismos internacionales⁶⁵ y, sobre todo, del cambio de actitud de algunos Estados soberanos, ha contribuido a reforzar más, si cabe, la actualidad de las cuestiones relativas al sistema arbitral en esta sede.

En efecto, el recurso al arbitraje como solución de carácter subsidiario respecto al procedimiento amistoso y de aplicación facultativa por parte de los Estados contratantes, se recoge en los siguientes tratados de doble imposición⁶⁶: los firmados por Alemania con Francia, Suecia y EEUU, respectivamente; los concluidos por EEUU con Francia, Alemania, México, Holanda⁶⁷,

63 En opinión de Züger, habiéndose previsto el arbitraje como mecanismo subsidiario, las autoridades competentes extremarían sus esfuerzos por llegar a un acuerdo vía procedimiento amistoso, mostrando una mayor y mejor predisposición para negociar y, en su caso, efectuar concesiones recíprocas. Züger, M.: "The ECJ as Arbitration Court (...)". Ob. cit., pág. 105.

64 Véase, en este sentido: Groen, G.: "Arbitration in bilateral tax treaties", en *Intertax* n° 30, 2002, págs. 3-27.

65 La *International Fiscal Association*, la Cámara de Comercio Internacional, la Asociación Mundial de Abogados, el 'Institute of German Chartered Accountants' y el 'Business and Industry Advisory Committee' (BIAC) de la OCDE constituyen, entre otros, relevantes organismos internacionales cuyos estudios y actividades han supuesto siempre un valioso apoyo a la idea del arbitraje internacional tributario. Véanse: Lindencrona, G.: "Recent development of tax treaty arbitration", en: 'Resolution of Tax Treaty conflicts by arbitration'. Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, in 1993 during the 47th Congress of the International Fiscal Association, Kluwer International Law, vol. 18E, The Netherlands, 1994, págs. 3 y 4; Guttentag, J.H. y Misback, A.E.: "Resolving (...)". Ob. cit., pág. 353; Hinnekens, L.: "The Tax Arbitration Convention. (...)". Ob. cit., pág. 81.

66 Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 103.

67 El tenor literal del artículo 29(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Holanda de 18 de diciembre de 1992, en su versión original inglesa, dispone lo siguiente: "If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer(s) agree, be submitted

Canadá⁶⁸, Kazajistán, Italia, Irlanda y Suiza, respectivamente; los celebrados por Holanda con Letonia, Ucrania, EEUU, así como en sus nuevos convenios -todavía no en vigor- con Rusia, Kazajistán, Lituania y Finlandia, y en el reciente Protocolo -tampoco en vigor aún- a su Tratado de doble imposición con Canadá; en el Convenio de Kazajistán con EEUU y en los firmados por aquel país, pendientes de ratificación, con Canadá, Pakistán, Holanda e Italia; así como en los suscritos, respectivamente, con Kazajistán y Sudáfrica que, al igual que los nuevos Protocolos a sus Tratados con Francia y Holanda, todavía no han entrado en vigor; en los Convenios bilaterales de México con EEUU, Reino Unido y Singapur; y, por último, en los acuerdos de doble imposición de Francia con EEUU y Alemania, respectivamente, así como en el nuevo Protocolo, todavía no ratificado, al Tratado entre este país y Canadá. Conviene citar, asimismo, sin perjuicio de que uno de los Estados contratantes no sea miembro de la OCDE, los con-

venios de doble imposición con cláusula arbitral en este sentido firmados, de un lado, entre Irlanda e Israel⁶⁹, y, de otro lado, por México con Venezuela y Singapur⁷⁰, respectivamente.

Característica común a todos los instrumentos convencionales mencionados es, como afirma LINDENCRONA⁷¹, la extrema prudencia que preside la actuación de los Estados signatarios en este punto, manifestada en el hecho de que, en contraste con el sistema arbitral obligatorio previsto en la Convención Europea de Arbitraje de 1990, la totalidad de los convenios de doble imposición referidos configuran, por el contrario, un arbitraje cuyo recurso no resulta vinculante para los Estados contratantes en defecto de solución vía procedimiento amistoso. Esta cautela queda confirmada, igualmente, por la inexistencia de límite temporal alguno, en la mayoría de los convenios apuntados, dentro del cual las autoridades competentes deben alcanzar amigablemente un acuerdo, bajo la advertencia de someter el asunto al mecanismo arbitral en otro caso.

for arbitration, provided the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The provisions of this paragraph shall have effect after the States have so agreed through the exchange of diplomatic notes".

68 Véase: Artículo 26(6) del Convenio entre EEUU y Canadá, incorporado mediante Protocolo de 1995. Li, J. y Sandler, D.: "The relationship between domestic anti-avoidance legislation and tax treaties", en *Canadian Tax Journal* vol. 45, nº 5, 1997, pág. 899.

69 El artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre Irlanda e Israel de 1 de enero de 1996 preceptúa, en su versión original inglesa, lo siguiente: "If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in the particular case shall be binding on both Contracting States with respect to that case. The procedures shall be established between the Contracting States by notes to be exchanged through diplomatic channels. The provisions of this paragraph shall have effect when the Contracting States have so agreed through the exchange of diplomatic notes". Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 103.

70 Véase: Artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre México y Singapur. How Teck, T.: "The 'Mutual Agreement' Article in tax treaties - Singapore's perspective", en *Intertax*, vol. 28, nº 5, 2000, págs. 210 y 211.

71 Lindencrona, G.: "Recent development (...)". Ob. cit., pág. 5.

Con carácter general, la inclusión de la novedosa cláusula arbitral se ha llevado a cabo mediante la adición de un nuevo apartado al precepto atinente al procedimiento, en cuya letra se prevé la posibilidad de las autoridades competentes de recurrir al arbitraje, a fin de resolver dudas o dificultades respecto de la interpretación o aplicación del convenio que no hayan podido solucionarse a través del procedimiento amistoso contemplado en los apartados anteriores, previo el acuerdo entre tales autoridades y el contribuyente al respecto y siempre condicionada a que este último acepte por escrito la obligatoriedad de la decisión arbitral. En esta línea, se establece asimismo la naturaleza vinculante de tal decisión para ambos Estados partes en ese caso particular, concluyendo el artículo mediante la referencia al intercambio de notas diplomáticas entre los Estados, como cauce a través del cual se concretará el procedimiento a observar en este sentido.

Conforme a estos parámetros, el detenido análisis comparativo de algunos de los convenios de doble imposición con cláusula arbitral firmados hasta el momento nos permite reseñar las siguientes conclusiones, que no vienen sino a describir el *status quo* del tema que nos ocupa:

- Nos encontramos, en todo caso, ante un arbitraje *ad hoc*, esto es, carente
- de estatus permanente y caracterizado tanto por su subsidiariedad respecto del procedimiento amistoso, cuanto por su carácter voluntario para las autoridades competentes de los Estados signatarios.
- La previsión de un límite temporal en las cláusulas arbitrales de algunos convenios de doble imposición, consistente en el plazo de dos años -a contar desde la fecha en que les fue presentado el caso- en el que las autoridades competentes deben obtener un acuerdo, como sucede, por ejemplo⁷², en el Protocolo adicional de 28 de septiembre de 1989 al Convenio entre Alemania y Francia⁷³, en el Convenio de doble imposición entre EEUU y México⁷⁴ de 18 de septiembre de 1992 y en el de EEUU y Holanda⁷⁵ de 18 de diciembre de 1992, frente a la inexistencia de plazo temporal alguno en los restantes tratados de esta índole, no constituye empero una diferencia entre ellos, bien entendido que dicho plazo queda absolutamente vaciado de contenido al predicarse del arbitraje un carácter potestativo y no, como sería lo deseable a nuestro juicio, la obligación de las autoridades competentes de recurrir al mismo en defecto de solución vía procedimiento amistoso.
- Rasgo común, asimismo, a la mayoría de los convenios examinados es que

72 También en esta dirección los Convenios de doble imposición firmados por Holanda con Letonia y Kazajistán, en sus respectivos artículos 25(5) y 27(5). Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 103.

73 Véase: Artículo 25A del indicado Convenio, incorporado a través del Protocolo de 28 de septiembre de 1989. Boullez, C. y Schiele, P.: "Le règlement (...)". Ob. cit., pág. 444.

74 Véase: Artículo 26(5) y apartado 18 del Protocolo del citado Convenio.

75 Véase: Artículo 29(5) y, especialmente, el artículo 27 del 'Memorandum of Understanding' que acompaña al mencionado tratado internacional. Bennett, M.C., Morrison, P.H.D., Daniels, T.H.M. y De Hosson, F.C.: "Commentary to the US-Netherlands Income Tax Convention", Kluwer Law International, The Netherlands, loose-leaf publication, last updated: supplement 2, January 1996; VVAA: "A Commentary to the United States-Netherlands Tax Convention", en Intertax n° 4-5, 1993, págs. 207 a 210. Nótese, sin embargo, que pese a constituir Holanda uno de los principales Estados defensores del sistema arbitral, éste se encuentra paradójicamente ausente en el articulado del Convenio Modelo propio de este país.

la decisión del asunto a través del cauce arbitral se condicione al previo consentimiento de ambas autoridades competentes y del contribuyente afectado, requiriéndose también el compromiso por escrito de este último de aceptar la decisión de los árbitros.

- Una vez satisfechos tales requisitos, la determinación del procedimiento arbitral, que compete a los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas, se rige en términos generales por los siguientes parámetros: las autoridades competentes establecerán una Junta o Comisión de arbitraje integrada como mínimo por tres miembros. Cada Estado designará un miembro, los cuales nombrarán de común acuerdo al tercero, que actuará como Presidente y deberá provenir de un tercer país.

El apartado 18 del Protocolo al Convenio entre EEUU y México de 18 de septiembre de 1992 prevé que las autoridades competentes puedan dar instrucciones a la Comisión arbitral respecto a reglas específicas sobre el procedimiento, tales como la forma de alcanzar una decisión, el plazo a tal efecto, etc., observando en otro caso la Comisión sus propias reglas procedimentales.

No obstante la criticable omisión de toda referencia a la posición del contribuyente a lo largo del procedimiento en la mayoría de estos convenios, algunos de ellos precisan, sin embargo, su derecho a ser oído ante la Comisión y a presentar sus conclusiones por escrito, tal y como reflejan

el Protocolo adicional de 1989 al Convenio de doble imposición entre Alemania y Francia y el Convenio entre EEUU y México de 1992. El parágrafo 24 del Protocolo al Convenio de doble imposición entre EEUU y Alemania de 1989 garantizaba, asimismo, la confidencialidad necesaria a favor del contribuyente afectado, imponiendo a los órganos correspondientes el deber de no revelar información sobre el asunto⁷⁶.

- La decisión arbitral, para cuya adopción se requiere expresamente mayoría de votos en algunos convenios y respecto de la cual no se fija, por regla general, plazo máximo alguno -a diferencia de los seis meses previstos en la Convención Europea de Arbitraje de 1990- para su emisión, vincula en todo caso al contribuyente y a los Estados implicados en relación con el caso particular. En esta línea, si bien es cierto que tal decisión no sienta precedente, no es menos cierto que la misma puede tomarse en consideración por las autoridades competentes en posteriores asuntos relativos al mismo contribuyente, idéntico tema y hechos sustancialmente similares, así como en otros supuestos en los que se considere adecuado, tal y como disponen, entre otros, el citado Protocolo al Convenio entre EEUU y México de 1992 y el apartado 5 del intercambio de notas vía diplomática, en relación con el artículo 25(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Alemania⁷⁷ de 1989, reproducido con posterioridad en el parágrafo 23 del Protocolo Final al artículo

76 Haarmann, W.: "The new double tax treaty between the Federal Republic of Germany and the United States of America", en *Intertax* n° 7, 1989, pág. 232.

77 Jacob, F., Eilers, S.; Tries, H.J.; Rienstra, J.G.; Schiessl, M. y Klein, M.: "Handbook on the 1989 Double Taxation Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America", International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, The Netherlands, loose-leaf publication, last supplement: n° 17, August 2000.

lo 25(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Alemania de 1994. El indicado Convenio de 1989 imponía además a los árbitros, la obligación de explicar su decisión a las autoridades competentes de los Estados partes en la controversia. Por último, el artículo 44(5) del Convenio entre Alemania y Suecia de 5 de julio de 1985 matizaba, igualmente, que la decisión arbitral debía basarse tanto en lo dispuesto en dicho tratado como en las normas generales del Derecho Internacional, consideración ésta a la que cabe atribuir un carácter general, prohibiendo además la adopción del fallo arbitral a través de la equidad⁷⁸.

- Por lo que respecta a los costes del procedimiento arbitral, la regla general en la totalidad de convenios analizados establece que cada Estado asumirá la remuneración del miembro o miembros por él designados y los gastos que comporten sus actuaciones en los procedimientos ante la Comisión arbitral, repartiéndose por mitad los restantes gastos entre ambas partes, sin perjuicio de que la Comisión pueda decidir una distribu-

ción diferente en este aspecto. Conviene reseñar, por último, la cláusula del apartado 18 del Protocolo al Convenio de doble imposición entre EEUU y México de 1992, en virtud de la cual las autoridades competentes pueden requerir al contribuyente, cuando lo estimen apropiado en función de la naturaleza específica de un determinado caso, que proceda a cubrir la parte de los costes correspondientes a dicho Estado como requisito previo para someter el asunto al procedimiento arbitral⁷⁹.

En definitiva, a pesar del notable avance que la instauración de un arbitraje voluntario en algunos convenios de doble imposición implica en el tema que nos ocupa, persisten sin embargo numerosos aspectos mejorables, tales como la naturaleza potestativa del sistema arbitral, el establecimiento generalizado de un límite temporal al objeto de compeler a los árbitros a adoptar una decisión sobre el caso en un plazo razonable, una mayor concreción de los derechos de que es acreedor el contribuyente en el curso del procedimiento

78 El tenor literal del artículo 44(5) del Convenio entre Alemania y Suecia de 1985 (sustituido a posteriori por el Convenio firmado entre estos dos países el 14 de julio de 1992 y cuya entrada en vigor se produjo el 13 de octubre de 1994) rezaba como sigue: "Regarding the solution of conflicts under International Law resulting from this Convention, the European Convention as of 29 April 1957 for the Peaceful Settlement of Disputes does apply. The Contracting States may agree, however, instead of the procedure stipulated therein upon a Court of Arbitration, whose decision will be binding for the Contracting States. This Court shall consist of judges of the courts of the Contracting States or of third countries or of international organizations. Its procedure will be in accordance with internationally recognized principles of arbitration procedures. The parties concerned shall have the right to completely present their case and propose their own motions. The decision will be based upon the treaties of the Contracting States and the general international law; a decision *ex aequo et bono* is inadmissible. Until the time it has been agreed upon the invocation and the formation of the Court of Arbitration as well as upon its procedure, each Contracting State may proceed under sentence 1".

79 Esta cláusula se recogía, asimismo, en la Technical Explanation de EEUU al Convenio de doble imposición entre este país y Alemania, cuya letra puede consultarse en: Killius, J.: "The EC Arbitration (...)". Ob. cit., pág. 439. En la misma dirección, el artículo 27, apartado 6 del 'Memorandum of Understanding' en relación con el artículo 29(5) del Convenio de doble imposición entre EEUU y Holanda de 18 de diciembre de 1992.

-aun cuando no ostente la condición de parte en el mismo, que sólo corresponde a los Estados contratantes-, el deber de publicar la decisión arbitral obtenida o la previsión de una serie de garantías sobre la efectiva ejecución de la misma en el seno de los Estados partes, cuyo perfeccionamiento coadyuvaría a alcanzar un sistema arbitral más idóneo a fin de solventar los conflictos suscitados al hilo de la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición, al estudio del cual se consagra el epígrafe siguiente.

C. Recapitulación

a. Posibles soluciones

No obstante el carácter loable de las distintas construcciones doctrinales⁸⁰ existentes al respecto, son tres, sin embargo, las alternativas que a nuestro juicio se presentan como posibles medidas susceptibles de perfeccionar el sistema actual de resolución de controversias hermenéuticas en el ámbito de los convenios de doble imposición, cuales son las siguientes:

- La primera opción vendría integrada por el mantenimiento del procedimiento amistoso, vigente hoy en la práctica generalidad de los tratados de doble imposición, aunque con la necesaria adición de una cláusula en virtud de la cual los Estados contratantes quedaran obligados a dirimir efectivamente el conflicto planteado. Tal y como reseñamos en líneas precedentes, la ausencia de compromiso expreso de los Estados partes de alcanzar un acuerdo en este sentido constituye la principal causa de insuficiencia del procedimiento amistoso, siendo asimismo conveniente acometer la mejora de otros importantes aspectos a los que ya nos referimos con anterioridad.
- Una segunda propuesta consistiría en combinar la vía amistosa con la institución arbitral, mediante la articulación de un sistema compuesto de dos fases temporales, a imagen y semejanza del previsto en la Convención Europea de Arbitraje⁸¹ de 1990, con arreglo al cual, si transcurrido un determinado plazo desde el inicio del

80 Junto a la tesis consistente en configurar al TJCE como instancia arbitral, cabe destacar igualmente la construcción de Van Raad, caracterizada por la naturaleza consultiva del recurso y de la decisión de una serie de paneles integrados por expertos tributarios independientes, a fin de dirimir los problemas generados en la aplicación de los convenios de doble imposición. Van Raad, K.: "International Coordination (...)". Ob. cit.

81 En síntesis, el procedimiento contemplado en el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) de 20/8/1990 se estructura como sigue: en ausencia de acuerdo adoptado por las autoridades competentes de los Estados partes en el plazo de dos años, a contar desde la presentación del caso por la empresa, se constituirá una Comisión denominada -incorrectamente, a nuestro juicio, ya que no siempre revestirá tal carácter- 'consultiva', que deberá emitir un dictamen sobre el asunto en un plazo máximo de seis meses. El rasgo diferencial respecto del sistema arbitral que propugnamos, radica en la posibilidad otorgada en el artículo 12 a las autoridades competentes de adoptar, dentro de los seis meses siguientes a la emisión del dictamen, una solución de común acuerdo que garantice la supresión de la doble imposición internacional, debiendo atenerse en caso contrario al dictamen de la Comisión. Véase, sobre este tema: Schelpe, D.: "The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses", en *EC Tax Review* nº 2, 1995, págs. 68 a 77; Kolb, F-J.: "Pros and cons of the EC Arbitration Convention", en *Tax Notes International* vol. 13, nº 4, 1996, págs. 241 a 243; Hinnekens, L.: "Different interpretations of the European Tax Arbitration Convention", en *EC Tax Review* nº 4, 1998, págs. 247 a 257; Killius, K.: "The EC Arbitration (...)". Ob. cit., págs. 439 a 447, especialmente.

cauce amistoso no se obtuviera acuerdo alguno, las autoridades competentes deberían someter la divergencia interpretativa a la decisión de una Comisión arbitral. A diferencia del arbitraje voluntario⁸² existente en algunos convenios de doble imposición en vigor, al que aludimos anteriormente, el sistema arbitral propuesto garantizaría, atendido su carácter vinculante tanto en lo que concierne a la obligatoriedad de los Estados de recurrir al mismo cuanto a la vinculatoriedad de la decisión arbitral resultante, no sólo la efectiva solución del asunto planteado sino también que ello se produce en un plazo de tiempo razonable. Desde nuestro punto de vista, esta última precisión atinente a la naturaleza vinculante, en ambos aspectos, del hipotético sistema arbitral a instaurar, deviene fundamental al objeto de respetar las garantías mínimas de que son acreedores los contribuyentes en esta órbita.

- La implantación del arbitraje como único mecanismo de solución de controversias hermenéuticas en este campo, prescindiendo ya del procedimiento amistoso a estos efectos, constituiría, finalmente, la última de las alternativas posibles. Sin duda, la mayor operatividad de esta propuesta frente al procedimiento amistoso

conllevaría también dotar al sistema arbitral del carácter obligatorio en cuanto al logro de un acuerdo, del que carece la vía amistosa actual.

b. Nuestra posición. Necesidad y viabilidad de un arbitraje subsidiario de carácter vinculante

En este orden de ideas, si bien cualquiera de las propuestas enunciadas contribuiría a mejorar notablemente la agilidad y eficacia del procedimiento que nos ocupa -lo que revertiría, a su vez, en mayores garantías para el contribuyente afectado-, la escasa viabilidad de un procedimiento amistoso que implicara el deber de los Estados contratantes de llegar a un acuerdo en todo caso, así como el cambio radical que significaría la sustitución del artículo 25(3) CM OCDE por un sistema arbitral vinculante como único método de solución de conflictos en este ámbito, entre otros motivos, aconseja, a nuestro parecer, la adopción de una solución escalonada, ya sugerida por algunos autores⁸³, que configure por el momento el arbitraje obligatorio como subsidiario al procedimiento amistoso.

La presente tesis, a la que se opone VAN RAAD⁸⁴, contrasta también abiertamente con lo sostenido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales⁸⁵ de 1984,

82 El carácter insuficiente del arbitraje facultativo ha sido criticado, entre otros, por: BEAMS, M.K.: "Obtaining relief through competent authority procedures and treaty exchange of tax information. The U.S. approach", en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 46, nº 3, 1992, pág. 121; Runge, B.R.: "The German (...)". Ob. cit., pág. 6; Züger, M.: "The ECJ as Arbitration Court (...)". Ob. cit., pág. 101.

83 Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 105; Runge, B.R.: "The German (...)". Ob. cit., pág. 5; Lindencrona, G.: "Recent development (...)". Ob. cit., págs. 7 y 8; Ritter, W.: "Seven points for an independent arbitration procedure in international tax conflicts", en: 'Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration'. Ob. cit., pág. 60. Igualmente, en favor del arbitraje como complemento al procedimiento amistoso: Maktouf, L.: "Resolving (...)". Ob. cit., pág. 49.

84 Van Raad, K.: "International Coordination (...)". Ob. cit., pág. 216.

85 El tenor literal de la cláusula del mencionado Informe disponía lo siguiente: "The Committee does not, for the time being, recommend the adoption of a compulsory arbitration procedure to

fecha en la que no se estimó adecuado recomendar la adopción de un arbitraje vinculante que reemplazara al procedimiento amistoso en vigor, dada la inaceptable renuncia de los Estados partes a su soberanía tributaria, a que tal solución conduciría.

Al adscribirnos a la corriente doctrinal que propugna el arbitraje vinculante en defecto de acuerdo alguno vía procedimiento amistoso, somos conscientes, no obstante, de la enorme dificultad que entraña la consecución de cualquiera de las soluciones mencionadas, bien entendido que el fondo subyacente a todas ellas es idéntico: perfeccionar el sistema actual mediante la necesaria autolimitación del poder tributario de los Estados soberanos. Radica, sin embargo, en la forma de alcanzar tal objetivo, el motivo por el cual nos mostramos partidarios de la segunda opción⁸⁶, en la medida en que ésta posibilita la conciliación del procedimiento amistoso con el mecanismo arbitral, convirtiendo a este último en importante acicate para los Estados contratantes en un doble sentido: no sólo les incentiva en orden a la adopción material de un acuerdo sino que, además, les compele a que ello se produzca en un plazo razonable ya predeterminado, viéndose obligados en caso contrario a someter el asunto a un órgano arbitral, cuya solución deberán acatar necesari-

amente. De este modo, entendemos que se respeta en mayor grado la soberanía tributaria de los Estados partes, en comparación con el arbitraje obligatorio como único cauce posible, por cuanto aquéllos conservan la facultad de resolver amigablemente la divergencia hermenéutica, debiendo tan sólo acudir a un tercero independiente si tal solución amistosa deviene imposible.

Llegados a este punto, procede abordar el contenido de la tesis defendida⁸⁷, mediante el examen de aspectos tales como la composición y caracteres del órgano arbitral, desarrollo del procedimiento y posición del contribuyente en el mismo, así como el régimen de publicación, ejecución y posibles recursos contra la decisión arbitral. La premisa para acometer esta tarea viene constituida por una nueva redacción del precepto relativo al sistema de solución de divergencias interpretativas en el seno del convenio de doble imposición, cuyo tenor literal podría disponer lo siguiente: "Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. El asunto deberá someterse a una Comisión arbitral, en defecto de solución amistosa del caso por los Estados partes una vez transcurrido un año desde el

supersede the mutual agreement procedure. In its view, the need for such compulsory arbitration has not been demonstrated by evidence available and the adoption of such a procedure would represent an unacceptable surrender of fiscal sovereignty".

86 También en esta línea, entre otros: Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 105; Wickman, D.W. y Kerester, CH.J.: "New Directions needed for solution of the international transfer pricing tax puzzle: internationally agreed rules or tax warfare?", en Tax Notes nº 58, 1992, pág. 339.

87 Ribes Ribes, A.: "Compulsory arbitration as a last resort in resolving tax treaty interpretation problems", en European Taxation, vol. 49, nº 9, 2002, págs. 403 y 404; "La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en Revista de Contabilidad y Tributación nº 235, 2002, págs. 57-62; "Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje", Edersa, Colección Biblioteca de los tributos nº 5, Madrid, 2003, págs. 433-441.

inicio del procedimiento. Esta Comisión arbitral *ad hoc*, cuya decisión vincula tanto a los Estados contratantes como a los contribuyentes implicados, estará compuesta por tres miembros de entre los previstos en un listado al efecto y deberá resolver la cuestión en un plazo máximo de seis meses. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio”.

Conviene matizar, en este sentido, el ámbito al que se circunscribe la aplicación del procedimiento arbitral, que, lejos de extenderse a la resolución de cualquier conflicto en general, se orienta, antes al contrario, a solventar las controversias de índole hermenéutica que se planteen en el seno del convenio⁸⁸.

Adentrándonos ya en el estudio de los caracteres de la Comisión arbitral propuesta, cabe destacar su naturaleza internacional, si bien de ámbito bilateral, dado que limita su actuación a la resolución de las disputas de interpretación o aplicación que el tratado entre los dos Estados genere y su carácter subsidiario respecto del procedimiento amistoso. Compartimos, en este orden de ideas, la opinión de quienes predicen de la misma, frente al estatus permanente, un carácter *ad hoc*, pues, si bien es cierto que el primero dotaría a este órgano de una mayor estabilidad, entendemos, sin embargo, que debe ser la positiva experiencia derivada de los arbitrajes específicos contemplados en cada tratado de doble imposición la

que, en su caso, conduzca a la instauración de un Tribunal arbitral permanente. Es, precisamente, en relación con este último donde adquiere relevancia la propuesta de LINDENCRONA y MATTSSON⁸⁹, relativa a la constitución de un Instituto internacional de arbitraje en cuestiones tributarias (International Institute for Arbitration in tax Disputes) que, bajo el patrocinio de Naciones Unidas, tendría su sede en Estocolmo, en razón del carácter neutral que, según los indicados autores, cabe predicar de Suecia desde la perspectiva política.

Desde estas líneas, respaldamos dicha tesis, defendida asimismo por otros estudiosos como FRANCKE⁹⁰, si bien, a nuestro juicio, la misma no representa sino el objetivo último a alcanzar, para cuya consecución se requiere necesariamente algún paso intermedio que, frente al Comité consultivo propuesto por tales autores, vendría integrado de forma más adecuada, desde nuestro punto de vista, por la posibilidad -recogida en los convenios bilaterales- de establecer Comisiones o paneles arbitrales como solución de recurso obligatorio, aunque siempre subsidiaria al procedimiento amistoso⁹¹. Con independencia de ello, estimamos conveniente insistir en que la utilidad y resultados del citado Instituto quedarían sustancialmente mermados si el recurso al mismo se hiciera depender de la voluntad de los Estados contratantes, una vez agotada la vía amistosa, como parece deducirse de la propuesta de LINDENCRONA y MATTSSON, por lo que contrariamente a ésta nos inclinamos, sin embargo, por la necesaria obligatorie-

88 Tillinghast, D.R.: “The choice of issues to be submitted to arbitrary under Income Tax Conventions”, en *Intertax* n° 4, 1994, pág. 160.

89 Lindencrona, G. y Mattsson, N.: “Arbitration in taxation”, Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1981.

90 Francke, J.; Lindencrona, G. y Mattsson, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., págs. 382 y 383.

91 También en esta línea: Bricker, M.P.: “Arbitration procedures (...)”. Ob. cit., págs. 107 y 108.

dad de acudir al órgano arbitral en tal supuesto.

Al margen de las precisiones reseñadas, cabe advertir el alto grado de identidad existente entre, de un lado, los restantes aspectos del régimen⁹² del Instituto Internacional de Arbitraje y, de otro lado, los propios del sistema arbitral por el que abogamos. En efecto, nuestro planteamiento consiste en la creación de Comisiones arbitrales de carácter bilateral, merced a la cláusula convencional anteriormente expuesta, integradas por tres miembros, en observancia del siguiente procedimiento: cada uno de los Estados contratantes designaría un árbitro, los cuales conjuntamente acordarían un tercero que, además, actuaría como Presidente. No obstante la posibilidad de una composición con mayor número de árbitros, a nuestro parecer, ello no sólo resulta innecesario sino que implica también mayores gastos, sin ofrecer ventajas significativas en contrapartida, por todo lo cual estimamos más adecuado que sean tres miembros, y no cinco,

por ejemplo, quienes integren la Comisión arbitral.

En cualquier caso, tales árbitros deberán ser elegidos entre los componentes de una lista previamente configurada al efecto por los Estados contratantes, en cuyo seno sólo tendrán cabida personas de reconocido prestigio y experiencia profesional en el ámbito de la Tributación Internacional, debiendo excluirse a quienes ejerzan cargos gubernamentales o, por cualquier otra razón, puedan verse influenciados por sus respectivos Gobiernos a la hora de desarrollar con independencia su labor arbitral. A falta de acuerdo sobre el tercer árbitro entre los dos designados por las partes, aquél sería elegido por sorteo público entre los integrantes del citado listado.

Una vez constituida la Comisión arbitral, el procedimiento se orienta a la consecución de una decisión que dirima o esclarezca, según los casos, la controversia o duda hermenéutica suscitada, para lo cual estimamos necesario fi-

92 De modo sucinto, la tesis propuesta por estos autores consiste en el establecimiento de un Instituto Internacional de Arbitraje en cuestiones tributarias por parte de las Naciones Unidas, lo que contribuiría a imprimirle un carácter supranacional y evitaría relaciones especiales con una determinada área geográfica o influencias de tipo político. Situado en Estocolmo, el Instituto tendría como función dilucidar la forma en que los convenios deben interpretarse y aplicarse en cada situación particular. En este sentido, el procedimiento se iniciaría mediante una comunicación al Instituto que, en ausencia de todo impedimento procedimental, designaría una Comisión arbitral al efecto, integrada por tres miembros. Cada parte nombraría un árbitro, acordando éstos conjuntamente la designación del tercero, que actuaría como Presidente. El procedimiento concluye con la adopción de la decisión arbitral, cuya aplicación debe ser efectiva dentro del mes siguiente a la fecha en la que se registró en el Instituto. Sin duda, el alto valor de tales decisiones como fuente del Derecho Internacional Tributario constituye razón más que suficiente para su publicación. Llama la atención, en este orden de ideas, la imposibilidad de recurrir contra la decisión de los árbitros, que vincula sin excepción a los Estados contratantes. Si bien el contribuyente carece del derecho a iniciar el procedimiento, es acreedor empero del derecho a presentar cuanto material estime procedente ante la Comisión arbitral, así como del derecho a ser oído ante ésta.

Por lo que respecta a los gastos ocasionados en el curso del procedimiento, se impone su reparto igualitario entre los Estados partes, siendo sufragados por las Naciones Unidas los que deriven del carácter permanente del Instituto. Lindencrona, G. y Mattsson, N.: "How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem", en *Intertax* n° 5, 1990, págs. 270 y 271.

jar un plazo máximo de seis meses⁹³, con el objeto de garantizar a los contribuyentes afectados la resolución del supuesto en un período de tiempo razonable. La decisión adoptada debería tener su base en el convenio mismo, lo que atribuye a la equidad un carácter excepcional, debiendo ser asimismo motivada⁹⁴, bien entendido que los árbitros han de explicar a las autoridades competentes de los Estados signatarios el contenido de la decisión acordada y los fundamentos de la misma. A imagen y semejanza de lo dispuesto tanto en la Convención Europea de Arbitraje⁹⁵ de 1990, como en la propuesta ya indicada de los autores suecos⁹⁶, no consideramos procedente otorgar al contribuyente el derecho a iniciar el procedimiento -en la medida en que, como ya matizamos, no sólo no hay más partes en el conflicto que los Estados contratantes,

sino que además el procedimiento arbitral pergeñado resulta obligatorio para aquéllos, revelando ambos datos la improcedencia de la intervención del particular a este respecto-, aunque sí conferirle el derecho a presentar ante la Comisión cualesquiera materiales que estime convenientes, así como el derecho a ser oído por aquélla⁹⁷.

Huelga afirmar, por otra parte, el carácter vinculante de la decisión emanada del órgano arbitral, tanto para los Estados contratantes como para los particulares, respecto de la cual no cabría recurso⁹⁸ alguno y cuya publicación⁹⁹ sería asimismo obligatoria, con el fin de posibilitar la deseable uniformidad en la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición. En este punto, los Boletines o Gacetas de los Ministerios de Hacienda se presentan, en nuestra opinión, como adecuado vehículo para dotar a tales decisiones de la

93 Idéntica duración se establece en el artículo 11 del 'Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas' de 23 de julio de 1990 (90/436/CBE) -DOCE nº L 225, de 20 de agosto de 1990 y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1/1/1995, que observamos como modelo en este aspecto.

94 Runge, B.R.: "The German (...)". Ob. cit., pág. 5.

95 Véase: Artículo 10(1) y (2) de la Convención Europea de Arbitraje de 1990.

96 Lindencrona, G. y Mattsson, N.: "How to resolve (...)?". Ob. cit., pág. 271.

97 También en esta dirección: Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 105.

98 En este sentido, entre otros: Lindencrona, G. y Mattsson, N.: "Arbitration in Taxation", en *European Taxation*, vol. 20, 1980, pág. 264; "How to resolve (...)?". Ob. cit., pág. 271; en opinión de Züger, a la que nos adscribimos, si bien tal afirmación resulta inherente a la naturaleza del arbitraje internacional, en la medida en que los Estados partes aceptaron ya implícitamente someterse al procedimiento arbitral, mediante la firma del respectivo convenio de doble imposición, su objetivo se dirige a evitar tanto posibles recursos ulteriores ante Tribunales u otros organismos internacionales, tales como el Tribunal Internacional de Justicia, cuanto posteriores acuerdos entre los Estados contratantes al objeto de ignorar la decisión arbitral adoptada. Züger, M.: "Mutual Agreement (...)". Ob. cit., pág. 164.

99 Como ya pusimos de relieve, debe distinguirse claramente, a nuestro juicio, entre: de una parte, la confidencialidad sobre los debates internos del procedimiento arbitral y, de otra parte, la conveniencia de publicar la decisión final adoptada por los árbitros. Nótese la distinta solución contemplada por la Convención Europea de Arbitraje de 1990 en este aspecto, pues, refiriéndose únicamente en su artículo 12(2) a la decisión alcanzada por las autoridades competentes, a posteriori del dictamen de la Comisión arbitral, condiciona su publicación al previo consentimiento de las empresas afectadas. El deber de los árbitros de guardar secreto respecto de todo aquello de que tengan conocimiento en el marco del procedimiento se reconoce, no obstante, en el artículo 9(6) de la citada Convención. A favor de la publicación de la decisión arbitral, como regla general: Guttentag, J.H. y Misback, A.E.: "Resolving (...)". Ob. cit., pág. 355; Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 105; Runge, B.R.: "The German (...)". Ob. cit., pág. 4.

debida publicidad, sin perjuicio de cualquier otro instrumento que los Estados contratantes estimen más oportuno.

En esta línea, resulta asimismo trascendental garantizar la efectiva aplicación de la decisión adoptada, por cuanto lo contrario vaciaría absolutamente de sentido el mecanismo arbitral, del que cabría predicar entonces idéntico carácter insuficiente que respecto del procedimiento amistoso cuyo perfeccionamiento se pretende. El incumplimiento de la decisión arbitral podría evitarse, por ejemplo, mediante la previsión de algún tipo de sanciones o multas, a imponer por parte de la Comisión arbitral al Estado incumplidor, cuyo impago supondría la imposibilidad de beneficiarse con posterioridad del cauce arbitral mientras aquéllas no se hicieran efectivas. La posibilidad de rescindir el acuerdo internacional o de actuar de modo similar ante una decisión posterior contraria al Estado beneficiado por el arbitraje en el primer caso, se presentan asimismo como medios disuasorios respecto de un eventual incumplimiento. Por regla general, sin embargo, no parece que estas hipótesis de falta de cumplimiento puedan adquirir carácter generalizado, teniendo en cuenta el principio de buena fe imperante en el campo del Derecho Internacional.

Por lo que concierne a los gastos ocasionados por el desarrollo del procedimiento arbitral, no hallamos inconveniente alguno en adoptar como pará-

metros los criterios estipulados para el arbitraje voluntario en los convenios de doble imposición, a saber: cobertura de la retribución de sus respectivos árbitros por cada uno de los Estados signatarios y reparto igualitario entre ellos de los restantes gastos y costes del procedimiento, con independencia del contenido de la decisión arbitral¹⁰⁰.

Expuesto cuanto antecede, resulta interesante efectuar un examen del Borrador¹⁰¹ elaborado por la IFA en septiembre de 2002 sobre esta materia, a través del cual se postula asimismo la instauración de un mecanismo arbitral subsidiario al cauce amistoso, pero de naturaleza vinculante. En efecto, la propuesta contenida en dicho Informe se traduce en la adopción de una doble medida: la adición de una cláusula arbitral al artículo 25 CM OCDE en vigor y, al mismo tiempo, el establecimiento de un Memorándum o Protocolo al instrumento bilateral de que se trate, comprensivo de las disposiciones necesarias para el desarrollo de la vía arbitral¹⁰².

Concluyendo, tal y como subrayaron FRANCKE, LINDENCRONA y MATTSSON¹⁰³, en la medida en que dos Estados deciden concluir un tratado de doble imposición, acuerdan, consiguientemente, limitar su soberanía en lo que respecta al ejercicio del poder tributario en determinadas situaciones. De ello se colige, por ende, la necesidad lógica de construir un sistema que garantice en todo caso la solución de cual-

100 La misma solución se prevé en el artículo 11(3) de la Convención Europea de Arbitraje de 1990.

101 'Discussion Draft on Tax Treaty Arbitration' -27 de septiembre de 2002-, elaborado en el seno del 'David R. Tillinghast Research IFA Program', por David R. Tillinghast y William W. Park (junto a Markus Desax como asesor). El contenido del mismo fue objeto de exposición y debate con los representantes de las ramas nacionales de la IFA, con ocasión de la reunión celebrada en Londres el 26 de abril de 2003.

102 Véase, al respecto, nuestro trabajo: Ribes Ribes, A.: "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, págs. 143-150.

103 Francke, J., Lindencrona, G. y Mattsson, N.: Informe nacional de Suecia. Congreso de la IFA de 1981. Ob. cit., pág. 382.

quier problema que eventualmente pueda plantearse. Demostrado el carácter insuficiente a estos efectos del procedimiento amistoso¹⁰⁴, la introducción del arbitraje a través de Comisiones o paneles *ad hoc* en los convenios bilaterales constituye, a nuestro juicio, el primer paso¹⁰⁵ en orden al estableci-

miento, en un futuro ya no muy lejano, de un Tribunal arbitral permanente llamado a conformar un cuerpo de doctrina arbitral en esta sede, que a su vez dotara de la necesaria uniformidad la resolución de los conflictos hermenéuticos y aplicativos que los convenios para evitar la doble imposición suscitan.

104 Tal preocupación ha concentrado recientemente la atención del 'OECD's Centre for Tax Policy and Administration' (CTPA), habiéndose creado un 'Grupo de trabajo' en el seno del Comité de Asuntos Fiscales encargado de examinar posibles vías para incrementar la eficacia del procedimiento amistoso.

105 También en este sentido: Bricker, M.P.: "Arbitration procedures (...)". Ob. cit., pág. 107.