

El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria en el Perú¹

Cecilia Delgado Ratto

INTRODUCCIÓN

Es indudable que en la actualidad los mecanismos alternativos de resolución de controversias, como la mediación, la conciliación y, en especial, el arbitraje, se han convertido en una herramienta concreta y eficaz para poner fin a una diversidad de conflictos surgidos entre particulares, así como también entre estos y el Estado. En este último caso la posibilidad de recurrir a dichos mecanismos se limita a contiendas originadas en relaciones jurídicas patrimoniales, en las que el Estado se encuentra obligado en forma contractual.

Por el contrario, en materia tributaria la recepción de los mecanismos alternativos de resolución de controversias no ha seguido igual suerte, aduciéndose como principales obstáculos que impiden su implementación en el Perú el *ius imperium* inherente al poder tributario del Estado, el principio de reserva de ley y la indisponibilidad de la obligación tributaria.

Consideramos, sin embargo, que en nuestro país existen las bases constitucionales necesarias para implementar el arbitraje como un método alternativo de resolución de conflictos entre Administración Tributaria y contribuyente. Como bien apuntaron, a principios de la década pasada, Susana Navarrine y Rubén Azorey, el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en las

1 El presente artículo es una versión revisada y actualizada de la ponencia peruana presentada por la suscrita y el doctor Andrés Valle Billingham en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), y que se llevaron a cabo en Quito, en setiembre del 2004.

que el Estado es parte, ha dejado de tener exclusividad y relevancia, siendo *la materia impositiva como la de mayor riqueza para ser arbitrable*.²

La relevancia del tema se advierte si consideramos las estadísticas oficiales, las cuales indican que en abril del 2006 en el Tribunal Fiscal existía un pasivo de 24.583 expedientes sin resolver, resultando alarmante que en diciembre del 2005 de 2.800 expedientes ingresados solo se resolvieron 550.³ Ello demuestra la necesidad de resolver los conflictos tributarios en concordancia con los principios de eficiencia y celeridad propios de la tutela judicial efectiva, convirtiéndose el arbitraje en una alternativa de resolución de controversias en materia tributaria.

En ese contexto, el presente trabajo abordará: a) la jurisdicción arbitral para la resolución de conflictos de índole tributaria, como mecanismo alternativo al procedimiento contencioso administrativo ordinario, y b) el arbitraje y las contiendas relacionadas con las disposiciones de los convenios de doble tributación y las normas supranacionales.

EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA ENTRE ESTADO Y CONTRIBUYENTE EN EL CONTEXTO NACIONAL

Consideraciones generales

Como es consustancial a todo Estado de derecho, la resolución de controversias en el Perú recae originariamente en la autoridad judicial, que es el órgano estatal llamado a administrar justicia a través del ejercicio de la función jurisdiccional que le atribuye la Constitución. No obstante, dicha función no constituye competencia exclusiva de los órganos judiciales, en la medida en que nuestro ordenamiento reconoce en el arbitraje una vía legítima para el ejercicio de la función jurisdiccional.⁴

2 AZOREY, Rubén y Susana NAVARRINE. *Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley, 1992.

3 Las dimensiones del problema, debido a la abundante carga procesal, pueden resultar alarmantes si consideramos que el Tribunal Fiscal, órgano colegiado único encargado de resolver en segunda y última instancia administrativa los contenciosos tributarios en todo el país, cuenta solo con seis salas, compuestas cada una por tres vocales. La información estadística se encuentra disponible en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF): <<http://www.tribunal.mef.gob.pe/estadística.htm>>.

4 Respecto de la función jurisdiccional y el arbitraje, se ha señalado que si bien los árbitros carecen de la potestad necesaria para imponer coactivamente por sí el cumplimiento de

En efecto, el numeral 1 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú establece: “Son principios y derechos de la función jurisdiccional: 1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, *con excepción de la militar y la arbitral*”. (Las cursivas son de la autora)

En ese sentido, no existe impedimento jurídico en el Perú desde una perspectiva de orden estrictamente constitucional, para que las controversias surgidas en materia tributaria sean susceptibles de ser resueltas por tribunales arbitrales. Sin embargo, resulta necesario que la jurisdicción arbitral en materia tributaria sea regulada por ley para efectos de su real concreción.

La conclusión anterior fue ratificada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en septiembre del 2004 en Quito (en adelante, Jornadas Latinoamericanas). En la recomendación 1 se estableció: “Se recomienda a los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional”.⁵

Ahora bien, consideramos que el arbitraje puede ser adoptado como mecanismo para la resolución de controversias tributarias, siempre que sea con posterioridad al ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración, pudiendo ser la materia controvertida tanto la interpretación y/o aplicación de la norma tributaria como la calificación de hechos con relevancia fiscal.

Por lo que a la hora de establecer el ámbito de aplicación de las soluciones convencionales en derecho tributario, no cabe la diferenciación radical entre hechos legalmente regulados y leyes que regulan

sus decisiones –o sea del *imperium* comprensivo, a su vez, de la *coertium* y de la *executio*–, *hay buenas razones para fundamentar la naturaleza jurisdiccional de tales procesos*, sobre todo por el modo en que se sustancian –con las formalidades y garantías de los procesos judiciales–, en tanto, el laudo arbitral, lejos de configurar un mero dictamen, participa de la obligatoriedad que caracteriza los actos de autoridad y puede, de ordinario, ejecutarse judicialmente (CASÁS, José Osvaldo. *Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003, p. 155). (Las cursivas son de la autora)

5 Véase nota 1.

esos hechos, esto es, entre interpretación, que tiene como objeto normas; y calificación, que tiene como objeto hechos.⁶

Asimismo, debe configurarse como una vía a la cual puede acudir-se de forma voluntaria y como procedimiento alternativo, y no sustitutivo, del procedimiento contencioso ordinario, a fin de evitar la afectación del legítimo derecho que corresponde a todo contribuyente a optar por los recursos tradicionales para la impugnación de la decisión de la Administración Tributaria.

Finalmente, el arbitraje debe ser de derecho y no de conciencia o equidad en la medida en que la materia controvertida se rige por los principios de legalidad y reserva de ley, los mismos que también deben ser observados por el tribunal arbitral.

De este modo, el análisis del arbitraje tributario que se propone debe discurrir por dos niveles de discusión:

- En un primer plano, en la fase de creación de la norma tributaria y su vinculación con ciertos principios e instituciones fundamentales del derecho tributario. Aquí nos referimos a los supuestos límites al arbitraje tributario, partiendo del poder tributario hasta el principio de reserva de ley, legalidad, igualdad y la indisponibilidad de la obligación tributaria.
- En un segundo plano, en la fase de aplicación de la norma tributaria, y la función de la Administración Tributaria como ente público a cargo de la administración y recaudación de los ingresos fiscales, para determinar si la resolución de controversias tributarias por parte de un tercero implica o no una afectación de las facultades indispensables del ente recaudador para el cumplimiento de sus fines en aras del interés público general.

El poder tributario

En el desarrollo del análisis del arbitraje en materia tributaria es necesario revisar el concepto de poder tributario a efectos de resaltar las diferencias existentes con otros conceptos, como competencia y función tributaria, que pueden llevar a confusión cuando se aducen como óbice para la aceptación de la jurisdicción arbitral tributaria.

6 GARCÍA NOVOA, César. "El arbitraje en materia tributaria", comunicación técnica española, presentada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el ILADT. Quito, 2004, p. 465.

En efecto, se entiende que el poder tributario es una de las manifestaciones de la soberanía y el *ius imperium* del Estado que justifica la creación de prestaciones de derecho público, concretamente los tributos.

Así, el “poder tributario” configura el abanico de facultades o potestades que gozan los entes territoriales estatales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos destinados a la obtención de los recursos suficientes para sufragar sus gastos.⁷

Ahora bien, a efectos de delimitar el concepto de poder tributario, debemos tomar en cuenta la existencia de tres entidades que, en opinión del profesor Martín Queralt –que compartimos– son las siguientes: a) el Estado legislador o fuente de normas tributarias primarias identificadas esencialmente con la ley; b) la Administración, titular de potestades normativas de carácter secundario, por medio de las cuales se articulan y desarrollan las previsiones contenidas en la ley; y c) la Administración como sujeto activo de una serie de derechos y situaciones activas frente al administrado.⁸

En ese sentido, el “poder tributario” es definido por la doctrina como la facultad de crear tributos, cuyo ejercicio, por regla general, le corresponde a la rama legislativa del poder público. Como tal, se concreta específicamente en la creación de derecho positivo en materia tributaria y está sujeto a los lineamientos que para tal efecto consagran las Cartas Políticas.⁹ Asimismo, se enumeran como principales características del poder tributario las de ser abstracto, permanente, indelegable e irrenunciable.¹⁰

7 MARTÍN QUERALT, Juan. “La potestad tributaria”, en AMATUCCI, Andrea (coord.). *Tratado de derecho tributario*. Tomo 1, capítulo IV. Bogotá: Temis, 2001, p. 148.

8 *Ibidem*, p. 141.

9 PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. “Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”, en BARROS CARVALHO, Paulo de (dir.). *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003, p. 179.

10 SPISSO, Rodolfo. “El poder tributario y su distribución”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (dir.). *Tratado de tributación*. Tomo I, vol. 2. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 6. Por su parte, Berliri señala que “La indisponibilidad del poder tributario es evidente, en el sentido que dicho poder constituye una manifestación de capacidad jurídica del sujeto activo, que se refiere al establecimiento y a la reglamentación de los tributos. Por consiguiente ni el Estado, ni los Municipios, ni las provincias, ni los demás entes públicos impositores pueden negociar su poder con el fin de permitir que otros sujetos que dicten disposiciones necesarias para instituir, modificar o suprimir tributos que sean de la competencia de aquellos. La razón de dicha indisponibilidad es obvia; por no ser la potestad tributaria más que el despliegue de la capacidad jurídica del ente público, dicho poder deriva de leyes de típico contenido público, como son las que atañen al ordenamiento

Del mismo modo, el poder tributario necesita –para su pleno ejercicio– de la denominada potestad normativa o reglamentaria, otorgada a diversos entes u órganos que desarrollan el contenido de las normas y pasan a complementar el ordenamiento jurídico, sin dejar de observar los límites constitucionales, como el principio de reserva de ley.

Ahora bien, el poder tributario puede ser plasmado en una primera etapa, que implica el diseño y creación normativa, en la que el sujeto pasivo se encuentra en una esfera de sujeción abstracta, que solo pasará a convertirse luego en una esfera concreta de obligación de pago cuando realice el hecho imponible y surja el derecho de crédito a favor de la Administración Tributaria, en tanto sujeto acreedor del tributo.

Es recién en esta segunda etapa, esto es, acaecido el hecho imponible, que podemos referirnos a las denominadas competencia y función tributaria, entendiendo por la primera el derecho que tiene el ente público de exigir el pago del tributo existente, mientras que la última será la actividad que despliega el ente público para obtener el recaudo,¹¹ materializada en la actividad de determinación, liquidación y recaudación de los tributos.

De este modo recobran singular vigencia las dos expresiones de la acción estatal en lo que concierne a los tributos: de una parte, la creación de los tributos, con la delimitación precisa de sus elementos constitutivos; y de otra, las actividades que debe promover el ente público para lograr su recaudación efectiva, en interés tanto del fisco como de los ciudadanos.¹²

Finalmente, la doctrina es pacífica en aceptar, como un dogma vigente del Estado de derecho contemporáneo, que *el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder*.¹³

constitucional del Estado, las cuales únicamente pueden ser modificadas por el poder legislativo, y nunca por el poder ejecutivo a través de un acto negocial”. BERLIRI, Antonio. “El vínculo jurídico”, capítulo II. *Principios del derecho tributario*, tomo II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971, pp. 158-164.

11 PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Op. cit., p. 180.

12 *Ibidem*, p. 190.

13 VALDEZ COSTA, Ramón. *Curso de derecho tributario*. Bogotá: Temis, 2001, pp. 315-316. En opinión del profesor uruguayo, “... la adaptación de este concepto al derecho tributario se ha visto dificultada y retardada por la no distinción entre el poder étático de establecer tributos discrecionalmente por medio de la ley y la situación del ente público, acreedor del tributo que, en función administrativa, puede exigir el cumplimiento de dicha obligación legal”.

De este modo, si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano independiente del sujeto activo, es decir, por un órgano al cual la Constitución le otorga funciones jurisdiccionales y no administrativas.¹⁴

En atención a ello, resulta claro que si la Administración Tributaria, en tanto sujeto acreedor del tributo, somete la resolución de una controversia en materia tributaria a un tercero, como sucede en el caso de la jurisdicción arbitral, ello no implica afectación alguna del poder tributario, ni del derecho a exigir el pago de la deuda previamente determinada por ella.

En tal sentido, no existe ninguna diferencia esencial entre la controversia de índole tributaria que es sometida a la vía arbitral y la que se absuelve en un procedimiento administrativo o judicial, en la medida en que la deuda permanecerá como no exigible hasta la resolución definitiva de la controversia.

Consecuentemente, el arbitraje, en tanto mecanismo en virtud del cual se reconoce a un tercero la facultad de resolver el conflicto, sometiéndose las partes a su decisión,¹⁵ en nuestra opinión no trae consigo la disposición del poder tributario, así como tampoco una renuncia al derecho de exigir el tributo y su recaudación, esto es, de la competencia y función administrativa necesaria para el recaudo del tributo.

En efecto, la resolución de una controversia sometida a la vía arbitral se manifiesta en la etapa de aplicación del tributo, momento en que el poder tributario del Estado fue agotado, por lo que no podría verse afectado. Igualmente, someter una controversia a arbitraje no implica la renuncia al derecho de la Administración a recaudar el tributo.

A la misma conclusión se llegó en la recomendación 2 de las Jornadas Latinoamericanas: "La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos".¹⁶

14 *Ibidem*, loc. cit.

15 GARDE ROCA, Juan Antonio. *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996, p. 13.

16 Véase nota 1.

El principio de legalidad y reserva de ley frente al arbitraje en materia tributaria. La vinculación positiva

El principio de legalidad requiere, para la sanción de las leyes tributarias, de la necesaria participación de los órganos depositarios de la voluntad popular, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento, y se ha convertido en un común denominador del Estado constitucional contemporáneo, ya sea que se refiera a él como principio de legalidad o reserva de ley tributaria.¹⁷

Ahora bien, nuevamente resulta necesario en este punto distinguir el principio de legalidad o reserva de ley como garantía del contribuyente en la distribución del poder tributario a nivel constitucional, en el marco de la sujeción pasiva abstracta; y, la sujeción pasiva efectiva, producto de la aplicación de la norma a la relación jurídica tributaria concreta, a efectos de contrastar la admisión del arbitraje en materia tributaria.

En efecto, la ley determina quién, cuándo y cuánto hay que pagar, lo que no impide que, en su aplicación al caso concreto, la norma deba ser interpretada. Es en este ámbito, el de la interpretación, y también en ocasiones en los supuestos de hecho determinantes del “cuánto”, donde tendrían cabida las soluciones convencionales o arbitrales. “Desde esta perspectiva –sostiene Garde Roca– el principio de reserva de ley es previo y actúa en la fase de definición del tributo en tanto que las técnicas consensuadas actúan posteriormente, en la fase de aplicación de la norma”.¹⁸

En tal sentido, toda vez que el principio de reserva de ley establece que los aspectos esenciales del tributo sean regulados mediante norma con rango de ley, esto es, se ubica nuevamente en el campo de creación normativa, consideramos que el arbitraje tributario resulta congruente con dicho principio, en la medida en que se trate de un arbitraje *iuris*, en el que los árbitros encargados de la controversia lauden de acuerdo al derecho vigente.¹⁹

17 CASÁS, José Osvaldo. “Los principios jurídicos de la tributación”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (dir.). *Tratado de tributación*. Capítulo IV, tomo I, vol. I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 258.

18 GARDE ROCA, Juan Antonio. Op. cit., p. 16.

19 En igual sentido se manifiesta el profesor Falcón y Tella, cuando señala que “El Derecho público no tiene por qué ir a la zaga del privado en estas cuestiones, pues la potenciación de soluciones transaccionales y arbitrales tampoco vulnera las exigencias de la reserva de ley, en la medida en que los árbitros resuelvan en Derecho. Se trata simplemente

Finalmente, es de señalar que todo acto susceptible de ser realizado por la Administración Tributaria debe encontrarse taxativamente contemplado en una norma autorizante.

En ese sentido, será requisito ineludible que el arbitraje tributario se encuentre expresamente contemplado en una norma como vía para la resolución de controversias tributarias, a efectos de que la Administración Tributaria cuente con la base legal necesaria que la habilite para el sometimiento de contiendas tributarias a la vía arbitral.

De lo contrario, y aun en el supuesto de que no exista norma legal que lo prohíba, no podrá recurrirse al arbitraje en virtud de la denominada vinculación positiva de la actuación administrativa a la ley y al derecho.

En efecto, en la medida en que la ley no establezca la posibilidad de someter controversias fiscales a un arbitraje, la Administración continuará ejerciendo la competencia resolutoria de controversias en virtud de la vinculación positiva.

La indisponibilidad del crédito tributario y el arbitraje en materia tributaria

Hemos señalado que una de las características del poder tributario es su indisponibilidad, en la medida en que dicho poder constituye una manifestación de la capacidad jurídica del sujeto que tiene dicha potestad vinculada a la creación de los tributos.

Asimismo, se ha considerado tradicionalmente que el derecho al crédito, originado a favor del órgano recaudador luego de la realización del hecho imponible, resulta indisponible por el acreedor debido a que no surge de la voluntad de las partes sino más bien tiene como fundamento la ley, reconociéndose en ello la naturaleza de la obligación tributaria como una obligación *ex lege*.

Como bien ha apuntado en su momento Berliri, la indisponibilidad del poder tributario no lleva aparejada la indisponibilidad de las facultades liquidatorias, ni de la propia obligación tributaria, toda vez que di-

de un procedimiento distinto al judicial de una alternativa digna de tenerse en cuenta, que no conduce necesariamente a bases o hechos imposables 'alternativos' a los definidos legalmente, siempre que la decisión se adopte en Derecho y no sólo sobre un fundamento de equidad" FALCÓN Y TELLA, Ramón. "El arbitraje tributario". *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996, p. 260.

cha indisponibilidad por vía administrativa no constituye un elemento característico y necesario del vínculo jurídico entre Administración Tributaria y contribuyente.²⁰

En efecto, la indisponibilidad de la obligación tributaria es un concepto que no alcanza a la raíz u origen de la obligación. Pero lo decisivo, lo fundamental, es que la ley no puede conceder constitucionalmente facultades de disposición a la administración pública sobre los elementos esenciales de la obligación tributaria.²¹

En consecuencia, si consideramos al arbitraje como un mecanismo de resolución de controversias, en este caso suscitadas entre la Administración Tributaria y el contribuyente alrededor de la determinación o existencia de la obligación tributaria, podemos concluir que en rigor no se estaría disponiendo de dicha obligación, sino simplemente sometiendo la resolución de la controversia antes mencionada a la decisión de un tercero con funciones jurisdiccionales.

Por ende, y tal como hemos señalado anteriormente, la jurisdicción arbitral solo se presenta como una vía alterna al procedimiento contencioso administrativo ordinario, sin que ello implique que la Administración Tributaria en tanto sujeto activo de la obligación tributaria renuncie a su derecho de crédito.

En el mismo sentido, Falcón y Tella ha señalado que las controversias generadas entre la hacienda pública y los obligados tributarios admiten en la solución arbitral, recalcando que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos.

De este modo, dicho autor añade que lo único que excluye el ordenamiento es la libre disposición de su crédito por la Administración cuando la ley no lo prevé; o una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público.²²

En igual sentido, César García Novoa señala que “Por todo lo expuesto podemos llegar a la conclusión que no existe ninguna sólida

20 BERLIRI, Antonio. Op. cit., pp. 158-164.

21 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “El nacimiento de la obligación tributaria”. *Temas de derecho tributario*. Tomo II. Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968, pp. 132-134.

22 FALCÓN Y TELLA, Ramón. Op. cit., p. 259.

razón para postular una exclusión apriorística de las fórmulas arbitrales en el ámbito tributario”.²³

Es claro, entonces, que si bien el principio de reserva de ley se relaciona con la indisponibilidad de la obligación tributaria, pues, por un lado la ley define el hecho imponible y por el otro el sujeto activo debe ejercer todas las medidas legales para ejecutar su derecho al recaudo. Este sujeto activo solo ejerce una función de gestión del tributo, por lo que en la medida en que exista una norma que habilite a la Administración a acudir al arbitraje ante una controversia, no se puede hablar de disposición de la obligación tributaria ni de despojo de las potestades esenciales de la Administración para el cumplimiento de sus fines.

Más aún, también el principio de igualdad se vincula con la disponibilidad de la obligación tributaria, pues al ser indisponible la obligación se evita un tratamiento arbitrario ante situaciones similares por la Administración Tributaria.

Sin embargo, el someter una controversia a arbitraje tampoco perjudica la garantía de igualdad ante la ley. Es siempre el legislador el que va a definir los supuestos y alcances del mecanismo, no la Administración.

En consecuencia, en términos conceptuales, determinada y cuantificada la obligación tributaria por parte de la Administración, el conflicto posterior puede ser sometido a arbitraje, sin perjudicar el derecho de crédito del acreedor.

En efecto, en el arbitraje no se dispone de la obligación tributaria, solo se establece que la controversia la resolverá un tercero. Sucederá lo mismo que en el procedimiento administrativo ordinario, cuando el contribuyente impugna el acto de determinación y se suspende el derecho de cobro de la Administración.

La declinación de la Administración para resolver una controversia en sede administrativa tampoco implica una renuncia o cesión de las facultades esenciales conferidas para su fin principal de recaudación de ingresos fiscales. En efecto, la resolución de controversias no es, pues, una facultad esencial de la Administración.

Por lo tanto, el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario no es incompatible con la vía arbitral como mecanismo alternativo de resolución de controversias de índole tributaria.

23 GARCÍA NOVOA, César. Op. cit., p. 465.

En el mismo sentido se concluye en la recomendación 3 de las Jornadas Latinoamericanas: “La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente al arbitraje”.²⁴

La admisión del arbitraje como mecanismo alternativo al procedimiento contencioso administrativo para la resolución de controversias tributarias

La etapa contenciosa en derecho tributario, ante órganos administrativos o judiciales, tiene lugar después de que la Administración llega a cierto resultado mediante un procedimiento al que se denomina comúnmente procedimiento de determinación de la deuda o procedimiento de gestión tributaria, y que tiene por objeto fijar la existencia o inexistencia de una deuda a cargo de determinado sujeto pasivo, en estricta aplicación de la ley.²⁵

En general, cuando existe un conflicto entre el particular y la Administración, el primero puede plantear un reclamo contra el acto emitido por la segunda, dando inicio a un procedimiento contencioso en el que corresponderá, en primera instancia, al órgano administrativo que expidió el acto la resolución del conflicto, pudiendo ser revisada dicha decisión en segunda instancia, por un Tribunal Administrativo, en vía de apelación.²⁶

Se entiende que esta especie de jurisdicción administrativa se da con la evolución del Estado moderno, y tiene como fundamento el principio del agotamiento de la vía previa, que fuera adoptado como un privilegio a favor de la Administración. En efecto, si bien por un lado los actos administrativos perdieron su carácter de irrevisables al permitirse su cuestionamiento, por otro lado se le otorgó a la Administración la posi-

24 Véase nota 1.

25 GONZALES GARCÍA, Eusebio: “Los recursos administrativos y judiciales”, en AMATUCCI, Andrea (coord.). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Themis, 2001, p. 643.

26 Al respecto, señala Gordillo que “en ciertos casos el Poder Ejecutivo está facultado por la ley para decidir con fuerza de verdad legal algunas controversias entre ella misma y los particulares; sin embargo, advierte inmediatamente que lo que allí ocurre es solo que la actividad desarrollada por el Poder Ejecutivo es semejante, materialmente, a la actividad jurisdiccional, sin tener en cambio igual régimen jurídico que ésta”. GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo II. Lima: ARA Editores, 2003.

bilidad de enmendar sus propios actos antes de que el particular recurra a los órganos judiciales para la revisión de estos.²⁷

Sin embargo, hoy en día el agotamiento de la vía previa se presenta como un gravamen, una carga para los administrados, debido a que generalmente el acto impugnado es confirmado por la Administración Pública, dilatando de este modo su revisión en sede judicial.²⁸

Ahora bien, el objetivo final del contencioso tributario es "... garantizar la tutela efectiva del contribuyente, sin mengua del respeto a los legítimos intereses económicos del Estado. Se trata, en último término, de resolver una controversia entre dos titulares de derecho...".²⁹ Sin embargo, la carga procesal que se afronta en sede administrativa y judicial impide en términos concretos hablar de una resolución de controversias tributarias en un plazo razonable.

En este contexto, las deficiencias del sistema de recursos administrativos han hecho que la reflexión sobre la admisibilidad y conveniencia del empleo de técnicas alternativas al recurso administrativo se encuentre hoy generalizada, dentro de la tendencia global hacia la desjudicialización de los conflictos.³⁰

27 En opinión de Dromi, la transferencia de la resolución de conflictos del ámbito judicial al administrativo constituye una aplicación de las técnicas de autotutela administrativa para suplir, con la expeditividad de esta, la complejidad ordinaria de las técnicas profesionales de la tutela judicial. DROMI, Roberto. *Manual de derecho administrativo*. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987, p. 64.

28 "El requisito de la vía administrativa previa –señala Gonzales García– es una de esas cláusulas, aparentemente tan solo procesales, pero que examinada en sus orígenes y ulterior desenvolvimiento, patentiza con mucha claridad no solo su eficacia, sino los condicionamientos ideológicos que han presidido su introducción, posterior configuración legislativa y actual tendencia jurisprudencial limitativa". GONZALES GARCÍA, Eusebio. Op. cit., p. 648. Por otro lado, Gordillo considera que "Los recursos administrativos se han definido siempre como una carga para el particular, con la que han tenido y tiene que apechar para interponer posteriormente el recurso jurisdiccional ante el órgano judicial competente (...) por un deficiente régimen jurídico, que ha contribuido a la acentuación de una posición privilegiada de la administración. Todo indica y lleva a que los recursos no se hayan definido como una garantía. Si a ello se le añade el excesivo rigor que en determinadas etapas ha observado la jurisprudencia, es fácil deducir que el instituto que analizamos se haya convertido en una asignatura pendiente del derecho administrativo". GORDILLO, Agustín. Op. cit., tomo IV, p. 3.

29 GONZALES GARCÍA, Eusebio. Op. cit., p. 660.

30 ZORNOZA PÉREZ, Juan. "¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español". *Convención y arbitraje en derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996, p. 176.

Se hace impostergable, por ende, que el Estado, y la Administración Tributaria en particular, abandonen de una vez y para siempre la supuesta superioridad frente al contribuyente, en tanto la relación jurídica tributaria ya no se concibe como una relación vertical o de poder, y adopte una postura de diálogo y apertura hacia propuestas concretas orientadas a la realización del interés público en provecho de la sociedad en su conjunto.³¹

La admisión del arbitraje como una herramienta que permita la resolución de conflictos en materia tributaria en un tiempo adecuado, sin necesidad de culminar la vía previa, constituye una de las tareas pendientes más importantes para estados como el nuestro, en el que el ejercicio pleno y eficaz del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva es visto como una utopía.

En consecuencia, el procedimiento contencioso ordinario no constituye, en nuestra opinión, un obstáculo para la implementación del arbitraje en materia tributaria, pudiendo coexistir ambas vías en forma alternativa; y ayudaría, además, a descongestionar la mencionada carga procesal en beneficio no solo del contribuyente sino también de la propia Administración Tributaria, evitando que se prolongue la situación de incertidumbre jurídica que generan largos y tediosos procesos.³²

31 Luciano Parejo sostiene que hoy ya no podemos seguir representándonos el Estado solo en términos metafísicos como una unidad abstracta superior, debido a que el Estado “está ciertamente supraordenado jurídicamente a los ciudadanos, pero no siempre y en toda constancia, sino exclusivamente allí donde debe decidir y decide unilateralmente lo que sea de Derecho y, por tanto, no donde litiga o celebra contratos o acuerdos con ellos; y su actuación, cuando la desarrolla desprovisto de su ‘fuerza unilateral de vinculación’, en modo alguno debe ser interpretada como desposesión de la cualidad identificativa de su propio ser”. PAREJO ALFONSO, Luciano: “El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: El pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”. *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996, p. 31.

32 Al respecto, vale traer a colación lo que Falcón y Tella ha señalado, con gran acierto: “Nada se opone a que este tipo de soluciones, más ágiles que las judiciales, se vaya extendiendo progresivamente, lo que contribuiría a reducir la litigiosidad y a descargar a los Tribunales, con el consiguiente beneficio para todos; incluso para el interés recaudatorio al que nada favorece un largo proceso durante el cual la ejecución se encuentra suspendida”. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Op. cit., p. 260.

La legislación vigente en el Perú y la posibilidad de someter a arbitraje controversias en materia tributaria en el orden interno

Como hemos advertido, la Constitución Política del Perú no establece restricción alguna para que las controversias de índole tributaria puedan ser sometidas a un tribunal arbitral. En efecto, existe la posibilidad de regular mediante ley la vía arbitral para el sometimiento de contenciosas entre Administración Tributaria y contribuyente, que se deriven tanto de la interpretación y aplicación de normas tributarias, así como de la calificación de los hechos, sin que ello atente contra el orden constitucional.

Ahora bien, actualmente el proceso arbitral se encuentra regulado en el Perú por la Ley General de Arbitraje (LGA), Ley 26572 y modificatorias. Dicha norma contempla, en términos generales, los aspectos formales del procedimiento, la designación del tribunal arbitral, el tema de los honorarios y costos, las formalidades del laudo, su notificación, su impugnabilidad y el procedimiento para su ejecución.

En cuanto a la materia susceptible de ser sometida a arbitraje, el artículo 1 de la LGA establece:

... pueden someterse a arbitraje las controversias determinadas o determinables, sobre las cuales, *las partes tienen facultad de libre disposición*, así como aquellas relativas a materia ambiental, pudiendo extinguirse respecto de ellas el proceso judicial existente o evitando el que podría proponerse, excepto: (...) 4. Las directamente concernientes a *las atribuciones o funciones de imperio del Estado, o de personas o entidades de derecho público*. (Las cursivas son de la autora)

El referido artículo contiene dos extremos, cuya lectura nos llevaría a concluir la interdicción del sometimiento de controversias fiscales al expediente arbitral. El primer punto concierne a la facultad de libre disposición que deben tener las partes con relación a la materia en controversia. Aunque la interpretación de este extremo puede guardar alguna vinculación con el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, consideramos que es posible que una vez determinada y cuantificada la obligación tributaria por parte de la Administración, como consecuencia del ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación de la deuda tributaria, no existiría inconveniente para someter a arbitraje las diferencias que ello puede suscitar, como sucede cuando el contribuyente impugna la determinación de la obligación tributaria en el procedimiento ordinario.

En efecto, el arbitraje que postulamos no atenta contra ninguna de las facultades fundamentales de la Administración Tributaria para el ejercicio de sus funciones en la medida en que su aplicación como medio de resolución de controversias tendría lugar en una fase posterior a la determinación de la deuda tributaria.³³

Por otro lado, en cuanto a la imposibilidad de someter a arbitraje atribuciones o funciones de imperio del Estado, o de personas o entidades de derecho público, debemos señalar que recientemente la Administración Tributaria sostuvo que las controversias de carácter tributario no podían ser revisadas en la vía arbitral, porque ello implicaba una vulneración de los artículos 63 y 65 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPGA), Ley 27444, que prescribe el carácter inalienable de la competencia administrativa.³⁴

En efecto, la Administración Tributaria sostuvo que las competencias administrativas de las entidades públicas, incluyendo aquellas referidas a temas tributarios, no están en la esfera de lo disponible por parte de ninguna autoridad pública, sino más bien son atribuciones inalienables de cada entidad, constituyendo mandatos de ineludible cumplimiento, conforme a lo dispuesto por el artículo 65 de la LPAG.³⁵

Asimismo, otro de los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria fue que la normativa del Código Tributario obliga al órgano encargado de resolver la reclamación, en este caso la propia Administración, a emitir pronunciamiento sobre la materia litigiosa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 63 de la LPAG.

En principio, no cabe duda alguna de que el poder tributario, en tanto poder de creación de normas tributarias reconocido constitucionalmente, configura claramente una materia propia del imperio del Estado, no susceptible de ser delegada, modificada o suprimida en la me-

33 Debemos señalar que nuestro Código Tributario considera taxativamente como facultades de la Administración Tributaria la facultad de recaudación, fiscalización y determinación, y finalmente la facultad de sancionar.

34 Dicho razonamiento se sustenta, como señala García de Enterría, en que la potestad del Estado tiene un origen legal y no negocial, es inalienable, intransmisible e irrenunciable, y no es disponible ni por el propio Estado. Este último, como titular de la potestad puede ejercitarla o no, pero no puede transferirla, *salvo que la propia ley permita la delegación de su ejercicio. Dicha potestad tampoco puede ser modificada, salvo únicamente por Ley, la cual exclusivamente puede originarlas, alterarlas o extinguirlas.*

35 Resolución del Tribunal Fiscal 06619-4-2002, del 15 de noviembre del 2002.

didada en que fluye de la Constitución. En ese orden de ideas, por lo tanto, carecería de sentido si determinada autoridad, premunida constitucionalmente para la creación de un tributo pueda renunciar, transferir o someter a arbitraje dicha potestad.

Por otro lado, si bien la declinación por parte de la Administración Tributaria para resolver el conflicto suscitado en primera instancia implica una renuncia a la obligación de resolver directamente la materia fiscal litigiosa, ello no configuraría, en términos conceptuales, la cesión de facultades esenciales para el cumplimiento de su labor, encaminada a satisfacer el interés público general mediante la recaudación de los ingresos fiscales.³⁶

No obstante lo anterior, en el Perú no es jurídicamente factible que las controversias de carácter fiscal puedan ser sometidas a la jurisdicción arbitral, en tanto que dicha vía no se encuentra recogida expresamente por una norma legal.

Por lo tanto, y atendiendo al principio de vinculación positiva a la ley de la actuación administrativa, podemos concluir que en la actualidad la Administración Tributaria peruana carece de la habilitación legal correspondiente que permita sujetarse a un procedimiento arbitral respecto de controversias tributarias, en la medida en que la ley, en este caso el Código Tributario, establece el recurso de reclamación para la resolución de controversias tributarias en primera instancia, en el marco del procedimiento contencioso administrativo. Sin embargo, el problema se presenta solo en el plano de la habilitación legal, pues a nivel constitucional, como hemos visto, la posibilidad de su aplicación existe.

Un caso especial: La vía arbitral y la resolución de controversias derivadas de las garantías otorgadas mediante convenios de estabilidad jurídica y tributaria

La legislación peruana prevé la celebración de convenios de estabilidad jurídica y tributaria con inversionistas nacionales y extranjeros, así como con las empresas receptoras de sus inversiones con el objeto de garan-

³⁶ Al respecto, aun cuando el artículo 134 del Código Tributario establece que la competencia de resolución de reclamaciones no puede ser extendida ni delegada a otras entidades, entendemos que ello es así cuando el contribuyente ha ejercido su derecho a impugnar el acto de la Administración Tributaria.

tizarles estabilidad, entre otros aspectos, respecto del régimen tributario vigente a la fecha de suscripción del convenio.³⁷

Los convenios de estabilidad jurídica tienen la calidad de contratos con fuerza de ley, de manera que no pueden ser modificados o dejados sin efecto unilateralmente por el Estado peruano.

En tal sentido, una vez que el Estado peruano celebra este tipo de convenios queda vinculado en el marco de una relación jurídica de naturaleza civil. Por ende, las controversias surgidas a partir de la interpretación y/o ejecución de lo dispuesto en las cláusulas del convenio son de naturaleza contractual, siendo susceptibles de ser sometidas a arbitraje nacional o internacional.

Ahora bien, dentro de las garantías otorgadas en el marco de los convenios indicados se encuentra la estabilidad del Impuesto a la Renta, conforme a la cual la empresa suscriptora del convenio no se verá afectada con las modificaciones al régimen de este impuesto que sean posteriores a la fecha de suscripción del convenio.

En ese sentido, toda vez que las normas que integran el régimen estabilizado del impuesto a la renta constituyen el objeto de la prestación a cargo del Estado, cualquier controversia respecto de las normas contenidas en dicho régimen tiene naturaleza contractual, por lo que de suscitarse una controversia respecto del ámbito de aplicación del convenio esta puede ser sometida a arbitraje.

No obstante, es preciso señalar que el ámbito en cuanto a la materia es limitado, debido a que no podrían ser sometidas a arbitraje las diferencias surgidas a partir de la interpretación y/o aplicación de las normas tributarias estabilizadas. Así, solo podría revisarse en la jurisdicción arbitral si determinada norma se encuentra o no estabilizada, mas no cómo debe ser interpretada y/o aplicada dicha norma, correspondiendo en este último caso que la controversia se ventile en el procedimiento contencioso ordinario.

37 El marco normativo de dichos convenios está dado por los artículos 62 y 63 de la Constitución Política del Perú. A nivel legal, su regulación está dada por los decretos legislativos 662 y 757. Asimismo, la Ley 26221 y modificatorias, Ley Orgánica de Hidrocarburos, permite la celebración de este tipo de convenios para las empresas de dicho sector. Por su parte, el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo 014-92-EM contempla este tipo de convenios para las empresas del sector minero. Finalmente, la Ley 27972, Ley Orgánica de Gobiernos Locales, también admite la posibilidad de celebrar convenios de estabilidad jurídica en lo que concierne a tributos municipales.

EL ARBITRAJE Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) y el arbitraje tributario en los convenios internacionales

Es cada vez más generalizada la celebración –por parte de los estados– de tratados destinados principalmente a aliviar la doble tributación de sus residentes o Convenios de Doble Tributación (CDT). En la práctica, sin embargo, resulta común que surjan controversias en torno a dichos convenios. Si bien la mayoría de legislaciones permite que los contribuyentes que se sientan afectados por una interpretación o aplicación del CDT que consideren inconsistente con las disposiciones de este recurran a sus órganos jurisdiccionales internos con el fin de buscar una solución a dicha controversia, resulta claro que en la mayoría de casos esta alternativa es inadecuada, debido al poco conocimiento de dichos temas por parte de los jueces nacionales, así como a su posible permeabilidad a influencias políticas.³⁸

El método más usual para la solución de controversias surgidas de la interpretación y/o aplicación de los CDT es el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM), que aparece en la escena del derecho tributario internacional en el convenio modelo preparado por la Liga de las Naciones en 1928, y bajo el cual los estados contratantes se comprometían a buscar una solución al conflicto en forma conjunta.³⁹ Dicho procedimiento ha sido incluido en el artículo 25 del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE), que ha servido de base a la gran mayoría de CDT celebrados a la fecha.

38 Ya al momento de celebrarse los primeros CDT los estados contratantes incluyeron dentro de estos disposiciones especiales relativas a la solución de conflictos. Así, por ejemplo, en el convenio celebrado entre el Reino Unido e Irlanda en 1926 se incluyó la posibilidad de que cualquier controversia surgida en relación a dicho convenio sea solucionada por un tribunal independiente, cuya decisión sería final.

39 De acuerdo con Arnold y McIntyre, una gran variedad de disputas pueden ser solucionadas mediante el PAM, siendo probablemente las más comunes aquellas relacionadas con la aplicación del ajuste correlativo de precios de transferencia (artículo 9(2) del Modelo OCDE) en las transacciones internacionales. ARNOLD, Brian J. y Michael J. MCINTYRE. *International Tax Primer*. La Haya: Kluwer Law International, 1995, pp. 122 y 123. Para una explicación detallada del desarrollo de los PAM véase CHETCUTI, Jean Philippe. "Arbitration in International Tax Dispute Resolution" [en línea]. <<http://www.cc-advocates.com/publications/tax-arbitration.htm>>.

Conforme a lo dispuesto en el artículo antes citado, en caso de que una persona considere que las acciones de uno o ambos estados contratantes resultan (o podrían resultar) en una imposición no acorde a lo estipulado en el CDT, esta podrá someter su caso ante la autoridad competente del Estado contratante de su residencia, dentro de los tres (3) años de notificada la acción que importa la imposición indebida. De considerar fundada la solicitud, y en caso de que no pudiese por sí sola dar solución a la controversia planteada, la autoridad deberá hacer lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante.⁴⁰

De igual forma, el artículo 25 del Modelo OCDE establece la posibilidad de que las autoridades competentes de los estados contratantes utilicen el PAM a efectos de solucionar dificultades o dudas generales relacionadas con la interpretación y/o aplicación del CDT (como, por ejemplo, la clasificación de cierto tipo de ingreso bajo alguna de las categorías del CDT o el significado de un término específico), así como para eliminar supuestos de doble tributación no previstos por el CDT.⁴¹

Si bien el citado procedimiento ha sido utilizado exitosamente en numerosas oportunidades, en la práctica, conforme se encuentra contemplado en el Modelo OCDE, presenta una serie de inconvenientes, entre los que podemos señalar los siguientes:

- Las autoridades competentes deben buscar una solución a la controversia planteada, mas no se encuentran obligadas a llegar a un acuerdo que la solucione, por lo que la conclusión satisfactoria de un PAM dependerá, en gran medida, del grado de compromiso que los estados contratantes asuman en el marco de dichos procedimientos.⁴²
- No se establece un límite de tiempo para que las autoridades

40 Véanse numerales 1 y 2 del artículo 25 del Modelo OCDE.

41 Numeral 3 del artículo del Modelo OCDE.

42 El párrafo 45 de los comentarios al artículo 25 del Modelo de la OCDE señala que, si bien los contribuyentes no se encuentran satisfechos por la falta de obligación de las autoridades de encontrar una solución, la fórmula establecida en el Modelo representa el compromiso máximo que los estados contratantes están dispuestos a aceptar. De otro lado, un estudio efectuado por la International Fiscal Association (IFA), estableció que a pesar de que en la mayoría de casos sometidos a un PAM las autoridades competentes llegaron a un acuerdo, un número considerable de ellos no fue solucionado por dichas autoridades. Véase PARK, William W. y David R. TILLINGHAST. *Income Tax Treaty Arbitration*. Amersfoort: IFA/Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, p. 20.

competentes acuerden una solución a las controversias presentadas por los contribuyentes. La falta de solución oportuna de la controversia (las deliberaciones podrían extenderse durante años) ocasionará un perjuicio al contribuyente. Así, Remo Dominici señala: "... si bien por una parte la ausencia de límites temporales es el lógico corolario de que, como se dijo, no existe garantía alguna de que el procedimiento amistoso sea cumplido, lo cierto es que, de todos modos, dicha situación puede convertir al procedimiento mismo en un calvario."⁴³

- El PAM se lleva a cabo entre las autoridades competentes de los estados contratantes, excluyendo la participación del contribuyente afectado por la controversia, quien por ende no podrá exponer los hechos ni formular alegatos en defensa de su pretensión. Así, aun cuando las autoridades competentes llegasen a un acuerdo, los contribuyentes podrían considerar dicha solución insatisfactoria, al entender que no soluciona correctamente el asunto planteado o que obedece a intereses distintos a los suyos.

Debido a los inconvenientes mencionados, cada vez más estados vienen incorporando en sus CDT la posibilidad de someter las controversias tributarias, surgidas de la interpretación o aplicación de dichos convenios, a un proceso arbitral, siendo los laudos obligatorios tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias de los estados involucrados. Sin embargo, el sometimiento a la jurisdicción arbitral puede ser opcional u obligatorio, dependiendo de la forma en que se hubiese pactado en el convenio.

En el primer caso los estados acuerdan que siempre que las autoridades competentes no logren convenir una solución a la controversia, estas podrán convenir someterla a un proceso arbitral. Nótese, sin embargo, que se trata de una facultad conferida a las autoridades y no de una obligación, por lo que estas podrían decidir no someter dicho caso

43 DOMINICI, Remo. "Las reglas para la resolución de los conflictos en materia de doble imposición internacional", capítulo VII, en UCKMAR, Víctor (coord.). *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis S.A., 2003, p. 143.

44 El numeral 5 del artículo 25 del CDT celebrado entre el Perú y Chile constituye un ejemplo de dicho tipo de compromiso arbitral. De igual forma, en el CDT con Canadá se incluye la posibilidad de recurrir a un tribunal arbitral para solucionar controversias relacionadas con la interpretación o aplicación de dicho convenio, siempre que los estados contratantes y el contribuyente lo acuerden por escrito. Para un mayor análisis de dichos artículos véase "CDT con Chile" y "CDT con Canadá", en el presente trabajo.

a arbitraje.⁴⁴

De otro lado, en un compromiso de arbitraje obligatorio los estados contratantes acuerdan *a priori* que, en caso de que sus autoridades competentes no encuentren una solución a la controversia en un plazo determinado, dicha controversia deberá ser sometida a arbitraje, siendo el laudo de obligatorio cumplimiento.⁴⁵ De esta manera, y a diferencia de lo que ocurre en el primer caso, se garantiza que la controversia sea efectivamente resuelta, ya sea mediante un PAM o un proceso arbitral, protegiéndose al contribuyente de una imposición no conforme con lo dispuesto por el CDT.⁴⁶

Al respecto, las recomendaciones 12 y 13 de las Jornadas Latinoamericanas⁴⁷ concluyeron que los estados deben tener la posibilidad de llegar a un acuerdo amigable, dentro de un plazo razonablemente breve, antes de poder acudir al arbitraje; y, el arbitraje internacional deber ser obligatorio para resolver las controversias que plantean la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios.

La participación de los contribuyentes en los procedimientos arbitrales resulta, sin embargo, un tema aún abierto al debate. La Cámara de Comercio Internacional, por ejemplo, ha elaborado un modelo de compromiso arbitral en el que se permite que el contribuyente solicite el arbitraje en el caso de que considere que el pacto alcanzado por las autoridades competentes no está de acuerdo con el CDT.⁴⁸ Por otro lado, Lindencrona y Mattson opinan que si bien debe otorgarse facultades al contribuyente para intervenir en el proceso arbitral, este no debería encontrarse facultado para iniciar dichos procesos, toda vez que ello podría afectar la solución de conflictos a través de los PAM.⁴⁹

45 Un ejemplo de dicha cláusula es el artículo 25, numeral 5 del CDT celebrado entre Austria y Alemania, en vigencia desde el 1 de enero del 2002.

46 Park y Tillinghast consideran que debido al alto costo que suelen implicar los procedimientos arbitrales los países buscarán llegar a una solución del conflicto durante el PAM, por lo que la inclusión de los compromisos arbitrales en los CDT implicaría, en la práctica, un incentivo a las autoridades competentes para alcanzar acuerdos rápidos y satisfactorios. PARK, William W. y David R. TILLINGHAST. Op. cit., p. 20.

47 Véase nota 1.

48 Dicho modelo puede encontrarse en: <http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2002/Arbitration-tax.asp>.

49 Lindencrona y Mattson fueron unos de los primeros autores en mostrarse a favor del arbitraje obligatorio como instrumento para la solución de controversias tributarias internacionales que no pudiesen ser solucionadas mediante un PAM. Véase CHETCUTI, Jean Philippe. Op. cit.

Sobre el particular, somos de la opinión de que los contribuyentes afectados deberían tener la facultad de solicitar la remisión de la controversia a arbitraje cuando las autoridades competentes no lleguen a un acuerdo que solucione el conflicto, o de considerar que dicho acuerdo se aparta de las disposiciones del CDT. De igual forma, consideramos que los contribuyentes deberán tener la oportunidad de participar activamente en el proceso arbitral, exponiendo sus argumentos al tribunal arbitral y contradiciendo los argumentos y evidencias presentadas por los estados.

En el mismo sentido concluye la recomendación 14 de las Jornadas Latinoamericanas al señalar que los contribuyentes tienen derecho a instar y coadyuvar en el procedimiento arbitral tributario.⁵⁰

Objeciones al arbitraje en el ámbito tributario internacional: El principio de soberanía nacional

El arbitraje constituye un instrumento sumamente útil para la solución de controversias surgidas en el ámbito de los CDT, y cuenta con el apoyo de insignes juristas e instituciones como la Cámara de Comercio Internacional, que en 1984 publicó un ensayo en el que describía los problemas de los PAM y planteaba una serie de modificaciones a dichos procedimientos, así como la introducción del proceso arbitral. En su programa para 1999 la Cámara se ratificó en su intención de lograr que los Estados acepten el arbitraje obligatorio de los conflictos de tributación internacional.

Sin embargo, a pesar de la ventaja que conlleva la adopción por parte de los estados de mecanismos arbitrales en los CDT, a efectos de solucionar conflictos surgidos de su interpretación o aplicación, su incorporación en dichos instrumentos no ha ocurrido libre de críticas y opiniones contrarias.

La principal objeción que se hace a la aplicación del arbitraje en materia de tributación internacional es que la resolución de conflictos de naturaleza impositiva por privados atentaría contra la soberanía nacional, entendida como la potestad con la que cuenta un Estado para obtener ingresos fiscales a través de su *ius imperium*.⁵¹

En efecto, en un informe preparado por la OCDE en 1984, titulado

50 Véase nota 1.

51 Véase PARK, William W. y David R. TILLINGHAST. Op. cit., pp. 11 y 12.

“Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues”, los representantes de los países miembros de dicha organización se mostraron en contra de la adopción de un arbitraje obligatorio, concluyendo que mientras que su necesidad no ha sido demostrada su implementación conllevaría una renuncia inaceptable a la soberanía fiscal.⁵²

Remo Dominici, por su parte, señala que una de las razones a favor de los PAM radica en que mediante dichos “procedimientos amistosos” no se produce “ninguna renuncia sustancial de la soberanía estatal en materia tributaria”, pues si bien la realización de dicho procedimiento constituye una obligación para los estados contratantes, esta no incluye el deber de alcanzar un resultado que alivie a los contribuyentes de la doble tributación denunciada. Dicho autor señala que “ellos [los PAM] no están vinculados a la aplicación de una decisión establecida por un órgano puesto en posición de tercería y, por tanto, como ya se adelantara, no sufren limitaciones a su propio poder soberano en materia tributaria”.⁵³

Compartimos, sin embargo, la opinión planteada por Parks y Tillinghast en cuanto a que la oposición a la inclusión de un arbitraje obligatorio como medio de solución de conflictos derivados de los CDT se asemeja a los argumentos esgrimidos en el pasado en contra de los arbitrajes en materia de inversión extranjera, los que actualmente son aceptados con normalidad, a pesar de tratar en muchos casos con intereses nacionales sumamente sensibles (como la nacionalización de la propiedad privada, la protección del medio ambiente, recursos naturales, entre otros), y que podrían implicar un cuestionamiento a la soberanía tributaria de un determinado Estado.

Al respecto, es preciso señalar que los CDT contienen disposiciones que implican limitaciones a la jurisdicción tributaria de los estados contratantes, como sería la determinación de la fuente de la renta percibida por el residente de uno de los estados contratantes o el establecimiento de tasas máximas con las que estos podrán gravar una renta determinada.

En tal sentido, somos de la opinión de que la delegación, por parte de los estados contratantes, de la facultad de decidir las controversias surgidas de los CDT a un tribunal arbitral en aquellos casos en que sus autoridades competentes no logren ponerse de acuerdo en la solución de dicho conflicto, no implicaría una mayor cesión de la soberanía fis-

52 El arbitraje como mecanismo para la solución de conflictos surgidos de la interpretación o aplicación de los CDT no se encuentra contemplado en el Modelo OCDE.

53 DOMINICI, Remo. Op. cit., p. 142 y ss.

cal que, como se ha señalado, ya de por sí se encuentra limitada por las disposiciones de los CDT.

Finalmente, cabe señalar que en la Convención 90/463/EEC39 de la Unión Europea,⁵⁴ firmada el 23 de julio de 1990 y vigente desde el 1 de enero de 1995, plantea una fórmula arbitral que permite solucionar los conflictos de doble imposición surgidos en aquellos casos en que las utilidades de una empresa de un Estado contratante sean a su vez incluidas en las utilidades del otro Estado contratante, sin que los estados abduquen a su soberanía tributaria.

La empresa podrá someter el caso a la autoridad competente de su Estado de residencia que, de no poder resolver el asunto por sí misma, deberá promover un acuerdo con el otro Estado involucrado que busque solucionar el conflicto. En el supuesto de que las dos autoridades competentes no acuerden una solución, estas deberán establecer una comisión consultiva que emitirá una decisión sobre la forma en que deberá eliminarse la doble imposición.

Nótese, sin embargo, que la decisión de la comisión consultiva solo será de cumplimiento obligatorio para las autoridades de los Estados involucrados en caso de que estas no hubiesen llegado a un acuerdo distinto sobre la forma de evitar la doble tributación dentro de los seis meses siguientes a la expedición de la decisión. De esta manera, los Estados miembros no renunciarían a su soberanía, pues mantienen la posibilidad de apartarse de la decisión de la comisión.⁵⁵

Mecanismos de solución de controversias contemplados en CDT firmados por el Perú

CDT celebrado con los países miembros de la Comunidad Andina

El Perú es país miembro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), junto con Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela.

Como parte del proceso de armonización tributaria, la Comisión de la CAN⁵⁶ ha aprobado recientemente la Decisión 578, que carece de

54 "European Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises", Convención 90/463/EEC, OJ L.225.

55 A este respecto véase DOMINICI, Remo. Op. cit., p. 144 y ss; y también PARK, William W. y David R TILLINGHAST. Op. cit., p. 21.

56 La Comisión es el órgano normativo del Sistema Andino de Integración (SAI) y se encuentra conformada por un representante plenipotenciario de cada uno de los países miembros.

disposiciones relativas a la solución de controversias derivadas de su interpretación y/o aplicación, en razón de que estas diferencias deberán ser solucionadas por el Tribunal Andino de Justicia en el marco de los recursos contemplados en la normativa comunitaria.⁵⁷

En cuanto a la posibilidad de recurrir a un proceso arbitral debe tenerse presente que, si bien el Protocolo Modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia (Protocolo de Cochabamba) otorga al Tribunal Andino de Justicia competencia para dirimir mediante arbitraje las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración (o entre estos y terceros), así como las controversias que les sometan los particulares respecto de la aplicación o interpretación de aspectos contenidos en contratos de carácter privado y regidos por el ordenamiento jurídico de la CAN, el Tribunal no se encuentra facultado para resolver, por vía arbitral, las controversias surgidas entre particulares y los países miembros respecto a la interpretación y/o aplicación de la normativa comunitaria y, entre esta, de la Decisión 578.

CDT celebrado con Suecia

El artículo XX del convenio entre el Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos a la renta y al capital establece, en cuanto a la solución de controversias derivadas de la interpretación y/o aplicación de dicho convenio, que en caso de que un residen-

Su capacidad legislativa es expresada a través de la adopción de decisiones que son de aplicación inmediata en los países miembros.

57 En caso de que un contribuyente considere que un país miembro lo somete a una imposición contraria a los términos de la Decisión, podrá presentar una acción de incumplimiento contra dicho país ante la Secretaría General (órgano administrativo de la CAN), la cual formulará sus observaciones al país miembro respecto al incumplimiento invocado. Una vez recibida la respuesta del Estado miembro, o en caso de que esta no se formule en el plazo establecido, la Secretaría General emitirá un dictamen motivado sobre el incumplimiento de la normativa comunitaria.

Si el dictamen fuere favorable al contribuyente, la Secretaría General solicitará el pronunciamiento del Tribunal Andino de Justicia (el contribuyente solo podrá formular dicha demanda directamente al Tribunal cuando el dictamen de la Secretaría haya sido favorable al Estado miembro, o si dicha entidad no lo emitiese dentro del plazo establecido). El país miembro cuya conducta sea declarada como contraria al ordenamiento jurídico andino, quedará obligado a adoptar las medidas necesarias para su debida ejecución.

te de Suecia o Perú considere que está siendo gravado por la Administración Tributaria del otro Estado contratante de manera contraria a las disposiciones del CDT, podrá solicitar a la autoridad competente de su país de residencia buscar una solución a dicho problema mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.⁵⁸ No se contempla un plazo máximo con el fin de que las autoridades de los estados contratantes lleguen a un acuerdo, ni la obligación de llegar a dicho acuerdo.

Por último, este artículo no prevé el acceso supletorio a la instancia arbitral, por lo que no sería posible someter a arbitraje las controversias derivadas de dicho convenio que no sean resueltas mediante acuerdo por parte de las autoridades competentes.

CDT celebrado con Chile

El artículo 25 del convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y el patrimonio celebrado con Chile, adopta básicamente lo dispuesto en el Modelo OCDE, esto es, permite la solución de controversias derivadas de la interpretación y/o aplicación de CDT mediante un PAM.

Dicho artículo establece adicionalmente la posibilidad de someter el caso a arbitraje si surgiese una dificultad o duda acerca de la interpretación del CDT que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de Perú y Chile a través de un PAM, y siempre que las autoridades competentes así lo acuerden.

De esta manera, el arbitraje de las controversias que no puedan ser resueltas de mutuo acuerdo por las autoridades competentes será opcional, quedando en manos de las autoridades la decisión de recurrir a la instancia arbitral. No establece la posibilidad de que el contribuyente intervenga en el proceso arbitral.

CDT celebrado con Canadá

El artículo 25 del convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio ce-

58 El CDT con Suecia omite establecer un plazo dentro del cual el contribuyente afectado debe someter los hechos materia de controversia a la autoridad competente del Estado contratante en el que reside, a diferencia de lo dispuesto por el Modelo OCDE, que establece que dicho plazo no deberá ser mayor a tres (3) años.

lebrado entre el Perú y Canadá, al igual que el CDT con Chile, adopta básicamente lo dispuesto en el Modelo OCDE en cuanto a la solución de controversias derivadas de la interpretación y/o aplicación de CDT mediante un PAM.⁵⁹

Solo en caso de dificultad o duda sobre la interpretación del CDT que no pudiese ser resuelta por las autoridades competentes de Perú y Canadá a través del PAM, la controversia podría ser sometida a un arbitraje, siempre que las autoridades competentes y el contribuyente acuerden por escrito estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El procedimiento no ha sido establecido, por lo que deberá ser acordado por los estados contratantes mediante intercambio de notas.

Mecanismos de solución de controversias contemplados en CDT que están siendo negociados por el Perú

CDT con España

El artículo 25 del convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio que se está negociando entre el Perú y España, adopta básicamente lo dispuesto en el Modelo OCDE en cuanto a la solución de controversias derivadas de la interpretación y/o aplicación de CDT mediante un PAM. Este convenio establecería un plazo de tres (3) años para que el contribuyente afectado someta los hechos materia de controversia a la autoridad competente del Estado contratante en el que resida.

El citado artículo, de acuerdo con el texto que se viene negociando, no incluiría la posibilidad de que de existir dificultad o duda sobre la interpretación del CDT, que no pudiese ser resuelta por las autoridades competentes de Perú y España a través del PAM, la controversia pueda ser sometida a un arbitraje.

CDT con Brasil

El artículo 24 del convenio para evitar la doble tributación y prevenir la

59 Nótese que, a diferencia de lo establecido en el CDT celebrado con Chile, el artículo 25 de este convenio establece un plazo de dos (2) años para que el contribuyente afectado someta los hechos materia de controversia a la autoridad competente del Estado contratante en el que resida.

evasión fiscal, en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio, que se está negociando entre el Perú y Brasil, adopta básicamente lo dispuesto en el Modelo OCDE en cuanto a la solución de controversias derivadas de la interpretación y/o aplicación de CDT mediante un PAM.

El citado artículo, de acuerdo al texto que se viene negociando, al igual que en el CDT que se suscribiría con España, no incluiría la posibilidad de que de existir dificultad o duda sobre la interpretación del CDT, que no pudiese ser resuelta por las autoridades competentes de Perú y Brasil a través del PAM, la controversia pueda ser sometida a un arbitraje.