



LUIS FRAGA PITTALUGA

ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL INTERNATIONAL TAXATION ARBITRATION

El arbitraje es un mecanismo de resolución de conflictos legales cuya utilidad y eficiencia no admite discusión. En el ámbito de aquellas relaciones regidas por el Derecho Civil y el Derecho Mercantil, su uso es cada vez más frecuente como una opción significativamente más atractiva que la de embarcarse en un proceso judicial lento, costoso y de resultados impredecibles, en el cual la justicia o llega tarde, con lo cual es absolutamente inútil, o no llega nunca, porque aquel que tenía la razón no pudo convencer al juez de ello, muchas veces por haber sido emboscado en los vericuetos formales del proceso judicial

Arbitration is a legal conflict-solving mechanism, the usefulness and efficiency of which admits no discussion. In the scope of relations governed by civil and mercantile law, its use is increasing as a significantly more attractive option than embarking on a slow and costly legal process with unpredictable results in which justice arrives too late – and is therefore absolutely useless- or not at all because he who was in the right could not convince the judge, and was oftentimes ambushed with the formal loopholes of an ordinary legal proceeding or surprised due to the unethical practices which regrettably take place in these trials.

But beyond the natural scopes of arbitration, this alternative mechanism for solving conflicts is blazing a trail in other sectors previously closed to it. Such is the case of conflicts related to the application of taxes (income tax, tariffs and contributions), nationwide as well as internationally.

ordinario o por haber sido sorprendido por las prácticas poco éticas que lamentablemente se producen en estos juicios.

Pero más allá de los ámbitos naturales del arbitraje, este mecanismo alternativo de resolución de conflictos empieza a abrirse camino en otros sectores que antes le estaban vedados. Ese es el caso de los conflictos relacionados con la aplicación de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), tanto a nivel interno como internacional.

1.- EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO.

VENEZUELA À L'AVANT-GARDE

En el ámbito interno, hace 10 años Venezuela se colocó a la vanguardia de Latinoamérica al ser el primer país de esta región y probablemente uno de los pocos en el mundo, que prevé el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas entre las distintas administraciones tributarias (SENIAT, Alcaldías, INCES, etc.) y los contribuyentes. Ello ocurrió con la inclusión en la Reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 (COT), de los artículos 312 al 326.

Desafortunadamente, desde esa fecha hasta hoy, no tenemos conocimiento de que algún conflicto entre las distintas administraciones tributarias y un contribuyente haya sido sometido a arbitraje. Creemos que las razones de este fracaso son las siguientes:

(i) El COT incurrió en un grave error al escoger el arbitraje independiente en el cual los árbitros no pertenecen a ningún centro de arbitraje sino que son escogidos libremente por las partes, en vez de optar por el arbitraje institucional, que es el que se lleva adelante en centros de arbitraje reconocidos como el CEDCA o el Centro de Arbitraje de la Cámara de Caracas, que tienen listas de árbitros cuidadosamente seleccionados; que cuentan con tarifas fijas y públicas; que tienen procedimientos ordenados y predefinidos en sus reglamentos; y que poseen un personal de alto nivel, especialmente capacitado para garantizar el orden, la transparencia, la celeridad y la eficacia de los procedimientos arbitrales.

(ii) el arbitraje previsto en el COT sólo puede plantearse en el seno de un juicio tributario ya iniciado, lo cual no tiene sentido, porque entonces sería más práctico y menos costoso llegar a una transacción.

(iii) el Código no señala cuáles son las condiciones mínimas que deben cumplir los árbitros y comoquiera que el arbitraje es independiente no institucional, esto plantea serias dudas en torno a la idoneidad de las personas designadas y en especial sobre su imparcialidad.

(iv) no hay un procedimiento preestablecido.

(v) los costos del arbitraje tienen que ser sufragados en su

1.- DOMESTIC TAX ARBITRATION. VENEZUELA AT THE FOREFRONT

Domestically, 10 years ago Venezuela took the forefront in Latin America and became the first country in this region -and probably one of the few worldwide- to establish arbitration as a mechanism for the resolution of disputes among the various tax administrations (SENIAT, mayor's offices, INCES, etc.) and the tax payers, by including articles 312 to 326 in the amendment to the 2001 Organic Tax Code (OTC).

Unfortunately, since that date we have had no knowledge of any conflict among the different tax administrations and any tax payer having been submitted to arbitration. We believe that the reasons for this are the following:

(i) The OTC incurred in a serious mistake by selecting independent arbitration in which the arbiters do not belong to any arbitration center but are freely selected by the parties, instead of opting for institutional arbitration, which is carried out in recognized arbitration centers such as the CEDCA or the Center for Arbitration of the Caracas Chamber, which have lists of carefully selected arbiters and have fixed and public rates, well-organized and pre-defined procedures in their regulations and highly qualified staff that guarantee the order, transparency, celerity and efficacy of the arbitration proceedings.

(ii) arbitration as set forth in the OTC can only take place in a tax suit which has already commenced, which makes no sense because then it would be more practical and less costly to arrive at an agreement.

(iii) The code does not point out the minimum conditions the arbiters must comply with and inasmuch as arbitration is independent and not institutional, this raises serious doubts as to how ideal the persons designated are, and especially their impartiality.

(iv) There are no pre-established procedures.

(v) The arbitration costs must be paid in full by the taxpayers.

(vi) and the worst of all, the award can be appealed when it is not unanimously accepted.

We believe that the 2001 OTC was an extraordinary advance by including tax arbitration but a reform is needed to correct the flaws observed so that this mechanism can start to be used by the taxpayers and these can benefit from the myriad benefits offered to these as well as to the tax administrations.

2.- INTERNATIONAL TAX ARBITRATION

Tax arbitration is not only useful for solving disputes between a taxpayer and a national, state or municipal tax administration inside the country. It can also be resorted to when the conflict is generated as a result of a case of International double taxation; meaning to say when the income or earnings of a company or person domiciled in a country are subject to tax withholdings in the country of origin as well as in another country in which that company or person also conduct income-generating activities.

International double taxation problems imply a conflict in the exercise of the tax powers of two sovereign states that pretend to subject the same earnings to the payment of taxes twice and are usually resolved by entering into conventions to avoid international double taxation, usually known as DTCs.

These conventions, the majority of which are based on the model created by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), contain a series of rules for a person or company not to have to pay taxes twice on the same earnings or revenues. Nevertheless, the application of these conventions is not straightforward and is based especially on the good will of the signatory states, which must agree to eliminate double taxation. When this is not possible, the CDIs foresee an amicable procedure, but this procedure is not always successful and -as previously stated- largely depend on the good will of the competent authorities of the countries which have entered into the conventions.

A non-excluding alternative to amicable procedures and a complement thereto would be international tax arbitration within the framework of the CDIs.

totalidad por el contribuyente.

(vi) y lo más grave de todo, el laudo es apelable cuando el mismo no sea unánime.

Pensamos que el COT de 2001, supuso un avance extraordinario al prever el arbitraje tributario, pero es necesaria una reforma en la que se corrijan las fallas anotadas para que este mecanismo comience a ser utilizado por los contribuyentes, con los beneficios de toda índole que ello implica tanto para éstos como para las administraciones tributarias.

2.- EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

El arbitraje tributario no sólo sirve para resolver disputas entre un contribuyente y una administración tributaria nacional, estatal o municipal en el ámbito interno de un país; también es posible acudir al mismo cuando el conflicto se genera como consecuencia de un caso de doble imposición internacional; es decir, cuando las rentas o ganancias de una empresa o de una persona domiciliada en un país, son sometidas al pago de impuestos en su país de origen y en otro país donde esa empresa o esa persona también realiza actividades generadoras de ingresos.

Los problemas de doble imposición internacional, al implicar un conflicto en el ejercicio de las potestades tributarias de dos Estados soberanos que pretenden someter al pago de sus propios impuestos la misma renta, suelen resolverse a través de la suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, generalmente conocidos como CDI.

Estos convenios, la mayoría de ellos basados en el Modelo creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), contienen una serie de reglas para impedir que una persona o una empresa, pague impuestos dos veces por la obtención de la misma renta o ganancia. No obstante, la aplicación de estos Convenios no es sencilla y se basa, especialmente, en la buena voluntad de los Estados firmantes del acuerdo de eliminar el caso de doble imposición. Cuando ello no es posible, los CDI prevén un procedimiento amistoso, pero este procedimiento no siempre es exitoso y, como hemos dicho, depende en gran medida de la buena voluntad de las autoridades competentes de los países firmantes del Convenio de que se trate.

Una alternativa no excluyente de los procedimientos amistosos, sino complementaria a los mismos, sería el arbitraje tributario internacional en el marco de los CDI.

En su programa de acción de 1999, la International Chamber of Commerce (ICC) reafirmó su voluntad de estimular a los gobiernos a aceptar el arbitraje obligatorio en los conflictos fiscales internacionales, en lo cual ya venía

In its 1999 action program, the International Chamber of Commerce (ICC) reaffirmed its willingness to foster the acceptance by the governments of compulsory arbitration in international tax conflicts, a point on which the chamber had been insisting since 1984. In a report dated May 3, 2000, (Document No. 180/43) the tax committee of the ICC sustained that arbitration presents significant advantages for companies and for the governments, not only because it permits the resolution of tax conflicts in an equitable and cost-efficient manner, but also because it stimulates world trade exchange and economic development thanks to the elimination of involuntary double taxation cases.

Some multilateral treaties are already contemplating arbitration as a mechanism for the resolution of international tax-related disputes. Such is the case for example of the July 23rd, 1990 European Convention on the suppression of double taxation in case of the correction of benefits in associated companies (90/436/CEE), a multilateral agreement among the signing member countries of the European Union, which mandates arbitration as a compulsory action.

In the case of bilateral agreements, we have the OCDE's model convention to avoid double taxation which does not foresee the use of arbitration; but, at present, paragraph 48 of the commentary on article 25 of said model indicates that arbitration is a solution to problems which arise when the competent authorities cannot manage to eliminate double taxation.

The stipulation of arbitration clauses in the CDI has advanced slowly but consistently since 1989, after the signing of the conventions between Germany and the United States and between Germany and France. Nowadays these clauses are included as well as the aforementioned CDI in the conventions between Germany and Austria, Germany and Sweden, Canada and Chile, Canada and France, Chile and Mexico, Egypt and Holland, Ireland and Israel, Mexico and the United Kingdom, Ireland and Mexico, Italy and Pakistan, Italy and the United States and other countries.

To our understanding, the only CDI celebrated by Venezuela which expressly contemplates arbitration as a dispute-solving mechanism is article 24.6 of the CDI subscribed with Mexico on February 6, 1997 (special official gazette N° 5,273 of November 6, 1998).

Besides the foregoing, the convention between Venezuela and the Netherlands points out that a dispute between two competent authorities of the signing states which has arisen as a result of a person considering that the measures adopted by one or both signing states implies or may be construed to imply double taxation which contravenes the convention may be submitted (if no amicable arrangement is arrived at) to the solution mechanism foreseen by international law. Although the treaty does not indicate what this mechanism is, we think it is evident that it refers to arbitration.

Venezuela is one of the countries which has entered into the most CDIs in the world and it is regrettable that only two of them contemplates international tax arbitration.

To conclude, we can state that arbitration should be compulsory once no amicable solution as foreseen in the CDIs is arrived at within the pre-established time frame; the taxpayers must have the legal possibility to request arbitration and must intervene in the respective proceedings as true parties. The award must be mandatory for the competent authorities of the states involved as well as for the corresponding taxpayers. The objective scope of application must include any cases in which international juridical or economic double taxation can take place. The clauses must contemplate the general aspects of the applicable procedures and warranties for the intervening parties. The award must -and can- definitively resolve the double taxation problem posed in each specific case.

insistiendo desde 1984. En un informe del 3 de mayo de 2000, (Documento No.180/43) la Comisión de Impuestos de la ICC sostiene que el arbitraje presenta ventajas significativas para las empresas y para los gobiernos no solamente porque permite resolver los conflictos fiscales de manera equitativa y eficaz en términos de costo, sino también porque estimula el intercambio y el desarrollo económico mundial gracias a la eliminación de los casos involuntarios de doble imposición.

Algunos tratados multilaterales contemplan ya el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas en materia de tributación internacional. Ese es el caso por ejemplo de la Convención Europea relativa 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/CEE), que es un acuerdo multilateral entre los países miembros de la Unión Europea que la hayan suscrito y en el cual el arbitraje es obligatorio.

Por lo que concierne a los acuerdos bilaterales, tenemos que el Modelo de Convención para Evitar la Doble Imposición de la OCDE no prevé el arbitraje; pero actualmente, el parágrafo 48 del comentario sobre el artículo 25 del Modelo indica que el arbitraje es una solución a los problemas que se presentan cuando las autoridades competentes no logran eliminar la doble imposición.

Además, la estipulación de cláusulas arbitrales en los CDI, ha venido avanzado de manera lenta pero consistente desde 1989, a partir de la firma de los Convenios entre Alemania y Estados Unidos y Alemania y Francia. Hoy en día incluyen estas cláusulas además de los mencionados CDI, los convenios entre Alemania y Austria; Alemania y Suecia; Canadá y Chile; Canadá y Francia; Chile y Méjico; Egipto y Holanda; Irlanda e Israel; Méjico y Reino Unido; Irlanda y Méjico; Italia y Pakistán; Italia y Estados Unidos; entre otros.

Hasta donde nuestro conocimiento alcanza, el único CDI celebrado por Venezuela que contempla expresamente el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas, es el suscrito con Méjico en fecha 6 de febrero de 1997 (Gaceta Oficial N° 5.273 Extraordinario del 6 de noviembre de 1998) en su artículo 24.6.

Además del anterior, el Convenio entre Venezuela y el Reino de los Países Bajos señala que la disputa entre dos autoridades competentes de los Estados Contratantes, surgida como consecuencia de que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con el Convenio, puede someterse, si no hay arreglo amistoso, al mecanismo de solución previsto por el derecho Internacional. Aunque el tratado no indica cuál es este mecanismo, pensamos que

es evidente que se refiere al arbitraje.

Venezuela es uno de los países que más CDI ha celebrado en el mundo y es lamentable que sólo en dos de ellos se contemple el arbitraje tributario internacional.

A modo de conclusión podemos decir que el arbitraje debe aplicarse de manera obligatoria una vez que los procedimientos amistosos previstos en los CDI no hayan arribado a una solución del caso dentro de un plazo preestablecido; los contribuyentes deben tener la posibilidad legal de solicitar el arbitraje y deben intervenir en el procedimiento respectivo como verdaderas partes. El laudo debe ser obligatorio tanto para las autoridades competentes de los Estados involucrados como para los contribuyentes respectivos. El ámbito objetivo de aplicación debe comprender todos los supuestos en los cuales pueda darse un caso de doble imposición internacional jurídica o económica. Las cláusulas deben contemplar los rasgos generales del procedimiento aplicable y las garantías de las partes intervinientes. El laudo debe -y puede- resolver definitivamente el problema de doble imposición planteado en el caso concreto.

CEDCA

2da. Avenida de Campo Alegre, Torre Credival Piso 6. Caracas
Teléfono / Phone: 263.08.33, Ext.: 220 - 221 - 152

www.cedca.org.ve

info@cedca.org.ve

@CEDCAorg