

Arbitraje en el derecho tributario internacional

LUÍS EDUARDO SCHOUERI*

I. Introducción

Es usual que de la aplicación de convenios de doble imposición deriven conflictos interpretativos que acaban por frustrar el objetivo al cual sirven. Con la definitiva inserción brasileña en el escenario internacional, es de esperar que también en este país se presenten casos en los que las autoridades fiscales brasileñas adopten posiciones incompatibles con las que asumen sus contrapartes internacionales. El presente estudio busca examinar si el arbitraje puede, al lado de otros medios de solución de controversias, servir en Brasil como medio para garantizar que se realicen plenamente los objetivos de los convenios para evitar la doble tributación que ha suscrito.

Para desarrollar el tema, inicialmente presentaremos un ejemplo concreto de conflicto de calificación, en la aplicación de convenios de doble imposición y los problemas que de ahí resultaron.

El procedimiento amistoso, previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el

Desarrollo (OCDE), por mucho tiempo fue el único medio de solución de conflictos previsto por la OCDE. Sin embargo, algunos de sus inconvenientes, que serán apuntados en el transcurso del presente trabajo, acabaron por hacer que los países buscaran el arbitraje para dirimir conflictos en el ámbito de los convenios de doble imposición. Teniendo en cuenta esta realidad, la OCDE pasó a prever, en el párrafo 5.º de su artículo 25, el arbitraje, que puede ser usado por el contribuyente en el caso de fracaso del procedimiento amistoso. Presentadas las anteriores premisas, se estudiará la institución del arbitraje tal como está prevista en el Modelo de Convenio de la OCDE, así como la posibilidad de su adopción en futuros convenios que firme Brasil. Sin duda, en un país que posee tantas interpretaciones divergentes de la práctica internacional en materia de convenios de doble imposición, el estudio de medios alternativos y eficaces para la solución de controversias se hace imprescindible para garantizar la seguridad jurídica de los inversionistas extranjeros.

* Profesor titular de Derecho tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo; profesor de la Universidad Presbiteriana Mackenzie; vicepresidente del Instituto Brasileño de Derecho Tributario –IBDT–; vicepresidente de la Asociación Comercial de São Paulo –ACSP–; y abogado en São Paulo.

II. Servicios técnicos: un ejemplo de conflicto

La calificación de los servicios técnicos fue un ejemplo reciente que evidenció la necesidad de solución de conflictos. Mientras la mayoría de los países entiende que los servicios técnicos que no involucran la transferencia de tecnología deben ser calificados de acuerdo con el artículo 7.º del Modelo de Convenio de la OCDE, como lucros empresariales, las autoridades brasileñas adoptaron otra posición en el sentido de calificar tales rendimientos, en el artículo 21, como otros rendimientos, no mencionados en los artículos anteriores.

Desde el punto de vista práctico, los servicios técnicos acaban por doblarse a la exigencia del impuesto brasileño, ya que, diferente de lo que dispone el Modelo de Convenio de la OCDE, en la mayoría de los convenios de doble imposición brasileños, los rendimientos calificados en el artículo 21 tributan ilimitadamente en el país de la fuente del rendimiento.

El conflicto surge cuando el país de la residencia prestador de servicios incluye el mismo rendimiento en el artículo 7.º, con la consecuencia de ser, vía de regla, gravable exclusivamente en el Estado donde reside aquel prestador. Así, desde el punto de vista del Estado de la residencia, el rendimiento no podría ser gravado por el Estado de la fuente. Si fuera así, la tributación del Estado de la residencia sería la única que recaería sobre el rendimiento, sin que quepa considerar como crédito el impuesto pagado en el Estado de

la fuente, o de exención en la residencia. En síntesis: el impuesto pagado en el Estado de la fuente es dado por indebido y, por esto, se desconoce por el Estado de la residencia, lo cual genera la doble imposición.

La posición de las autoridades brasileñas, reiteradamente aplicada, fue por fin expresa por medio del Acto Declaratorio Normativo COSIT n.º 1, del 5 de enero de 2000, que establece que los rendimientos de contratos de prestación de asistencia técnica y de servicios técnicos sin transferencia de tecnología se clasifican, en los convenios de doble imposición, en el artículo “Rendimientos no expresamente mencionados”.

El resultado de la interpretación *sui generis* de Brasil sobre la calificación de los servicios técnicos, por lo tanto, conduce a una situación de doble imposición, que es contraria a los objetivos de los convenios. Este sería, incluso, uno de los problemas que terminó llevando a Alemania a denunciar, en el 2005, el convenio que había firmado con Brasil.

En el caso del convenio para evitar la doble imposición entre Brasil y España también fue evidente el mismo conflicto de calificación: Brasil entendía que los servicios técnicos serían incluidos en el artículo 21 (y, por lo tanto, gravados en Brasil), lo que no era reconocido por España, diferente del caso de Alemania; entretanto, este impasse fue resuelto mediante el Acto Declaratorio Interpretativo SRF n.º 4, del 17 de marzo de 2006¹, tras negociaciones e intercambio de correspondencia entre los dos Estados.

¹ Que revocó el Acto Declaratorio Interpretativo SRF n.º 27, de 21 de diciembre de 2004.

En el referido acto declaratorio se consignó que (i) los servicios técnicos o de asistencia técnica se incluyen en el concepto de *royalties*, habiendo o no transferencia de tecnología; (ii) a los servicios técnicos de carácter profesional relacionados con la calificación técnica de una persona o grupo de personas se aplica el artículo relativo a profesiones independientes; (iii) en ninguna hipótesis se aplica a los servicios técnicos el artículo sobre rendimientos no expresamente mencionados; y (iv) el ámbito de aplicación del artículo 7.º, lucros empresariales, es reducido en lo que dice respecto a los servicios técnicos y de asistencia técnica.

Esta posición del gobierno brasileño no ha encontrado apoyo en la doctrina, que ve como más adecuado el encuadramiento de los servicios técnicos en el artículo 7.º, con tributación exclusiva en el Estado de la residencia². Ésta, de hecho, sería la solución más adecuada. Entretanto, un contribuyente que tuviera rendimientos provenientes de fuente brasileña estaría sujeto a la interpretación de las autoridades nacionales, y apenas una medida judicial podría alejar la tributación. La solución adoptada en el Acto Declaratorio Interpretativo SRF n.º 4/06 aparece, pues, como un compromiso entre las dos autoridades, con la finalidad de atender el objetivo de alejar la doble imposición.

Así, para resolver discusiones interpretativas como la que se apuntó, se volvió de

fundamental relevancia el análisis de los medios de solución de conflictos previstos en el Modelo de Convenio de la OCDE.

III. El arbitraje en el Modelo de Convenio de la OCDE

Aunque en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE ya estaba prevista la posibilidad para el contribuyente de accionar ante las autoridades responsables de su Estado (o del otro Estado contratante), respecto del incumplimiento o inadecuada interpretación del convenio para evitar la doble imposición, la única medida disponible, el llamado procedimiento amistoso, se reveló poco eficaz para la resolución de estos problemas.

Este sistema de resolución de conflictos consiste en la mera negociación entre los Estados contratantes, sea por iniciativa de estos, sea por provocación del contribuyente. A éste, a su vez, le está vedada la posibilidad de actuar en las negociaciones, lo que frecuentemente puede llevar a desvirtuar el objetivo del proceso, al no considerar las situaciones concretas que motivaron el inicio de la negociación.

Además, la no obligatoriedad para los Estados de llegar a un resultado dentro de un plazo estipulado puede ser apuntada como otro problema del procedimiento amistoso³. Este comprende el compromiso de los

² Por todos, ALBERTO XAVIER. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 692 a 700.

³ "Paragraph 2 no doubt entails a duty to negotiate; but as far as reaching mutual agreement through the procedure is concerned, the competent authorities are under a duty merely to use their best endeavours and not to achieve a result". PHILIP BAKER. *Double Taxation Conventions*, London, Sweet & Maxwell, 2001, p. 25-7; 25-8. También MARTIN J. ELLIS. "General Report", en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXIVb, The Netherlands, Kluwer, 1999, p. 48.

Estados para que se esfuercen por alcanzar un entendimiento (*endeavor*). En tales circunstancias, no sorprenden los reclamos por parte de diversos especialistas con relación al mecanismo elaborado por la OCDE, entre los cuales están miembros de la International Fiscal Association (IFA)⁴, e incluso de organizaciones internacionales⁵.

La potencial ineficacia del procedimiento amistoso se explica al comprender la discusión entablada entre autoridades tributarias de dos Estados, ambas acostumbradas a entablar conflictos con contribuyentes, siempre buscando asegurar la recaudación: difícilmente una de ellas estará dispuesta a dejar de lado la parte de su cuota gravable. O sea, empeñar los mayores esfuerzos para el entendimiento, desde que no implique renunciar a la parte que ya les fue reservada.

No por otras razones el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en 2007, reconoció la necesidad de alterar el Modelo de Convenio, para incluir la cláusula arbitral. También se reconoció que la introducción de otros mecanismos de resolución de conflictos, por su mera existencia, tornaría el procedimiento amistoso más eficiente, una vez que los Estados contratantes no tendrían cómo diferir indefinidamente las negociacio-

nes propuestas bajo el artículo 25 del Modelo de Convenio⁶.

En este sentido, la OCDE, en la versión más reciente de su Modelo de Convenio incluyó un párrafo 5.º en el artículo 25, por medio del cual adoptó el mecanismo del arbitraje. Con miras a proteger al contribuyente, cuando está sujeto a la doble imposición, funcionaría el arbitraje subsidiariamente al procedimiento amistoso. En otras palabras, no es el arbitraje un medio más de resolución de cuestiones de interpretación de convenios sino parte integrante de aquel primero. Son, por lo tanto, institutos complementarios a un único mecanismo de solución de conflictos.

Vale la pena destacar que esta alteración del Modelo de Convenio no es una actitud pionera de la OCDE en el asunto. Diversos Estados, conscientes de la ineficacia del mencionado procedimiento amistoso, incluyeron espontáneamente el mecanismo de arbitraje en sus convenios para evitar la doble imposición. Cítense, en este sentido, los diversos convenios de doble imposición celebrados por Estados Unidos con la previsión del arbitraje. A título de ejemplo, este país incluyó la aludida cláusula arbitral en convenio con Alemania en la última reforma del Acuerdo, en el 2006⁷.

⁴ AURORA RIBES RIBES. "New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation", en *Intertax*, vol. 36, n.º 4, 2008, p. 172.

⁵ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Revision of the United Nations Model. Resolution of Tax Treaty Disputes, 2005. p. 3. Disponible en [<http://www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-revision%20of%20the%20UN%20model.doc>]. Consultado el 2 de octubre de 2009.

⁶ SERGIO ANDRÉ ROCHA. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008, p. 225.

⁷ JOCHEN BAHNS; JENS SCHOENFELD. "The New Mutual Agreement and Arbitration Procedure under Art. 25 of the Germany-US Tax Treaty", en *European Taxation*, n.º 7, 2009, p. 343; PETER DEHNEN; STANLEY C. RUCHERMAN. "Procedures Announced for Mandatory Arbitration under the Germany-United States Tax Treaty", en *Bulletin for International Taxation*, n.º 4, 2009, p. 137.

En la Unión Europea, la discusión acerca del arbitraje no es reciente, teniendo la llamada Convención de Arbitraje de la Unión Europea⁸ (*The EU Arbitration Convention*), firmada el 23 de julio de 1990, entrada en vigor el 1 de enero de 1995. La referida convención trata específicamente de la solución de conflictos decurrentes de la doble imposición económica verificada entre empresas asociadas residentes en diferentes Estados miembros, en virtud de ajustes de precios de transferencia.

A pesar de esto, la mayoría de los convenios de doble imposición firmados entre los países europeos incluyen el párrafo 2.º del artículo 9.º del Modelo de Convenio de la OCDE, con la previsión de la realización de los ajustes correlacionados en materia de precios de transferencia; el hecho es que tal dispositivo no obliga a los Estados contratantes a realizarlos, eliminando la doble imposición económica.

Ya la Convención de Arbitraje de la Unión Europea tornó obligatorio el procedimiento del arbitraje en los casos en que los Estados miembros no llegaran a una conclusión que permita la eliminación de la doble imposición en un período de dos años, contados a

partir de la fecha en que el caso haya sido sometido a una de las autoridades competentes.

También es discutida la inclusión de una cláusula de arbitraje en la Convención Modelo de la ONU, que actualmente solo prevé, en su artículo 25, el procedimiento amistoso. Es de notar, sin embargo, que el párrafo 36⁹ de los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio de la ONU ya trae en su interior una sugerencia de cláusula arbitral, que podría ser adoptada por los Estados en sus negociaciones.

Uno de los puntos abordados por los especialistas de la ONU con relación a la inclusión del arbitraje en su Convención Modelo dice, respecto a los altos costos que conlleva el procedimiento, que sería una desventaja para países en desarrollo. En este sentido, se propone el debate de un mecanismo simplificado que se adapte mejor a las relaciones entre países desarrollados y en desarrollo, en el cual un único árbitro decida la cuestión con base en manifestaciones escritas de ambos Estados contratantes, sin que haya la necesidad de la formación de un panel de discusión¹⁰.

⁸ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises.

⁹ “36. Some members of the Group of Experts supported the idea of adding to article 25 a paragraph providing for arbitration in case the competent authorities cannot resolve in mutual agreement any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of the Convention. An example of such an additional paragraph could read: / ‘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 taxpayer(s) agree, be submitted 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 competent authorities shall by mutual agreement settle the procedures for such an arbitration board’”.

¹⁰ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Revision of the United Nations Model. Resolution of Tax Treaty Disputes, 2005. p. 8. Disponible en [<http://www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-revision%20of%20the%20UN%20model.doc>]. Consultado el 2 de octubre de 2009.

Sabiendo ya que el OCDE posibilita incluir el arbitraje en los CDI que negocien los estados, es necesario pasar a estudiar mejor la sistemática de esta figura jurídica a partir de la configuración que le da el párrafo 5.^o^[11], agregado al artículo 25 del MC OCDE.

El párrafo 5.^o del aludido artículo no deja dudas de que el arbitraje, como se mencionó, está necesariamente unido a la frustración del procedimiento amistoso, que, según se sugiere, se desarrollará como máximo en dos años, posteriores a la presentación del caso ante las autoridades competentes del otro Estado contratante.

Por otro lado, la sugerencia del modelo sigue el camino de la cláusula arbitral, no del compromiso arbitral. Este, vale recordar, presupone la existencia de un conflicto, esto es, caso a caso las partes en litigio deciden poner un fin a la cuestión concreta; en la cláusula arbitral no hay todavía un conflicto, pero las partes, de antemano, se comprometen a valerse del arbitraje en caso de controversia. En ambos eventos la solución del arbitraje vinculará a las partes, pero en la cláusula arbitral hay dos vínculos: el de aceptar el arbitraje y el de recurrirlo.

La relación entre arbitraje y procedimiento amistoso no se limita al campo procedimental. Bajo la condición de procedimiento subsidiario, la variedad de temas abordados en el arbitraje también será la misma cuestionada en procedimientos amistosos. Luego, se concluye que las discusiones entabladas en el procedimiento arbitral no se limitan a los casos de doble imposición jurídica, también de doble imposición económica, tal cual es posible en los procedimientos amistosos¹³.

El inicio del arbitraje no es consecuencia automática del procedimiento amistoso: debiendo el particular, inconforme con el fracaso de este, accionar el arbitraje, de forma semejante a la hecha en el procedimiento amistoso. Evidentemente, como el texto del artículo señala, decisiones judiciales o administrativas en cualquiera de los Estados impiden la instalación del procedimiento arbitral¹⁴.

El texto de la Convención es bastante vago respecto al procedimiento del arbitraje, no habiendo determinaciones estandarizadas con relación a la elección y al número de los árbitros, a la documentación que presente el contribuyente, o igualmente sobre cómo se

¹¹ “Where, under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph”.

¹² MORIS LEHNER, en KLAUS VOGEL, MORIS LEHNER, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. 5.^a ed. München, Beck, 2008, art. 25, 203.

¹³ Cfr. Comentarios de la OCDE al artículo 25, párrafo 10.^o

¹⁴ Cfr. Comentarios de la OCDE al artículo 25, párrafo 76.

dará el rito procedimental. En los comentarios de la OCDE al artículo 25 se tiene la orientación que tales determinaciones serán establecidas por medio de procedimiento amistoso¹⁵. Vale mencionar que la OCDE elaboró un modelo de procedimiento amistoso, adjunto a los comentarios al artículo 25, que trata de tales cuestiones procedimentales para la implementación del arbitraje previsto en el párrafo 5.º.

En este sentido, también es viable que los Estados contratantes establezcan un *Memorandum of Understanding* (MOU), en el cual constarán detalles suplementarios a los presentes en el convenio de doble imposición. Este es el caso presente en el convenio entre Alemania y Estados Unidos que, aunque no alineado con el Modelo de Convenio de la OCDE, disciplina el procedimiento de forma detallada en un interesante MOU¹⁶.

La flexibilidad del modelo propuesto por la OCDE, si por un lado permite la elaboración de ritos procedimentales con riqueza de detalles y gran libertad, pero por el otro trae incertidumbre con relación al estándar de tratamiento dispensado al particular. En el procedimiento amistoso el contribuyente es relegado a la posición de mero espectador, a la espera de una decisión por parte de los Estados negociantes¹⁷.

Sugiere la OCDE que el contribuyente, además de presentar por escrito su posición a los árbitros, como ya acontecía en el pro-

cedimiento amistoso, pueda también hacer sustentación oral, bajo permiso de los árbitros¹⁸. Aunque pequeña, esta es una de las sutiles posibilidades existentes respecto al procedimiento arbitral.

Por fin, el análisis de los convenios existentes para evitar la doble imposición mostrará que la discusión sobre el grado de vinculación de la decisión arbitral en materia tributaria aún es controversial. En efecto, todavía son pocos los convenios que establecen la decisión arbitral como vinculante, igualmente, porque la mayoría de estos tratados anteceden a la alteración del artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE.

De cualquier forma, aunque la Convención estipule que la decisión del procedimiento arbitral sea vinculante a los Estados, esta no lo sería para el contribuyente, quien es facultado a escoger si acepta o no el resultado del procedimiento, lo que debilita el carácter vinculante del arbitraje.

Para evitar esta degradación es posible que se pregunte a las partes si aceptan vincularse anticipadamente al desenlace del arbitraje, impidiendo el acceso a las instancias judiciales y administrativas, con ocasión de la entrega de la decisión¹⁹. Otras soluciones serían posibles, como vincular las instancias jurisdiccionales a la decisión arbitral, tornándose con efecto de decisión final que no se puede recorrer por vías indirectas²⁰.

¹⁵ Cfr. Comentarios de la OCDE al artículo 25, párrafo 85.

¹⁶ PETER DEHNEN; STANLEY C. RUCHERMAN. "Procedures Announced for Mandatory Arbitration under the Germany-United States Tax Treaty", en *Bulletin for International Taxation*, n.º 4, 2009, p. 138.

¹⁷ *Ibíd.*, p. 144.

¹⁸ Sample Mutual Agreement on Arbitration, párrafo 11.

¹⁹ TILLINGHAST, DAVID R. "Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising Under Income Tax Treaties", en *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2002, p. 93.

²⁰ WENIGER, PATRICK. "The Role of Arbitration in Resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties", en *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Viena, Linde, 2007, p. 359.

IV. El arbitraje en materia de Derecho tributario internacional en Brasil

La idea de que el arbitraje nunca sería aceptado por los Estados contratantes no pasó desapercibida por los redactores del Modelo de Convenio de la OCDE. Tanto es así que los comentarios que acompañaron la adición del citado párrafo señalaron lo siguiente:

65. It is recognized, however, that in some States, national Law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of arbitration process provided for in the paragraph. For example, there may be constitutional barriers preventing arbitrators from deciding tax issues (...).

La tradición brasileña en el tema de la legalidad puede ser un buen ejemplo para ser enfrentado como una de las apuntadas barreras de índole constitucional. La igualdad entre contribuyentes también sugiere que no se admitan concesiones. Como se verá, tales barreras pueden ser separadas, la mayoría de las veces, cuando se considera la naturaleza del procedimiento amistoso y de la transacción de ahí derivada.

A. Críticas a la adopción del arbitraje y del procedimiento amistoso en los convenios de doble imposición brasileños

Se apuntó, en el aparte precedente, las desventajas del procedimiento amistoso, las

cuales crearon un ambiente favorable para la intensificación de los debates acerca de la adopción del arbitraje y, por fin, culminaron en la previsión del procedimiento arbitral en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el caso de fracaso del procedimiento amistoso.

Se sabe que, antes de la inclusión del arbitraje en el Modelo de Convenio de la OCDE, diversos Estados ya preveían tal cláusula en sus convenios para evitar la doble imposición. No obstante, este no es el caso de Brasil, que nunca celebró convenio de doble imposición previendo el arbitraje y que aunque tenga el artículo sobre procedimiento amistoso presente en sus convenios, aparentemente nunca hizo uso del instituto en una situación concreta.

En Brasil el procedimiento amistoso y, consecuentemente, el arbitraje encuentran cierta resistencia.

Se alega, por ejemplo, que hasta el procedimiento amistoso no encontraría fundamento en la legislación brasileña en virtud del principio de legalidad, de observancia necesaria también para dispensar el tributo²¹. Tras este entendimiento, está la idea, basada en el principio de legalidad y de la irrenunciabilidad del crédito tributario, de que las autoridades fiscales no pueden dejar de cobrar un tributo instituido por la ley, por cuenta de negociaciones en el ámbito del procedimiento amistoso, siendo tal raciocinio aplicable, por analogía, al arbitraje²².

²¹ DANIEL VITOR BELLAN. "Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária", en HELENO TAVEIRA TÔRRES. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 661 a 662.

²² "Não existe previsão de arbitragem nos acordos de bitributação firmados pelo Brasil até o momento. De qualquer forma, a possibilidade de adoção de cláusula neste sentido pelo Brasil demandaria cuidadoso estudo à luz de nosso sistema constitucional". *Ibíd.*, p. 663.

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra previsto, en Brasil, en el artículo 150, I, de la Constitución federal, y prohíbe al Gobierno, a los Estados, al Distrito federal y a los municipios exigir o aumentar tributo en ausencia de ley que lo establezca.

Según este principio, es necesaria una ley para que se exija un tributo. Más aún: todos los elementos necesarios para el nacimiento de la obligación tributaria deben estar previstos en aquella ley. Si el legislador se “olvida” de alguno de ellos, no hay tributo válido. El legislador no puede ni siquiera dejar para el Ejecutivo la tarea de completar su trabajo.

Además del propio concepto de tributo, previsto en el artículo 3.º del Código Tributario Nacional, de donde surge la mencionada irrenunciabilidad del crédito tributario, se toma en cuenta de que tributo es prestación pecuniaria compulsoria, instituida en ley y cobrada “mediante actividad administrativa plenamente vinculada”. Esta misma idea vuelve en el párrafo único del artículo 142 del Código Tributario Nacional, según el cual “la actividad administrativa de liquidación es vinculada y obligatoria, bajo pena de responsabilidad funcional”. Actividad administrativa *vinculada* es aquella en la cual el legislador prescribe el comportamiento de la administración, sin darle libertad para decidir si es conveniente u oportuna su práctica.

Al decir que la actividad de la liquidación es vinculada, el Código Tributario Nacional deja claro que la administración tributaria no tiene la opción de efectuar la cobranza por otro medio, sino por el descrito por el legislador. Más aún, la actividad es obligatoria, lo que indica que las autoridades fiscales no pueden dejar de lado su derecho.

En las críticas al procedimiento amistoso y al arbitraje se defiende que, al negociar con el otro Estado contratante, las autoridades brasileñas podrían renunciar a la tributación, en tesis, debida a los tesoros públicos, aunque se reconozca que tal cantidad resulte de una interpretación errónea del Fisco brasileño respecto de dispositivos de determinado convenio de doble imposición. En fase de la irrenunciabilidad del crédito tributario tales procedimientos se configurarían ilegales.

Otra crítica que podría ser ventilada en relación al procedimiento amistoso y al arbitraje es respecto a la falta de legitimidad de ambos, por cuenta de la ausencia de aprobación de sus resultados por el Presidente de la República, con posterior manifestación del poder legislativo federal.

Esto porque, de acuerdo con el artículo 84, inciso VIII, de la Constitución Federal, compete privativamente al Presidente de la República celebrar tratados, convenciones y actos internacionales, sujetos a ser refrendados por el Congreso Nacional.

A su turno, el artículo 49, inciso I, de la Constitución federal determina que es de competencia exclusiva del Congreso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acuerdos o actos internacionales que acarreen encargos o compromisos gravosos al patrimonio nacional.

Así, el hecho que el resultado del procedimiento amistoso o del arbitraje no pase por la apreciación del Presidente de la República y del Congreso Nacional podría representar que los procedimientos en asunto estarían contaminados de inconstitucionalidad.

Considerando tal escenario, se pasa entonces a tratar los motivos por los cuales el arbitraje (y también el procedimiento amistoso) pueden revelarse plenamente compatibles

con los dictámenes constitucionales y legales brasileños. Se tratará específicamente del arbitraje, pero las conclusiones adoptadas se aplican en gran parte al procedimiento amistoso que lo precede, en los términos del artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE.

B. Legitimidad de que Brasil adopte el arbitraje en sus convenios de doble imposición

Las críticas así acompañadas pueden ser respondidas en dos frentes: (i) posibilidad, en general, de arbitraje en materia tributaria; (ii) arbitraje especialmente en materia internacional.

1. Arbitraje en materia tributaria: argumentos favorables

Para que se enfrente el tema del arbitraje –y, en general, cualquier tipo de solución no judicial de controversias en materia tributaria–, importa investigar si de hecho el principio de la legalidad constituye óbice a tales soluciones.

Interesante acercamiento se hace cuando se propone que sean distintas la relación jurídica-tributaria y la obligación tributaria: la primera, expresada por medio de la competencia tributaria, sería indelegable e irrenunciable; la segunda, generando el crédito tributario, sería disponible por la administración, en los términos de la ley²³. En efecto, no hay cómo afirmar que se contraría la legal situación que la propia ley

contempla. La circunstancia en que la ley puede disponer sobre la extinción del crédito tributario tampoco parece ser cuestionada por la doctrina. Así, por ejemplo, remisiones y amnistías, desde que sean autorizadas por ley, son plenamente aceptables.

Aunque sea redundante que no hay ilegalidad en la dispensa autorizada por la ley, resta la cuestión de si la ley debe, ella misma, prever las circunstancias de la extinción del crédito, o si esta tarea puede ser autorizada, por la ley, a la administración. Se recae en el tema de la indisponibilidad del crédito tributario, para concluir que la ley no puede autorizar la remisión a criterio de la administración. Imaginar que la administración podría decidir en cada caso acerca de la remisión o amnistía, puesto que parcial sería tornar disponible el crédito tributario.

Delante de tal dogma se podría concluir, como lo hace la doctrina transcrita, que en ningún caso cabría el arbitraje en materia tributaria. En otras palabras, la indisponibilidad del crédito tributario alejaría cualquier tipo de acuerdo sobre el arbitraje.

Basta, entretanto, reflexionar sobre la realidad de la tributación, para concluir que el dogma referido no puede ser tomado de forma absoluta.

Por un lado, no parece dudoso que la administración no podría dejar de exigir un tributo debido. La liquidación, se repite, es acto vinculado y obligatorio: constatada la ocurrencia del hecho jurídico tributario, debe ser exigido el recogimiento del tributo. Si este es prestación pecuniaria compulsoria, no hay que meditar sobre las ganas del

²³ HELENO TAVEIRA TÔRRES. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes-Simplificação e Eficiência Administrativa”, en *Revista Fórum de Direito Tributário*, n.º 2, 2003, p. 114.

acreedor o del deudor para el surgimiento de la obligación. Esta afirmación echa por tierra cualquier hipótesis para que la administración contrate con el particular la dispensa de un tributo debido.

Pero la cuestión que se coloca está en el momento anterior: ¿qué decir de los casos en los que no hay seguridad acerca del surgimiento de la obligación tributaria? ¿Podría un árbitro resolver la cuestión?

Importa, para el deslinde de esta cuestión, retomar, ya sea brevemente, la discusión entre aquellos que ven en la liquidación una naturaleza constitutiva o meramente declaratoria de la obligación tributaria.

Para los defensores de la naturaleza constitutiva de la liquidación, la obligación no existe antes de la actividad del aplicador de la ley; es a él a quien incumbe construir el hecho jurídico sobre el cual hace incidir la ley tributaria. En efecto, muchas son las situaciones en que las circunstancias del caso concreto no son más plenamente determinadas. En términos más claros: cualquiera que sea la circunstancia, ella ocurre en determinado tiempo y espacio; de aquella circunstancia lo que se tiene son registros, más o menos confiables, de su ocurrencia. Se llega a decir que el hecho jurídico tributario no es más que una representación, en lenguaje, del evento que ocurrió en el pasado. El aplicador de la ley tomará aquel hecho y sobre él hará incidir la ley; la correspondencia entre este hecho y el evento que él relata es, en última instancia, materia de convencimiento del aplicador de la ley. Si así es, entonces se torna claro que la previsión, por el legislador, de formas alternativas para la formación del convencimiento, por parte del aplicador de la ley, de la ocurrencia del evento, no puede representar cualquier dispensa de crédito tributario. Al final, hasta

que surja tal convencimiento, no hay propiamente un hecho sobre el cual incidirá la ley tributaria. Así como el legislador puede, por medio de presunciones, dar por ocurrido un hecho meramente probable, salvo prueba de lo contrario, también puede el legislador dar fuerza de hecho jurídico al resultado del laudo arbitral.

Para aquellos que, por un lado, abogan por la naturaleza meramente declaratoria de la liquidación, por otro lado, la obligación ya habría surgido con un hecho ocurrido en momento anterior; la actividad de la autoridad administrativa tendría carácter investigativo, buscando, en síntesis, la “verdad material”. Así, igualmente después de la liquidación, el descubrimiento de un “error de hecho” permitiría una nueva liquidación, mientras no prescriba el crédito tributario. En este caso, cualquiera que fuera el objeto del crédito constante de la liquidación, una reapreciación de los hechos podría permitir una nueva liquidación.

La lectura del artículo 149, VIII, del Código Tributario Nacional indica que la última solución es la que prevalece en el ordenamiento jurídico, ya que se admite la revisión de la liquidación cuando deba ser apreciado el hecho no conocido o no probado con ocasión de la liquidación anterior.

Esta postura, entretanto, pone el tema ahora en análisis dentro de un círculo más tormentoso: ¿cómo definir una cuestión de hecho, opuesta a la de derecho?

No es obvia la distinción entre error de hecho y error de derecho, ya que un error de hecho nada más es un error en la comprensión del hecho, o, aun, un error en la verificación (jurídica) de la ocurrencia de una hipótesis descrita abstractamente por la ley. Así, si el hecho es conocido, pero se adopta una nueva valorización, ¿habrá error de hecho

o de derecho? Por ejemplo, en el campo del impuesto sobre productos industrializados se adopta la clasificación fiscal para la identificación de la alícuota aplicable a la luz de la selectividad. Si un mismo producto recibía antes una clasificación y, posteriormente, otra clasificación es adoptada, no hay duda de que se está sobre el mismo hecho, el cual, entretanto, pasa a ser apreciado de otro modo: el aplicador de la ley ve en el mismo hecho características que antes no eran tomadas en cuenta. A pesar de que se trate de una apreciación del mismo hecho, se tiene un nuevo criterio jurídico, por ejemplo, una nueva valorización jurídica del hecho.

Tampoco los casos de evaluación de un bien pueden ser considerados meras cuestiones de hecho: es cierto que una evaluación procura usar criterios objetivos; la elección, entretanto, de cuáles son los criterios que deben ser tomados en cuenta en cada caso particular y el peso de cada variable apuntan a la subjetividad del proceso. ¿Cuál, por ejemplo, el peso para ser dado al hecho de que en la vecindad de un inmueble evaluado hay una escuela o un hospital? ¿Qué decir del movimiento de la calle? ¿El estilo del inmueble es relevante? Estas y otras indagaciones justifican la afirmación de que, exceptuados los casos en que alguna característica del bien no era conocida (por ejemplo: había una construcción en el terreno, pero la autoridad lanzadora no tuvo tal información), la evaluación no es mera cuestión de hecho, antes que un resultado de conclusiones acerca de las propiedades valorativas del bien²⁴.

En el ámbito del impuesto de renta, una materia básica es la deducción de gastos. La razonabilidad del gasto depende, por cierto, de un examen fáctico: cuál fue el gasto y cuánto normalmente se gasta con tal finalidad. El aspecto subjetivo, entretanto, aparece cuando se considera que difícilmente se encontrarán gastos idénticos; la comparación implica la elección (subjetiva) de criterios de comparación. Subjetivo, incluso, el juicio con relación a si las diferencias en las circunstancias justifican diferencias en los valores pagados. Una vez más, sobresale la naturaleza jurídica del juicio.

En síntesis, son pocas las cuestiones verdaderamente fácticas en materia de liquidación. Es lo que acontece, por ejemplo, cuando se considera ocurrido un hecho que en verdad no ocurrió, o cuando se cree que un hecho fue practicado por una persona cuando después se descubre que otro fue el agente. En la gran mayoría de situaciones lo que se tendrá es cuestión que exigirá algún tipo de apreciación jurídica.

Si difíciles son las situaciones meramente fácticas, entonces nuevas reflexiones se abren al tema del arbitraje. Al final, si la actividad de liquidación envuelve, vía normativa, cuestiones que van más allá de la mera constatación (o prueba) de hechos, se torna relevante examinar si es posible un arbitraje en materia tributaria, independientemente de la cuestión de fondo de ser “de hecho” o “de derecho”.

Una vez más, la legalidad surge como obstáculo, ya que no se podría admitir que

²⁴ Es lo que decidió la Corte Financiera de Alemania (BFH), en juicio del 24.8.62-III 289/60, BStBl. III 1962, 460. En este sentido, HEINRICH KRUSE, en KLAUS TIPKE; HEINRICH KRUSE. *Abgabenerdnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*. 14 ed. Köln, Otto Schmidt, art. 173 (6).

la liquidación –resultado del arbitraje– contraría la ley.

Lo que sucede es que la ley, a su vez, difícilmente será precisa. Por más que busque la claridad, el legislador no tendrá cómo alejar dudas acerca de las hipótesis previstas, cuyo concepto apenas se torna preciso en un largo proceso de evolución jurisprudencial. Alejado del dogma de la tipicidad cerrada²⁵, se comprueba es que, abstraída la cuestión de la vaguedad que incita a cualquier término, la legislación tributaria está repleta de cláusulas generales y conceptos indeterminados.

Conceptos indeterminados son, normalmente, “producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empleados por la ley, porque las realidades a las que los mismos se refieren, al comprender una casuística inabarcable, no admiten otro tipo de determinación”²⁶. Como dice ENGISCH, raros son los conceptos completamente determinados en derecho; de regla poseen ellos un núcleo determinado y un borde dudoso²⁷. CARRIÓ se refiere a la vaguedad de los lenguajes naturales como algo que no se puede alejar²⁸, valiéndose de la siguiente metáfora: “[h]ay un foco de

intensidad luminosa donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es. El tránsito de una zona a otra es gradual; entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos. Paradójicamente ella no empieza ni termina en ninguna parte, y sin embargo existe. Las palabras que diariamente usamos para aludir al mundo en que vivimos y a nosotros mismos llevan consigo esa imprecisa aura de imprecisión”²⁹.

Las cláusulas generales configuran descripciones amplias de la hipótesis de incidencia, que acaban por permitir al aplicador de la ley atender a las peculiaridades del caso concreto³⁰. Conforme con ENGISCH, se entiende qué son cláusulas generales a partir de su opuesto: las hipótesis de incidencia “casuísticas”. Así, son cláusulas generales aquellas formulaciones de las hipótesis de incidencia que, por su generalidad, alcanzan un amplio campo.

A pesar de que se espere del legislador la definición del hecho generador de la obliga-

²⁵ LUÍS EDUARDO SCHOUEI. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, en LUÍS EDUARDO SCHOUEI. *Direito Tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa, v. I, São Paulo, Quartier Latin, 2003. p. 125 (168).

²⁶ CÉSAR GARCÍA NOVOA. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid, Marcial Pons, 2000. p. 120.

²⁷ ENGISCH, KARL. *Einführung in das juristische Denken*. 8. Auflage. Stuttgart; Berlin; KÖLN, KOHLHAMMER, 1983, p. 108.

²⁸ Acerca de la polémica entre CARRIÓ y SOLER, donde el último entiende que existe la posibilidad de que se tornen técnicos y precisos los conceptos vagos del lenguaje común, ONALDO FRANCO JANNOTTI. “Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discrecionalidade”, en *Revista de Direito Público*, n.º 64, 1982, pp. 37 a 54 (39-45).

²⁹ GENARO R. CARRIÓ. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4.ª ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990, pp. 33 a 34.

³⁰ HANS SPANNER. “Generalklausel”, en GEORG STRICKRODT et al. *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn: Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 601.

ción tributaria, no hay cómo alejar el empleo de conceptos indeterminados y cláusulas generales. Según ENGISCH, en el iluminismo prevalecía la idea de un legislador racional, limitándose el papel del juez a “esclavo de la ley” (sistema de las penas fijas); en el transcurso del siglo XIX, se notó ser inalcanzable el ideal de la estricta vinculación del juez a la ley, dada la imposibilidad de elaborar leyes tan exactas que dispensen interpretaciones; además, se notó que tampoco sería ideal tal sistema, ya que sería necesario conferir al juez instrumentos para adaptarse a la pluralidad e imprevisibilidad de la vida³¹.

La existencia de conceptos indeterminados lleva a otra conclusión, también relevante para el tema en cuestión: no hay siquiera una solución correcta; la ley no ofrece una única interpretación correcta.

EROS ROBERTO GRAU, en el estudio sobre la interpretación y aplicación del Derecho, observa sagazmente que se da en la interpretación de textos normativos algo análogo a lo que pasa en la interpretación musical: no hay una única interpretación correcta, exacta. La *Sexta Sinfonía* de BEETHOVEN regida por TOSCANINI, con la Sinfónica de Milán, es diferente de la *Sexta Sinfonía* regida por VON KARAJAN, con la Filarmónica de Berlín; no obstante, las dos difieren en relación al tiempo y a la técnica de ejecución, ambas son auténticas y, por lo tanto, correctas³². El jurista, citando una lección de ZAGREBELSKY,

niega perentoriamente la existencia de una única respuesta correcta (“verdadera”) para el ejercicio interpretativo. Siendo la interpretación convencional, no poseería realidad objetiva con la cual pudiese ser confrontado su resultado, inexistiendo, por lo tanto, una interpretación objetivamente verdadera³³.

También TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., volcándose sobre el tema de la “interpretación verdadera”, defiende que en situaciones en las cuales la interpretación doctrinaria se presenta como verdadera porque descubre el sentido “unívoco” del texto normativo, se verifica, como máximo, una propuesta política que se esconde bajo la capa de una supuesta científicidad³⁴.

O sea, una misma situación fáctica admite más de una solución jurídica, sin que necesariamente una sea “correcta” y las demás “equivocadas”. Si así es, la elección de una solución “correcta” u otra no es materia que afecte la legalidad, ya que cualquiera de ellas atenderá la legalidad.

Visto bajo tal ángulo, la cuestión pasa a adquirir nuevos colores: ¿a quién le concierne la elección entre varias soluciones “correctas”? Nótese que ya no se pone más la cuestión a la luz de la legalidad ya que, como quedó visto, cualquiera de las soluciones “correctas” atiende la legalidad.

Surge, así, el tema de la reserva del Judicial, que en el sistema brasileño encuentra en el inciso XXXV la garantía que “la ley no

³¹ ENGISCH, KARL. *Einführung in das juristische Denken*. 8. Auflage. Stuttgart; Berlin; Köln: Kohlhammer, 1983. p. 107.

³² GRAU, EROS ROBERTO. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2.ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 30.

³³ *Ibíd.*

³⁴ FERRAZ JR., TÉRCIO SAMPAIO. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3.ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 259.

excluirá de la apreciación del poder judicial lesión o amenaza al derecho”. ¿Sería este dispositivo una barrera intraspasable la que el legislador encargase a un árbitro?

En materia privada, el compromiso arbitral no parece traer mayores dificultades: nada más hay una renuncia, después de instaurado el litigio. Si la ley no aleja el caso de la apreciación de lo judicial las partes son las que lo hacen, por su decisión. Más difícil es la cláusula arbitral, ya que implica renuncia antes de estar instaurado el litigio. Igualmente esta cláusula, entretanto, fue aceptada por el Supremo Tribunal Federal con ocasión de la discusión acerca de la constitucionalidad de la ley de arbitraje. Así lo decidió el plenario:

3. Ley de Arbitraje (L. 9.307/96): constitucionalidad, en tesis, del juicio arbitral; discusión incidental de la constitucionalidad de varios de los tópicos de la nueva ley, especialmente acerca de la compatibilidad, o no, entre la ejecución judicial específica para la solución de futuros conflictos de la cláusula compromisoria y la garantía constitucional de la universalidad de la jurisdicción del Poder Judicial (CF, art. 5.º, xxxv). Constitucionalidad declarada por el plenario, considerando el Tribunal, por mayoría de votos, que la manifestación de voluntad de la parte en la cláusula compromisoria, cuando de la celebración del contrato, y la permisión legal dada al juez para que sustituya la voluntad de la parte recalcitrante en firmar el compromiso no ofenden el artículo 5.º, xxxv, de la CF³⁵.

En caso de la cláusula arbitral se debe considerar que el Tribunal examinó el tema de derecho disponible. No parece creíble que igual veredicto se diera en caso de derecho indisponible: por cuestión meramente lógica, no sería aceptable que la parte dispusiese, *ex ante*, de derecho indisponible. No se puede acreditar, del mismo modo, que se aceptase pudiese el contribuyente dejar de lado su derecho de acceso al judicial en tesis, por ejemplo, sin que hubiese cualquier litigio instaurado.

Diversa es la situación del compromiso arbitral: instaurado un litigio, por medio de auto de infracción, ¿podría la ley autorizar que el contribuyente y fisco, *de común acuerdo*, se comprometiesen a acatar una decisión arbitral?

Como quedó visto, la cuestión no pasa por el examen de la legalidad, ya que es de imaginarse que una situación como ésta solamente ocurriría si las partes tuvieran dudas sobre cuál es la ley aplicable; por ejemplo, ambas partes admitieron, en tesis, que la otra podría tener razón. Lo que hay, sencillamente, es que la decisión no se hace por el poder judicial. Podría la voluntad de las partes, puesto que autorizada por la ley, ¿admitir tal delegación?

No hay en el texto constitucional algún impedimento. Si la decisión final corresponde a la ley (o es una de las varias decisiones “correctas”), no cabe hablar de ilegalidad.

Si el contribuyente, por su decisión, deja de lado el poder judicial, no fue herido su derecho fundamental; al contrario, el derecho de ir al poder judicial comprende el derecho

³⁵ STF, SE 5206 AgR/EP-ESPANHA, Min. Sepúlveda Pertence, 12/12/01, DJ 30/04/04.

de no ir. En lo que atañe a la administración, no cabe hablar de derecho al acceso al poder judicial, ya que se trata de una garantía del ciudadano, no del Estado. En el caso de la administración, lo que se debe investigar es, apenas, si el administrador actuó de acuerdo con la ley. Ahora, si la propia ley autoriza el arbitraje, no habrá ilegalidad.

Finalmente, con relación al dogma de la indisponibilidad del crédito tributario cabe recordar que también él se dobla ante la ley. El ordenamiento tributario permite que, por ley, se llegue hasta la remisión del crédito. Si la ley puede autorizar la remisión, con mucha mayor razón puede permitir el arbitraje.

2. Arbitraje especialmente en materia internacional

A los argumentos presentados, que versan sobre el arbitraje en materia tributaria, cabe agregar aquellos que se presentan delante de la crítica al caso en que viniese a ser adoptado en los convenios firmados por Brasil, el arbitraje no sería compatible con el orden constitucional brasileño, por no ser aprobado *a posteriori* por el Presidente de la República y aprobado por el Congreso Nacional, como acontece con los demás acuerdos internacionales.

Para examinar tal cuestión se hace necesario referirse a la prevalencia de los tratados internacionales sobre la legislación interna. Lo entendemos no como resultado de mera

jerarquía normativa, en la cual se entendería que los tratados deben prevalecer por ser jerárquicamente superiores a la ley nacional, sino por los conceptos de soberanía y jurisdicción³⁶.

Ahora, los convenios para evitar la doble imposición son instrumentos mediante los cuales los Estados contratantes delimitan sus competencias tributarias, renunciando mutuamente a ciertas pretensiones.

En este paso tales convenios configuran un (auto) límite a la soberanía externa de los Estados contratantes, un muro de contención referente al poder-deber de los legisladores internos de disciplinar cuestiones que consten de tales tratados, normas de Derecho internacional que fijan los límites de las jurisdicciones de los Estados contratantes. Se debe reconocer, así, que los convenios de doble imposición y la ley interna versan sobre materias cuyas competencias normativas son distintas.

En la ausencia de soberanía no hay que hablar de jurisdicción del Estado, situación en la cual sus normas internas no podrán ser aplicadas, una vez que les faltara inseparable presupuesto.

O sea, no se puede admitir la aplicación de la ley que contraríe el convenio de doble imposición, norma de Derecho internacional que impone límites –aceptados por el propio Estado– a la jurisdicción nacional. Tal aplicación pasaría el muro de contención relativo al poder-deber del legislador interno

³⁶ Tal entendimiento fue desarrollado en el artículo de LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI. “Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna”, en PAULO BORBA CASELLA; UMBERTO CELLI JR.; ELIZABETH DE ALMEIDA MEIRELLES; FABRÍCIO BERTINI PASQUOT POLIDO. *Direito internacional, humanismo e globalidade*, GUIDO FERNANDO SILVA SOARES, São Paulo, Atlas, 2008, pp. 563 a 587.

de disciplinar cuestiones que consten del tratado, configurando una violación a la propia jurisdicción del Estado.

Aunque se pretenda sustentar que los tratados internacionales son normas de derecho interno, la conclusión será idéntica: los tratados internacionales serán aquellas normas que dispondrán sobre el alcance del propio ordenamiento en el cual ellos estarán insertados.

O sea, reconózcense los tratados internacionales como integrantes del orden internacional o del orden interno, la conclusión será, siempre, que son esos los instrumentos que definirán el alcance de la jurisdicción nacional; una vez definida la jurisdicción por el medio propio, no puede una ley disponer sobre asuntos que sobrepasen los límites impuestos por el tratado, por falta de competencia.

De esta forma queda claro que el convenio de doble imposición es un instrumento por medio del cual el Estado limita su soberanía y, como consecuencia, su jurisdicción.

Pues bien, si el convenio de doble imposición supone el arbitraje como forma de solución de controversias, aquellas no versarán sobre crédito tributario, pero sí sobre la definición concreta de los límites de la jurisdicción del Estado. Esta forma de decisión, vale recordar, por constar en el convenio, habrá pasado por el Congreso Nacional, que habrá aprobado su adopción.

En otras palabras, el Presidente de la República y el Congreso Nacional, en el ámbito de sus atribuciones, habrán conferido

a la autoridad competente³⁷ la posibilidad de negociar con el otro Estado contratante, en el caso del procedimiento amistoso, o de determinar los términos en que se dará el arbitraje.

En este mismo sentido, SERGIO ANDRÉ ROCHA afirma³⁸:

Nada obstante, não parece haver qualquer empecilho de ordem constitucional para que a alternativa nesse sentido venha a ser adotada, para o que basta que o compromisso arbitral tenha seguido os requisitos previstos nos artigos 84, inciso VIII, e 49, inciso I, da Constituição Federal, ou seja, conste em tratado celebrado pelo Presidente da República *ad referendum* do Congresso Nacional.

De esta forma, es el propio convenio de doble imposición el que fundamentará la validez de los actos de la autoridad competente en materia de procedimiento amistoso y de arbitraje.

Volquémonos al primer argumento contrario al uso del arbitraje en los convenios brasileños, de que éste contraría el principio de la legalidad y la irrenunciabilidad del crédito tributario.

Tal argumento parte de la premisa (equivocada) de que la autoridad administrativa (o el árbitro) estaría dejando de lado el crédito tributario previsto en ley. Si la autoridad administrativa se vincula a la ley, tal renuncia sería imposible.

³⁷ Que en el caso de los acuerdos brasileños es representada por el Ministro de Hacienda, por el Secretario de la Hacienda Federal o sus representantes autorizados.

³⁸ S. A. ROCHA. *Interpretação dos tratados...*, cit., p. 224.

Ocurre que la autoridad administrativa, en el procedimiento amistoso, no actúa en la calidad de mera ejecutora de la ley; en aquel momento ella actúa como agente internacional, por delegación del propio tratado internacional. Es este quien confiere a las autoridades competentes el papel de representar a las partes contratantes en la solución de controversias. Del mismo modo, el árbitro actúa en el ámbito internacional, decidiendo el conflicto instaurado en aquel orden.

El arbitraje en un convenio de doble imposición no versa sobre el crédito tributario, sino sobre los límites de la jurisdicción del país. Si por decisión tomada en el ámbito del derecho internacional (arbitraje), se decide que no hay jurisdicción del país, no hay que hablar de crédito tributario.

Se podría argumentar que, en verdad, el crédito tributario habría surgido, en un primer momento (antes del laudo arbitral), ya que hasta el momento de la decisión había jurisdicción.

Ahora, uno de los principales objetivos de los convenios para evitar la doble imposición es evitar una doble incidencia o doble exención sobre los flujos de renta entre dos Estados contratantes. El procedimiento amistoso y el arbitraje, en este escenario, son mecanismos previstos para que, en la inevitable hipótesis de doble imposición resultante de interpretaciones diversas por los Estados contratantes, el contribuyente garantice su derecho al crédito o a la exención³⁹.

No hay renuncia indebida al crédito tributario, pero sí forma de concreción del convenio de doble imposición, ocurrida dentro

de los límites de la soberanía que el Estado contratante se impuso con la firma y aprobación del convenio. Es decir, al argumento de la irrenunciabilidad del crédito tributario se contraponen la afirmación de que no hay crédito donde no hay jurisdicción; lo que hay, en el caso de convenios de doble imposición, es renuncia a la propia soberanía. Tal renuncia, entretanto, no se hace con ocasión del arbitraje, sino en momento anterior, en la propia celebración del tratado, firmado por el Presidente de la República y ratificado por el Congreso Nacional. El arbitraje apenas concreta la renuncia hecha antes.

Aunque la decisión arbitral ocurra posteriormente, tendrá ella por objeto el convenio de doble imposición celebrado antes. Es el convenio –insístase– el instrumento por el cual se definen los límites de la jurisdicción. El convenio –él mismo– determina que se aleje la doble imposición. En este sentido la decisión arbitral apenas es una forma de concreción del convenio de doble imposición.

Finalmente, importa ver que si en derecho interno se rechaza la idea de cláusula arbitral, y se exige que el arbitraje se dé apenas delante de un conflicto concreto, igual raciocinio no se extiende al arbitraje internacional.

Al final, como ya está apuntado, en este caso el arbitraje no versa sobre una relación entre fisco y contribuyente. Este puede, si así fuera previsto en el convenio, actuar en el arbitraje; el resultado del arbitraje, entretanto, será siempre la solución de un litigio entre dos Estados, acerca del alcance de sus jurisdicciones.

³⁹ BAKER, PHILIP. *Double Taxation Conventions*. London, Sweet & Maxwell, 2001, p. 25-4.

Es común, en el Derecho internacional público el recurso del arbitraje, igualmente en la forma de cláusula arbitral: si un país se compromete con sus asociados internacionales a doblegarse al laudo arbitral, sería ilícito su incumplimiento. No hay razón para dejar de extender tal raciocinio a la materia de jurisdicción tributaria.

En conclusión, desde el punto de vista del Derecho internacional, no es óbice para la adopción de la cláusula arbitral en materia tributaria; su contenido será, exclusivamente, la definición de los límites de jurisdicción de los Estados contratantes.

V. Conclusión

Tanto desde el punto de vista del Derecho interno como del Derecho internacional, el arbitraje se revela instrumento eficaz para la solución de conflictos en materia tributaria.

En el Derecho interno se garantiza que el arbitraje solamente puede ser admitido delante de un conflicto puesto; no puede la ley excluir la posibilidad que el contribuyente lleve el litigio al poder judicial; si, entretanto, el contribuyente concuerda con el arbitraje, entonces no habrá lesión a su derecho individual. Tampoco la legalidad será óbice para el arbitraje ya que (i) la propia ley autorizará la solución, y (ii) el laudo apenas escoge entre decisiones “correctas”.

En el ámbito internacional se revela el arbitraje como instrumento de concreción del convenio en su misión de definición de jurisdicción. La jurisdicción está prevista por el propio convenio y sirve para que este alcance su finalidad. Nada obsta, de ahí, para que sea su previsión previa a la instauración de conflicto.

Bibliografía

BAHNS, JOCHEN; SCHOENFELD, JENS. “The New Mutual Agreement and Arbitration Procedure under art. 25 of the Germany-US Tax Treaty”, en *European Taxation*, n.º 7, 2009.

BAKER, PHILIP. *Double Taxation Conventions*. London: Sweet & Maxwell, 2001.

BELLAN, DANIEL VITOR. “Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária”, en TAVEIRA TÔRRES, HELENO. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARRIÓ, GENARO R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4.ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Revision of the United Nations Model. Resolution of Tax Treaty Disputes, 2005. Disponible en: [<http://www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-revision%20of%20the%20UN%20model.doc>]. Consultado el 2 de octubre de 2009.

CONCEIÇÃO, MARCIA DOMINGUEZ NIGRO. *Conceitos Indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (art. 62 da C.F.)*. São Paulo. Celso Bastos Editor. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

DEHNEN, PETER; RUCHELMAN, STANLEY C. “Procedures Announced for Mandatory Arbitration under the Germany-United States Tax Treaty”, en *Bulletin for International Taxation*, n.º 4, 2009.

ELLIS, MARTIN J. “General Report”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXIVb, The Netherlands: Kluwer, 1999.

ENGISCH, KARL. *Einführung in das juristische Denken*. 8. Auflage. Stuttgart; Berlin; Köln: Kohlhammer, 1983.

FERRAZ JR., TÉRCIO SAMPAIO. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 2001.

GRAU, EROS ROBERTO. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2.ª ed., São Paulo. Malheiros, 2003.

JANNOTTI, ONALDO FRANCO. “Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discricionariedade”, en *Revista de Direito Público*, n.º 64, 1982.

KRUSE, HEINRICH, en TIPKE, KLAUS; KRUSE, HEINRICH. *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 14 ed., Köln. Otto Schmidt.

LEHNER, MORIS, en VÖGEL, KLAUS; LEHNER, MORIS. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 5.ª ed., München, Beck, 2008.

NOVOA GARCÍA, CÉSAR. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid. Marcial Pons, 2000.

RIBES, AURORA. “New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation”, en *Intertax*, v. 36, n.º 4, 2008.

ROCHA, SÉRGIO ANDRÉ. *Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda*. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2008.

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, en SCHOUERI, LUÍS EDUARDO. *Direito Tributário*, Homenagem a ALCIDES JORGE COSTA, vol. I, São Paulo. Quartier Latin, 2003.

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO. “Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna”, en CASELLA, PAULO BORBA; CELLI JR., UMBERTO; MEIRELLES, ELIZABETH DE ALMEIDA; POLIDO, FABRÍCIO BERTINI PASQUOT. *Direito internacional, humanismo e globalidade*, Guido Fernando Silva Soares, São Paulo. Atlas, 2008.

STRICKRODT, GEORG *et al.* *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München: Beck; Bonn: Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981.

TILLINGHAST, DAVID R. “Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising Under Income Tax Treaties”, en *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2002.

TAVEIRA TÔRRES, HELENO. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes-Simplificação e Eficiência Administrativa”, en *Revista Fórum de Direito Tributário*, n.º 2, 2003.

WENIGER, PATRICK. “The Role of Arbitration in Resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties”, en *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Viena. Linde, 2007.

XAVIER, ALBERTO. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 6.ª ed., Rio de Janeiro. Forense, 2007.