

¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional?

Ubaldo González de Frutos

Inspector de Hacienda del Estado (España).

Especialista fiscal en el Banco Interamericano de Desarrollo (Panamá)

ubaldogonzalez6@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0003-2919-2395>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Antonio Marco Sanjuán, don Agustín Fernández Pérez, don César García Novoa, don Javier González Carcedo y don Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

Extracto

La globalización ha multiplicado exponencialmente el volumen de las transacciones internacionales; a la vez, las cotas de madurez institucional alcanzadas por Administraciones tributarias de todo el mundo, impulsadas por el proceso BEPS, han multiplicado las inspecciones fiscales en países desarrollados y en desarrollo, resultando en un buen número de conflictos tributarios transfronterizos. El recurso habitualmente aplicado para resolverlos es el procedimiento amistoso (*mutual agreement procedure* o MAP), pero este procedimiento no obliga a resolver la disputa, simplemente compromete a los Estados a poner su mejor intención en hacerlo. Por eso, no es infrecuente que los MAP acaben sin una resolución efectiva. Esto llevó al sector privado a demandar una mejora de los MAP –lo que se produjo por la acción 14 de BEPS– y a reclamar un proceso que no pueda terminar sin una resolución del fondo del asunto, proceso que no es otro que el arbitraje tributario internacional, obligatorio y vinculante. La OCDE viene tratando de impulsarlo desde que en 2008 lo incluyó en el modelo de convenio, y así lo ha promovido en la acción 14 de BEPS, en el instrumento multilateral de la acción 15 de BEPS y, más recientemente, en el Convenio multilateral para implementar el monto A del pilar 1, todavía no abierto a la firma. Pese a todos estos esfuerzos, la ratio de aceptación del arbitraje internacional obligatorio y vinculante por parte de los países no supera el 15 %, y en su mayoría son países avanzados. El resto del mundo no ve con simpatía este procedimiento por limitaciones constitucionales o jurisprudenciales, porque carecen de experiencia y de equipos para preparar la exposición de los argumentos ante el árbitro o porque las experiencias que han tenido con casos de arbitraje bajo tratados de protección recíproca de inversiones no siempre han sido positivas. En este momento, nos encontramos en un momento crítico para el progreso de la institución del arbitraje tributario internacional.

Palabras clave: arbitraje; BEPS; conflictos tributarios; pilar 1; precios de transferencia; procedimientos amistosos; relaciones internacionales.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 21-01-2025

Cómo citar: González de Frutos, U. (2025). ¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 5-31. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22101>



Has the time for international tax arbitration arrived yet?

Ubaldo González de Frutos

Abstract

Globalization has exponentially multiplied the volume of international transactions; at the same time, the levels of institutional maturity reached by that tax administrations around the world, fueled by the BEPS process, have multiplied tax audits in developed and developing countries alike, resulting in a good number of cross-border tax conflicts. The remedy usually applied to resolve them is the Mutual Agreement Procedure (MAP), but this instance does not require the dispute to be solved; it simply commits the States to putting their best intentions into doing so. That is why it is not uncommon for MAPs to end without an effective resolution. This led the private sector to demand an improvement in the MAPs –which occurred through BEPS Action 14– and to call for a process that cannot end without a conclusion, and that process is international tax arbitration. The OECD has been trying to promote mandatory and binding arbitration since it was included in the Model Convention in 2008, and has thus pushed it into BEPS Action 14, into the Multilateral Instrument of BEPS Action 15, and more recently into the Multilateral Agreement to implement Amount A of Pillar 1, not yet open to signature. Despite all these efforts, the acceptance rate by countries around the world does not exceed 15 %, and the majority are advanced economies. The rest of the world does not regard this procedure with sympathy because of constitutional or jurisprudential limitations, lack of experience and skilled staff to prepare the presentation of arguments before the arbitrator, or because the experiences they have had with arbitration cases under Reciprocal Investment Protection Treaties have not always been positive. These days, we are in a pivotal moment for the development of international tax arbitration as an institution.

Keywords: arbitration; BEPS; tax disputes; pillar 1; transfer pricing; mutual agreement procedure; international relations.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 21-01-2025

Citation: González de Frutos, U. (2025). ¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 503, 5-31. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22101>



Sumario

1. ¿Ha llegado el momento para el arbitraje tributario internacional?
2. De las disputas tributarias en un contexto internacional
3. Inarbitrabilidad
4. La proliferación de los conflictos con la globalización
5. El arbitraje derivado de los tratados de protección de inversiones
6. El arbitraje tributario en el derecho de la UE
7. El arbitraje en el modelo de convenio de la OCDE
8. La acción 14 de BEPS
9. El instrumento multilateral de BEPS
10. El arbitraje obligatorio y vinculante en el tratado multilateral del pilar 1
11. Regulación en España
12. Conclusión

Anexo. Posiciones sobre el arbitraje en el tratado multilateral de BEPS a 29 de febrero de 2024

Referencias bibliográficas

1. ¿Ha llegado el momento para el arbitraje tributario internacional?

Durante años hemos asistido a una tensión entre, de un lado, los países desarrollados, que han presionado para imponer el arbitraje como mecanismo de último recurso para resolver las disputas tributarias, y, del otro, los países en desarrollo, que, por limitaciones de recursos y capacidad (Mooij, 2017) o por falta de experiencia negociadora (Bawany, 2021), se han resistido.

Con este trasfondo político, en términos técnicos se ha contrapuesto el principio de seguridad jurídica, que tutela el derecho de los contribuyentes a obtener una solución a las contiendas legales, con el de principio de soberanía¹, dogma jurídico inspirador de la ideología estatista-westfaliana², que propugna la no injerencia de terceros –Estados o particulares– en materias internas.

Tras dos décadas de decantación doctrinal y normativa de la institución jurídica del arbitraje fiscal internacional, a través de los hitos que repasaremos en este artículo, los países en desarrollo se enfrentan ahora³ a la disyuntiva de aceptar el arbitraje obligatorio y vinculante para poder participar, asumiendo que la reforma llegue a materializarse, en el mecanismo del pilar 1 del marco inclusivo, y recibir así las bases imponibles correspondientes al denominado «monto A» o, por el contrario, renunciar a esa fuente de financiación.

Si los países en desarrollo aceptan el arbitraje obligatorio y vinculante, tendrán que firmar el tratado multilateral que permitirá sustanciar de esta forma las disputas relacionadas con su ámbito material (OECD, 2023). Este *do ut des*, sin embargo, no se aplica a cualquier disputa tributaria, solo a las relacionadas con el monto A del pilar 1, y no en cualquier

¹ Consagrado en el artículo 2.7 de la Carta de las Naciones Unidas, el principio de soberanía se traduce en la obligación de terceros Estados de abstenerse de intervenir en asuntos internos de un país, así como en la libertad de los países a la hora de someter dichos asuntos a procedimientos de arreglo conforme a la propia Carta de las Naciones Unidas (Naciones Unidas, 1945).

² Según los politólogos, el concepto de soberanía se remonta a la Paz de Westfalia, tratado que puso fin a la guerra de los Treinta Años en 1648, y que es la base del derecho internacional actual.

³ El 11 de octubre de 2023 se publicó el texto del Convenio multilateral para implementar el monto A del pilar 1, y sus comentarios (OECD, 2023).

situación⁴. Ciertamente, los sujetos obligados pueden pedir un proceso de certeza jurídica, en el cual puede intervenir un panel de determinación, que es una instancia vinculante, pero no es propiamente arbitral. Es para otros temas conexos cuando, tras aplicar el derecho internacional existente, que incluye los procedimientos amistosos, y cuando la disputa sea importante, surge el arbitraje obligatorio y vinculante.

Este compromiso que asumen los países no se extiende a otras disputas tributarias fuera del ámbito del pilar 1, pero la trascendencia de abrazar el arbitraje tributario internacional obligatorio y vinculante, aunque sea de modo marginal, no se puede soslayar por el precedente que constituye en cuanto a su expansión a otras materias.

Mirando a este futuro, muchos países se enfrentan todavía a restricciones legales que vetan el arbitraje, impuestas en normas de rango constitucional, legal o jurisprudencial. En los sistemas de derecho civil, concretamente, es característico el principio de indisponibilidad del crédito público, limitación que afecta al arbitraje interno y, por supuesto, al internacional. Este tipo de posiciones necesitarán ser modificadas para poder dar cabida al arbitraje, aunque sea limitado al monto A del pilar 1 del marco inclusivo. Por ejemplo, será necesario dictar normativa nacional para regular los procedimientos y para reconocer la ejecutividad del laudo dictado por un árbitro internacional⁵.

No menos importante será dotar de capacidad a las Administraciones tributarias para que puedan aplicar este esquema. Como ha puesto de relieve el Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales de las Naciones Unidas, al analizar esta opción política es preciso tomar en cuenta la falta de experiencia de muchos países en desarrollo sobre procedimientos para resolver controversias tributarias, el alto costo del arbitraje asociado a la escasez de recursos financieros y la posibilidad de enfrentarnos a resultados injustos o a árbitros sesgados. Análogas dificultades para aceptar el arbitraje vinculante obligatorio en el marco latinoamericano han sido expuestas por Arias Esteban y Calderoni (2021): la falta de experiencia de los funcionarios, la falta de confianza en la imparcialidad de los árbitros, las dificultades constitucionales o soberanas y los costos del procedimiento, unidos al riesgo de pérdida del crédito tributario. Además, algunos países en desarrollo han padecido experiencias negativas en la resolución de controversias en el marco de los acuerdos internacionales de protección de inversiones (FACTI, 2021)⁶.

⁴ Se aplica solo a disputas por temas periféricos o conectados a la determinación del monto A, y exclusivamente cuando los problemas no se hayan resuelto en un procedimiento amistoso (MAP).

⁵ En España, esta norma viene constituida por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

⁶ Aunque no todas las experiencias son negativas. Por ejemplo, la Corte Permanente de Arbitraje falló en 2020 en favor de Guatemala en una disputa millonaria (Prensa Libre, 2020).

Otra dificultad es la inexistencia de una institución arbitral tributaria internacional, al modo de la International Court of Arbitration de la Cámara de Comercio Internacional⁷, o del Sistema de Arbitraje del CIADI del Grupo Banco Mundial⁸, los cuales permiten la resolución de controversias relativas a materias de inversión transfronteriza entre dos Estados y entre un Estado y un particular⁹ al amparo de un tratado bilateral de protección de inversiones (TPI).

El Panel FACTI de Naciones Unidas ha propuesto crear un mecanismo imparcial y justo para resolver disputas tributarias internacionales bajo los auspicios de la ONU (recomendación 4 c), FACTI, 2021), pero hasta ahora esta propuesta no ha encontrado predicamento.

Tal vez como reflejo de estas limitaciones, en el concierto internacional el apoyo al arbitraje tributario obligatorio y vinculante es minoritario: si atendemos al Convenio multilateral para implementar BEPS (el denominado *Multilateral Instrument* o MLI), que analizaremos más adelante, encontraremos que, de sus 102 signatarios, solo 31 han aceptado la cláusula de arbitraje (véase en detalle en el anexo)¹⁰.

Respecto a los demás, si bien su posición respecto al arbitraje no ha sido recopilada de manera sistemática, parece lógico asumir que, puesto que ni siquiera han firmado el MLI, no son partidarios del arbitraje obligatorio y vinculante. Esto deja un exiguo porcentaje de aceptación del 16 % entre todos los países del mundo. Adicionalmente, de los 31 que han optado por la cláusula de arbitraje en el MLI, solo 22 lo han hecho con la modalidad favorita de la OCDE, que es el arbitraje «de opción final», también llamado «arbitraje del béisbol»¹¹.

Los otros nueve optaron por la modalidad que genera más confianza a los países en desarrollo, el «arbitraje por opinión independiente». La distribución se aprecia en el gráfico 1.

⁷ Vid. <https://iccwbo.org/dispute-resolution-services/icc-international-court-arbitration>

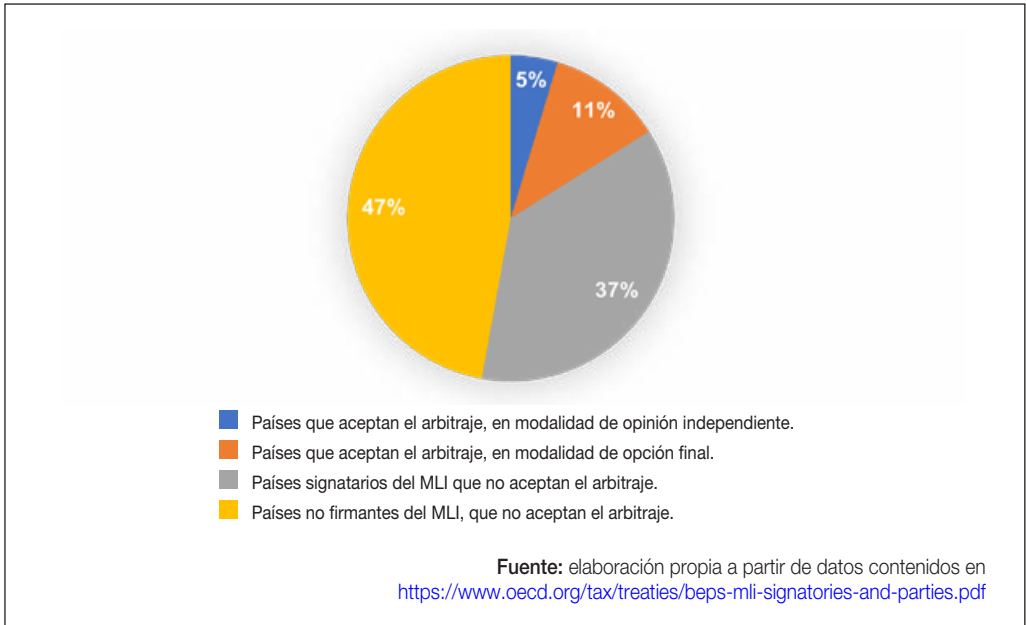
⁸ Vid. <https://icsid.worldbank.org/es>

⁹ En materias de comercio internacional, en inglés se distingue entre *commercial disputes* (las que tienen lugar entre Estados) y *business disputes* (las de un Estado con un particular).

¹⁰ El documento de la OCDE *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* contiene el perfil de arbitraje de cada país firmante del convenio en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

¹¹ En esta modalidad de arbitraje, típica del juego del béisbol, el árbitro debe decidir entre las dos posiciones manifestadas por los contendientes; no tiene discreción para elegir un punto intermedio, por lo cual se lo conoce también como «tipo péndulo». Se argumenta a su favor que obliga a los contendientes a adoptar posiciones moderadas, en lugar de ir a los extremos. Por el contrario, se le achaca la pobre motivación o la falta de razonamientos jurídicos en la determinación del laudo.

Gráfico 1. Perímetro del arbitraje tributario internacional



Implementar el arbitraje tributario internacional, aunque sea limitado al pilar 1, será difícil y costoso. Ahora bien, una vez incorporado al derecho tributario de los países que no lo reconocen, se podrá consolidar como una institución del derecho tributario internacional (Malamis y Cai, 2021) que será incorporada a tratados bilaterales futuros. De las dificultades y de los remedios para hacer efectiva esta institución trata este artículo. En los siguientes epígrafes haremos un repaso del itinerario que ha seguido el arbitraje tributario hasta llegar a este punto. Sin embargo, en primer lugar responderemos a la cuestión de la importancia de esta institución para el contribuyente.

2. De las disputas tributarias en un contexto internacional

Las empresas multinacionales (EMN) se enfrentan, a la hora del cumplimiento tributario, a la difícil cuestión de cómo distribuir sus beneficios entre los territorios donde operan. Incluso aquellas que lo hacen sin apalancarse en el diferencial de tipos de gravamen o de regímenes tributarios especiales entre diversos países van a tener dificultades a la hora de establecer precios de transferencia adecuados, estructuras de financiamiento intragrupo de bajo riesgo fiscal o a la hora de calificar su presencia en otros países como establecimiento permanente o no, por citar solo alguno de los riesgos tributarios que pueden surgir. Cuando las Administraciones tributarias comprueben dichos riesgos respecto de

cualquiera de las empresas integradas en el grupo multinacional, es posible que sostengan interpretaciones, sobre los hechos o sobre el derecho aplicable, que difieran de las adoptadas por el contribuyente en sus declaraciones y que determinen, en consecuencia, el nacimiento de una deuda tributaria. Esa deuda tributaria generará doble imposición, porque estará gravando un beneficio que ya ha tributado en otro(s) lugar(es) en el periodo voluntario. Obviamente, la empresa querrá resarcirse, pero normalmente sus declaraciones tributarias estarán ya presentadas, y no va a tener cauce procedimental para impugnarlas, máxime si la causa son actuaciones de regularización tributaria ocurridas en un país distinto. Como es sabido, en tal caso el remedio es la interposición de un procedimiento amistoso al amparo del artículo 25 del convenio de doble imposición (CDI) aplicable entre los dos Estados o de otras disposiciones de derecho internacional, como puede ser la Directiva (UE) 2017/1852, sobre el sistema de resolución de litigios fiscales en la UE.

Los procedimientos amistosos se erigen así como un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas produce, o es susceptible de producir, una imposición no conforme con el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los convenios¹². De este modo, la disputa entre un particular y una Administración tributaria llega a convertirse en una disputa entre Estados.

Para hacernos una idea de la importancia relativa de esta situación de doble imposición, baste consignar que existían 11.800 casos de procedimiento amistoso sin resolver a final de 2022 en 133 países, con una tendencia crecientemente sostenida (los casos sin resolver a finales de 2016 eran 8.000)¹³. De estos casos, aproximadamente la mitad son de precios de transferencia. En general, los resultados de los procedimientos amistosos son positivos, con un 73 % de los casos cerrados en 2022 que resolvieron la disputa, si bien esto también significa que uno de cada cuatro casos queda sin resolver. Esta indefinición provoca indefensión para el contribuyente y es la causa, como vamos a ver más adelante, de la aparición del artículo 25 de los convenios, del nacimiento de la institución del arbitraje, de la acción 14 de BEPS y de la inclusión del arbitraje tributario internacional en el Convenio multilateral para implementar BEPS (MLI).

Ahora bien, antes de adentrarnos en ese camino, conviene recordar el punto de partida, que es la inarbitrabilidad de las deudas tributarias, como créditos de derecho público que son, sobre los que ha gravitado tradicionalmente el dogma de la indisponibilidad del crédito público.

¹² Exposición de motivos del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

¹³ La estadística de procedimientos amistosos sin resolver en el ámbito mundial puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2022-inventory-trends.htm#allcases>

3. Inarbitrabilidad

Ciertamente, el punto de partida en la evolución del arbitraje internacional es el dogma de que las disputas sobre materias tributarias deben quedar al margen de la intervención de amigables componedores y otros mediadores privados. Esta opinión se plasmó en una serie de trabajos doctrinales, algunos relativamente antiguos, como Boissésón (1990), Carbonneau y Sheldrick (1992) o Fadallah (1994), junto a otros más recientes como Ancel (2001), Fouchard *et al.* (1999), Hanotiau (2003) y Melchionna (2003, 2004).

De acuerdo con Park (2008), el fundamento de esta posición no estaba en preceptos que expresamente lo prohibiesen¹⁴, sino que se basaba meramente en posiciones de filosofía política que relacionaban la imposición con el ejercicio de la soberanía. En consonancia con esta opinión, el derecho de los tratados fiscales retuvo la resolución de disputas tributarias como una competencia de los órganos jurisdiccionales del Estado hasta 2008. Sin embargo, la noción de la inarbitrabilidad de las disputas tributarias terminó decayendo ante la evidencia de que las disputas comerciales Estado-particular estaban siendo resueltas en número creciente de casos (Melchionna, 2003, 2004) y, finalmente, por la incorporación de la institución arbitral al *soft law* internacional.

4. La proliferación de los conflictos con la globalización

Aunque el arbitraje tributario ya fue contemplado como una posibilidad en los años 1920, durante los trabajos de la Sociedad de las Naciones (Pit, 2014), la institución arbitral en derecho tributario internacional es relativamente reciente. Los antecedentes se remontan a 1976, cuando la entonces Comunidad Económica Europea, hoy UE, planteó una directiva para corregir, mediante arbitraje, la doble imposición en el caso de empresas asociadas residentes en distintos estados miembros. La propuesta hubo de esperar 14 años hasta ser adoptada el 23 de julio de 1990, en forma del llamado «convenio europeo de arbitraje», un acuerdo para resolver la doble imposición causada por los ajustes por precios de transferencia cuando las entidades afectadas son parte de un grupo y residentes de diferentes países de la Unión.

Por otro lado, en 1984 se empezó a discutir el arbitraje en el seno de la OCDE, pero, a la sazón, el Comité de Asuntos Fiscales no veía problemas en el funcionamiento del procedimiento amistoso (OECD, 1984), de manera que hubieron de pasar 24 años hasta que el Consejo de la OCDE acordara introducir el arbitraje en su modelo de convenio, lo cual hizo en 2008, agregando un nuevo inciso al artículo 25(5) para acoger al arbitraje tributario como una forma opcional de resolver los conflictos que el procedimiento amistoso no hubiera podido solventar.

¹⁴ «No hard-and-fast rule prohibits all tax arbitration *per se*» (Park, 2008).

El lento progreso del arbitraje tiene que ver con el número de casos y su importe. Hace 20 años, el número de conflictos tributarios internacionales era muy reducido, pero la internacionalización de la actividad económica produjo una creciente litigiosidad¹⁵, incrementándose el número de actos administrativos concurrentes de dos o incluso más países para gravar una misma renta¹⁶.

Hasta entonces, los contribuyentes insatisfechos con la decisión de las autoridades tributarias de un país tenían como mecanismo principal de resolución acudir a los tribunales. Cuando nació el Convenio modelo de la OCDE para prevenir la doble imposición (OECD, 1963), se agregó un remedio novedoso, el llamado procedimiento amistoso (MAP). Este remedio permite al contribuyente, siempre y cuando exista un artículo en el tratado bilateral inspirado en el artículo 25 del modelo de convenio, pedir la asistencia de la autoridad competente para convertir la disputa Estado-particular en un asunto Estado-Estado. En tal caso, el conflicto se sustancia por un procedimiento cuya naturaleza es la de un pacto entre las autoridades competentes de ambos países, al estilo del contrato transaccional del artículo 1.809 del Código Civil¹⁷. En su virtud, la autoridad competente requerida, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, se compromete a hacer lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al convenio¹⁸.

Una característica de este sistema de resolución de conflictos es que el procedimiento amistoso que contemplan los tratados acogidos al modelo de la OCDE o de Naciones Unidas solo compromete a los países a «hacer lo posible por resolver la cuestión», pero no les obliga a «hallar una solución». Por eso, en muchos casos, el procedimiento funcionó de manera efectiva, pero en muchos otros no.

Pensemos que, en un procedimiento amistoso, la resolución entraña frecuentemente rectificar posiciones sostenidas en actos administrativos, lo cual tiene, además de las dificultades inherentes a reconocer cualquier error, la problemática de que los actos puedan haber devenido firmes e inatacables, y que no exista cauce jurídico en derecho interno para rectificar la situación, por no mencionar el hecho de que frecuentemente hay que devolver al contribuyente el dinero de la doble imposición. En consecuencia, empezó a crecer

¹⁵ Hasta el punto de que la OCDE impulsó la política de transparencia sobre los casos sin resolver. Hoy esa estadística puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

¹⁶ No necesariamente en sentido de doble imposición jurídica, la doble imposición contra la que el tratado ofrece protección puede ser también en sentido económico (Park, 2008, p. 182).

¹⁷ La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.

¹⁸ Artículo 25.2 del modelo de convenio de la OCDE.

el número de conflictos que no encontraban una solución temporaria, o que incluso quedaban para siempre sin resolver, perjudicando por supuesto a los contribuyentes afectados, pero también, en general, al comercio e inversión internacional. Ante esta evidencia, las organizaciones internacionales, inicialmente la UE y luego la OCDE, se marcaron como un objetivo de política tributaria combatir esta situación por diversos métodos, incluyendo el arbitraje internacional.

5. El arbitraje derivado de los tratados de protección de inversiones

Antes de las reformas de la UE y de la OCDE, algunas empresas habían recurrido ya al arbitraje comercial internacional basado en los TPI como forma de resolver disputas tributarias. Estos tratados, aunque nacieron más tarde que los CDI¹⁹, se popularizaron rápidamente, hasta llegar en la actualidad a una cifra próxima a los CDI²⁰. En 2004, cuando se empieza a discutir en la OCDE el arbitraje, los TPI habían sido ya utilizados con eficacia para resolver disputas entre inversores privados y Estados en materia tributaria (Malamis y Cai, 2021). A fecha de hoy, se cuentan no menos de 140 casos de disputas tributarias resueltas mediante arbitraje comercial (Lang *et al.*, 2017, Melchionna, 2003). El caso más notorio es Yukos contra Rusia, por una liquidación de 50.000 millones de dólares, con sanciones y con embargo, donde el Tribunal Arbitral falló a favor del demandante declarando que equivalía a una expropiación indirecta (Brauch, 2014).

El propósito y finalidad de los CDI es diferente de los TPI, pero ambos tienen un área de confluencia. Los TPI tienen como objetivo proteger a los inversores extranjeros de la discriminación, la expropiación no compensada y la arbitrariedad, y brindarles certeza sobre las consecuencias legales de su inversión. Son instrumentos de derecho internacional privado mediante los cuales los Estados se obligan a reconocer la protección de los derechos de los inversores. Por su lado, los CDI buscan eliminar la doble imposición que pudiera surgir debido a las actividades económicas transfronterizas. Son instrumentos de derecho internacional público para regular los conflictos entre Estados. Ambos tipos de tratado comparten

¹⁹ El primer TPI apareció en 1959 como parte de una tendencia mundial más general para brindar protección jurídica internacional a las inversiones, tendencia que también dio lugar, entre otros instrumentos, a la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) y al Sistema de Arbitraje del CIADI.

²⁰ A 2 de mayo de 2024 existen 2.835 TPI, según la base de datos de UNCTAD (<https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements>). El número exacto de tratados fiscales no se conoce con precisión porque para tratados fiscales no hay una base de datos pública, pero suele citarse la cifra de más de 3.000. Solo los 102 países y jurisdicciones que forman parte de la convención MLI han notificado 2.961 tratados.

el objetivo de promover la inversión transfronteriza y, por tanto, el crecimiento económico (Lang *et al.*, 2017). La UNCTAD ha venido examinando desde 2015 la interacción de los TPI con cláusulas tributarias y los CDI, y la Secretaría del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria publicó en 2019 *La interacción de los acuerdos fiscales, comerciales y de inversión* (Committee of Experts, 2019) y, en 2021, *International Investment Agreements and Their Implications for Tax Measures: What Tax Policymakers Need to Know* (Committee of Experts, 2021), una guía elaborada por la UNCTAD en cooperación con el Centro de Política Tributaria Mundial de la Universidad de Viena que evalúa las disposiciones más relevantes de los TPI con respecto a sus implicaciones para las medidas tributarias, utilizando el Marco de Políticas de Inversión para el Desarrollo Sostenible como base (Owens *et al.*, 2021).

6. El arbitraje tributario en el derecho de la UE

En el seno de la UE²¹, el arbitraje tributario se abrió camino mucho antes que en la OCDE. El 23 de julio de 1990 se firmó el llamado convenio europeo de arbitraje²², que fue complementado el 23 de abril de 2004 por un código de conducta.

El convenio europeo de arbitraje es un tratado internacional destinado a suprimir la doble imposición en materia de precios de transferencia resultado de actuaciones administrativas acerca de partes de grupos multinacionales establecidas en diferentes países de la UE. Si se produce un caso de doble imposición, la empresa afectada puede presentar su caso a la autoridad fiscal competente y, si esta no logra dar una solución satisfactoria, explorará la vía del procedimiento amistoso con las autoridades del país de la UE en el que tribute la empresa asociada. Si las autoridades de los dos países agotan la vía del procedimiento amistoso, presentan el caso a una comisión consultiva²³ que propone una forma de resolver el litigio. Aunque, con posterioridad, las autoridades fiscales puedan adoptar, de mutuo acuerdo, una solución que no se ajuste al dictamen de la comisión consultiva, este será vinculante si no consiguen llegar a un acuerdo. La comisión se compone de una presidencia, dos representantes de cada autoridad fiscal competente y un número par de miembros independientes.

²¹ Los trabajos comenzaron, como se ha dicho anteriormente, cuando la entidad supranacional europea se llamaba Comunidad Económica Europea. Sin embargo, dado que el Tratado de Maastricht de 1993 dispuso el cambio de nombre de la organización sin solución de continuidad, hablamos de los trabajos anteriores a 1993 como propios de la UE.

²² Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas (COM/2004/0297/final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A41990A0436>

²³ Vid. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/dispute-resolution-mechanism_en

Reforzando este texto, en abril de 2004 el Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas elaboró un código de conducta²⁴ para la aplicación efectiva del convenio europeo de arbitraje, que fue posteriormente revisado en 2009. El código de conducta revisado²⁵ esclarece, entre otros, el ámbito de aplicación del convenio, la aceptación a trámite de un caso, los procedimientos amistosos y los procedimientos de resolución de litigios. Sin embargo, el inventario de casos sin resolver entre países de la UE siguió creciendo, lo que llevó a aprobar, en 2017, la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, que es un refuerzo del convenio europeo de arbitraje. En primer lugar, el ámbito de aplicación de la directiva es más amplio que el del convenio, pues afecta a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta y el capital cubiertos por tratados fiscales bilaterales, mientras que el convenio europeo de arbitraje se limita a las disputas relativas a los casos de precios de transferencia. En segundo lugar, la directiva de arbitraje forma parte del derecho de la UE y, por lo tanto, tiene un rango superior al convenio de arbitraje. En tercer lugar, los procedimientos de la directiva de arbitraje son más refinados que los del convenio de arbitraje de la UE (Malamis y Cai, 2021).

7. El arbitraje en el modelo de convenio de la OCDE

Ante las dificultades para alcanzar acuerdos eficaces en todos los MAP, y tras consultar con el sector privado, la OCDE decidió en 2003 abordar una revisión exhaustiva del proceso de resolución de disputas fiscales internacionales. Para ello creó una comisión entre el Grupo de Trabajo 1 (dedicado a los tratados tributarios) y el Grupo de Trabajo 6 (dedicado a los precios de transferencia) para mejorar la resolución de disputas (OECD, 2004). Su objetivo era garantizar un proceso MAP plenamente eficaz que contase con la confianza de los contribuyentes y que abarcara todos sus aspectos, desde el acceso inicial hasta la implementación del acuerdo. El sector privado había manifestado dos quejas fundamentales: (i) el MAP es un proceso «de caja negra» donde el contribuyente no es parte y, por ende, no tiene derecho a alegar, ni siquiera a ser informado, y, cuando recibe una resolución tardía, incongruente o insuficientemente motivada, no tiene el derecho a recurrir o a pedir aclaraciones; y (ii) existen casos en los que los países no llegan a una solución a la disputa, por lo cual sería necesario buscar técnicas suplementarias para resolverlas (OECD, 2004, p. 3).

²⁴ Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A42006X0728%2802%29>

²⁵ Código de conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A42009X1230%2801%29>

Para resolver el primer problema, se desarrolló un *Manual de procedimiento amistoso eficaz* (OECD, 2007) y se propuso hacer cambios al modelo de convenio y a sus comentarios. Adicionalmente, se recomendaron buenas prácticas para incorporarlas al derecho interno y se acordó la publicación de directrices nacionales que sirvieran de orientación a los contribuyentes. Estas directrices, luego reforzadas por la acción 14 de BEPS, se transformaron en la obligación de publicar perfiles de MAP por país²⁶. También, en relación con la transparencia, se obligó a los países a publicar estadísticas de MAP²⁷.

Para solventar el problema de los casos irresolutos, el informe de 2004 propuso utilizar técnicas suplementarias, a la sazón ya amparadas por el modelo de convenio y sus comentarios, que incluían la revisión de casos por altos funcionarios, la posibilidad de que las autoridades competentes obtengan una «opinión consultiva» de un experto imparcial para ayudarles a tomar una decisión (párrafo 46 de los comentarios al artículo 25), la posibilidad de que las partes pidan al Comité de Asuntos Fiscales una «opinión» sobre el «correcto entendimiento» de una disposición de un tratado (párrafo 47) o la formación de una «comisión conjunta» para tratar algunas cuestiones, incluida en el párrafo 4 del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE y en los párrafos 4 y 41 de los comentarios.

Como se aprecia, estas técnicas abundaban en una forma de resolver conflictos en derecho privado: la mediación por un tercero. Ahora bien, en la mediación por un tercero hay dos grados: el de menor intensidad, en el cual el mediador aproxima las posiciones de las partes evaluando sus fortalezas y debilidades respectivas, pero no las sustituye a la hora de tomar una decisión, es decir, carece de poder declarativo independiente; y el más avanzado: la mediación vinculante o arbitraje, donde el tercero dicta un laudo que pone fin a la disputa²⁸.

Sobre estas bases, la OCDE propuso suplementar el artículo 25 con la figura del arbitraje (OCDE, 2004, párrafo 126), pero quedaba por concretar la forma. El arbitraje abarca en realidad una amplia variedad de técnicas de resolución de disputas con el común denominador de que se otorga un cierto grado de autoridad para tomar decisiones a terceros neutrales e independientes. En este sentido, el procedimiento de arbitraje tiene un carácter cuasi judicial. Sin embargo, a diferencia de un proceso judicial, las partes involucradas delegan una cierta cantidad de autoridad para la toma de decisiones al tercero que resuelve y acuerdan, en diversos grados, seguir esa decisión.

²⁶ Disponibles en <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>

²⁷ Disponibles en <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

²⁸ La exposición de motivos de la Ley de 22 de diciembre de 1953, de arbitrajes de derecho privado, definía el arbitraje como:

La situación que se produce cuando ya no es posible un arreglo directo de una eventual contienda, pero quedan zonas de armonía accesibles a terceros. En ese caso, una experiencia secular ha consagrado la eficacia de dar entrada a la obra pacificadora de terceros, que, gozando de la confianza de los contendientes, puede recibir de éstos la autoridad necesaria para imponerles una decisión satisfactoria.

En 2003 no había mucha experiencia en el uso del arbitraje para resolver disputas tributarias transfronterizas, pero sí existían varios modelos de referencia. Además del convenio europeo de arbitraje de 1990, más de 60 convenios fiscales bilaterales habían incorporado ya algún tipo de disposición sobre arbitraje en el precepto relativo al MAP. Adicionalmente, la Asociación Fiscal Internacional²⁹ y la Cámara de Comercio Internacional (International Chamber of Commerce, 2001) habían hecho sendas propuestas detalladas para el arbitraje en asuntos tributarios. Junto a ellos, es innegable la influencia de los TPI. El informe de 2004 de la OCDE, reflexionando sobre el acervo de la Organización Mundial del Comercio en la resolución eficiente de disputas, notaba cómo los procedimientos de resolución de disputas ya estaban implementados en el contexto comercial, dando como resultado una conclusión final y vinculante de las disputas comerciales, y se hacía eco de la presión para ampliar el alcance de esos procedimientos a las cuestiones fiscales³⁰.

Con estos antecedentes, en febrero de 2007, los países miembros de la OCDE acordaron modificar el modelo de convenio, modificación que se produjo de forma efectiva al año siguiente (OECD, 2008), seguida por una muy similar por Naciones Unidas en 2011, aunque con diferencias de matiz (Bawany, 2021).

8. La acción 14 de BEPS

Un nuevo hito se produjo en 2015 cuando la acción 14 de BEPS, que impuso un estándar mínimo para la resolución efectiva y temporánea de las disputas y sometió los resultados a un mecanismo de revisión entre pares, volvió a promover el arbitraje obligatorio y vinculante como una opción complementaria al procedimiento amistoso de los tratados (OECD, 2016).

Sin embargo, aunque la idea original de la acción 14 era promover la adopción universal del arbitraje fiscal entre los países, resultó que tan solo 20 países, todos ellos miembros de la OCDE, expresaron interés en dicho mecanismo (Malamis y Cai, 2021)³¹. En consecuencia, la acción 14 se recondujo hacia procedimientos amistosos más efectivos, como ocurrió en 2007, con la única diferencia de que ahora se incluye un estándar mínimo en la práctica

²⁹ A partir de un estudio encargado a Park y Tillinghast (2004), recogido en el anexo 3 al informe de la OCDE de 2004.

³⁰ Indica lo siguiente:

El impacto de las disputas tributarias no resueltas en el comercio y la inversión es innegable, y cualquier debilidad en el mecanismo de resolución de disputas tributarias basado en tratados invita a la expansión de los mecanismos relacionados con el comercio (OECD, 2004, p. 3).

³¹ Si bien esos 20 países en conjunto representaban el 90 % de las disputas existentes a la sazón (Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, España, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Polonia, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos) (OECD, 2016, p. 10).

del MAP y un mecanismo de revisión entre pares llevado a cabo por un organismo de trabajo de la OCDE (el Foro MAP).

9. El instrumento multilateral de BEPS

Una nueva oportunidad para el arbitraje internacional surgió con la elaboración de la Convención multilateral para implementar medidas relacionadas con el tratado fiscal para prevenir la erosión de la base y la transferencia de beneficios (la MLI, en el acrónimo de *Multilateral Instrument* o instrumento multilateral). Como sabemos, la acción 14 no fue suficiente para superar la limitación del artículo 25(2) del modelo de convenio, que impone una actividad (hará lo posible por resolver la cuestión), pero no un resultado. Los países desarrollados presionaron para que en el MLI se incluyese la cláusula de arbitraje vinculante como la que se establece en el párrafo 5 del artículo 25 del modelo de convenio, pero de nuevo faltó el consenso; por lo que esta cláusula se relegó a las disposiciones facultativas (parte VI del instrumento multilateral).

Finalmente, el MLI entró en vigor el 1 de julio de 2018 incluyendo entre sus cláusulas una disposición sobre el arbitraje obligatorio y vinculante, pero de carácter opcional para los Estados. En particular, la parte VI de la MLI proporciona reglas más detalladas sobre dos tipos principales de arbitraje fiscal: (i) arbitraje de opinión independiente y (ii) el arbitraje de oferta final.

Bajo el enfoque de opinión independiente, los árbitros cuentan con una amplia discreción para llegar a cualquier solución que consideren apropiada, seguida de un razonamiento legal, como en la adjudicación convencional. Por el contrario, bajo el enfoque de oferta final, o arbitraje de béisbol, los árbitros están obligados a elegir solo entre las soluciones propuestas por las dos autoridades tributarias. La percepción general es que el enfoque de oferta final alienta a las partes contendientes a tomar posiciones más razonables, lo que facilita la resolución transaccional. Esta situación surge cuando cada parte puede darse cuenta de que, si su oferta final es demasiado extrema, el panel elegiría la oferta del oponente. Por otro lado, contrariamente al enfoque de opinión independiente, en el de oferta final el arbitraje, por lo general, no llega a decisiones bien fundamentadas, ya que típicamente las decisiones bajo el enfoque de oferta final simplemente establecen un número sin ninguna información adicional o comentarios del panel.

10. El arbitraje obligatorio y vinculante en el tratado multilateral del pilar 1

El último hito, por ahora, es la inclusión en la *Declaración sobre una solución de dos pilares para solucionar los desafíos fiscales de la economía digital* (OECD, 2021) y en el texto

propuesto para el convenio multilateral que habrá de implementar el monto A del pilar 1 (OECD, 2023) de un arbitraje, esta vez sí obligatorio y vinculante, en todos los aspectos relacionados con el monto A del pilar 1, es decir, de las bases que se redistribuyen a los países donde se ubiquen los usuarios de las grandes multinacionales que obtengan beneficios residuales de acuerdo con las propias definiciones del monto A.

Como sabemos, el pilar 1 establece un mecanismo de asignación de beneficios a las jurisdicciones de mercado en dos niveles:

- El monto A: una participación de los países del mercado en el beneficio residual, sin importar si tienen presencia física o no en dichas jurisdicciones.
- El monto B: una remuneración fija por las funciones básicas de comercialización y distribución que tienen lugar en la jurisdicción del mercado, que se determina de acuerdo con el principio de plena competencia, pero en modalidad simplificada.

Para garantizar la seguridad jurídica, el pilar 1 también introduce procesos novedosos de prevención o resolución de disputas, muy importantes en un contexto donde la base imponible es verdaderamente multilateral y la determinación por distintas autoridades podría generar conflictos. Para evitar esos conflictos, la convención multilateral ya publicada (OECD, 2023) deberá ser ratificada por todas las jurisdicciones que deseen implementar este mecanismo, que incluye la prevención y de resolución de disputas mediante enfoques coherentes y sinérgicos. Este nuevo instrumento multilateral no solo reemplazará las disposiciones pertinentes de los tratados fiscales existentes, sino que también se aplicará entre jurisdicciones que actualmente no tienen un tratado fiscal bilateral en vigor.

Lo más interesante es su ámbito de aplicación, porque se pretende aplicarlo no solo sobre el importe A, cuya lógica nadie discute, sino también sobre otros elementos del pilar 1, aun reconociendo que los puntos de vista de los países son divergentes (OECD, 2020, p. 13). La lógica de aplicarlo al monto A es que sería poco práctico, si no imposible, permitir que todas las Administraciones tributarias afectadas evalúen y auditen el cálculo y la asignación del monto A por parte de una EMN, que resuelvan los posibles conflictos a través de los mecanismos bilaterales de resolución de disputas existentes (OECD, 2020, p. 174). Por este motivo, se incluye en el paquete un proceso obligatorio y vinculante de prevención de disputas, con un procedimiento claro y administrable que proporcione certeza temprana para evitar disputas relacionadas con todos los aspectos del monto A.

El proceso se basa en un panel representativo con un doble formato, panel de revisión, y, cuando sea necesario, panel de determinación, todo supeditado al fin de garantizar una seguridad jurídica temprana (OECD, 2020, p. 174). Cuando una EMN acepte los resultados de este proceso, serán vinculantes para la EMN y para las Administraciones tributarias de todas las jurisdicciones afectadas por el cálculo y asignación del monto A, incluidas las jurisdicciones que no participaron directamente en el panel. Si la EMN no aceptase los

resultados del proceso, podría recurrir a remedios nacionales. De esta forma, es bastante improbable que surjan disputas *ex post* en la aplicación del monto A, pero, si nacieran, el nuevo enfoque también proporciona mejoras a la resolución de disputas, incluyendo el arbitraje obligatorio y vinculante.

No es tan obvio que el mecanismo deba extenderse al resto de elementos del pilar 1. En el marco inclusivo hubo países que apoyaron decididamente un mecanismo de resolución de controversias obligatorio y vinculante de amplio espectro, mientras que otros consideran que las controversias no relacionadas con el monto A deben resolverse a través del marco existente de los procedimientos amistosos, con procedimientos administrativos no vinculantes.

Para conciliar estas diferentes opiniones, el *Blueprint* propuso que los grupos de EMN incluidos en el ámbito de aplicación del pilar 1 estuvieran cubiertos por el nuevo proceso de resolución de controversias obligatorio y vinculante para cualquier disputa por precios de transferencia o establecimiento permanente. Este mecanismo sería de último recurso y se aplicaría después de haber agotado todas las demás herramientas de prevención y resolución de disputas, especialmente el MAP. Para el resto de los contribuyentes, el marco inclusivo contempla dos enfoques: un proceso obligatorio y vinculante de resolución de disputas y un proceso de resolución de disputas, obligatorio, pero no vinculante, junto con aspectos de revisión por pares e informes estadísticos.

En particular, para el monto B, la intención del marco inclusivo es que cualquier disputa al respecto (por ejemplo, si las operaciones de un contribuyente caen dentro de la definición de «actividades de comercialización y distribución»), también esté sujeta al mecanismo de resolución de disputas obligatorio y vinculante, eso sí, siempre como último recurso y tras el agotamiento de todas las demás herramientas de prevención y resolución de disputas.

Quedarían al margen las economías en desarrollo que no tengan apenas casos de MAP, determinados por referencia a la revisión por pares de la acción 14 (en particular, los criterios para el aplazamiento de la revisión por pares de una jurisdicción), y que, por lo tanto, tengan escasa o nula experiencia con el MAP. Para ellos sería desproporcionado exigir que se comprometían a implementar un proceso de resolución de disputas obligatorio y vinculante, pero sí se les puede ofrecer de manera voluntaria cuando ambas autoridades competentes acuerden que el mecanismo debe utilizarse para resolver problemas de MAP no resueltos.

11. Regulación en España

La evolución legal del arbitraje tributario internacional en nuestro país no es ajena a nuestra condición de Estado miembro de la UE y de la OCDE, las dos instituciones que han impulsado el progreso de esta institución jurídica. Estamos comprometidos con el arbitraje tributario internacional a través de los dos instrumentos europeos existentes

(el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990 [convenio europeo de arbitraje], con su código de conducta para la aplicación efectiva [COM/2004/0297 final], y la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea) y, del mismo modo, hemos incorporado la cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante a 19 convenios bilaterales³² haciendo uso de los artículos 35(7)b y 36 del instrumento multilateral para implementar las medidas de BEPS relativas a los tratados (el MLI)³³. Consecuentemente, en el perfil MAP que España publica en la web de la OCDE (como parte del estándar mínimo de la acción 14 de BEPS), a la pregunta de si nuestro país acepta el arbitraje, la respuesta es afirmativa, citando la norma procedimental: el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Ahora bien, es curioso que esta evolución se haya materializado sin modificar nuestra legislación ordinaria, que sigue apegada, como manda la tradición del derecho civil, al dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, que el *Diccionario panhispánico del español jurídico* define como la propiedad del crédito que ostenta la Administración contra el obligado tributario, respecto del cual no puede, en principio, negociar en virtud de los intereses públicos que tutela y de la legalidad de la obligación tributaria.

Esta es la posición reflejada en el artículo 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT): «El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa», en el artículo 7 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria (LGP), que declara: «No se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública estatal fuera de los casos regulados por las leyes», y que:

Sin perjuicio de lo establecido [para procedimientos concursales], no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno.

En relación con los procesos concursales que menciona la LGP, el artículo 164.4 de la LGT, en su redacción dada por la disposición final undécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio, en la redacción dada por el artículo único.117 de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley concursal, dispone:

³² Alemania, Andorra, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Canadá, Eslovenia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Portugal, Reino Unido y Singapur.

³³ De acuerdo con la notificación hecha por el MAEC el 10 de noviembre de 2023, disponible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-spain.pdf>

El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria. Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el mismo sentido se manifiesta el artículo 10.3 de la LGP, que permite a la Administración llegar a acuerdos en los que, con las debidas garantías y la conformidad del deudor, se establezcan unas condiciones singulares de pago.

En materia concursal, la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley concursal, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del derecho de sociedades (directiva sobre reestructuración e insolvencia), reformó los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias, y en poco se aparta del dogma de la indisponibilidad del crédito público, admitiendo que los representantes de la Administración concedan facilidades de pago, pero análogas a las disponibles en el procedimiento de recaudación. En cambio, no admite convenios de quita, con lo cual el crédito público sigue siendo una excepción al principio de la *pars conditio creditorum* y dificultará la aprobación de convenios de acreedores y, por ende, la salvación de empresas que estén en insolvencia.

De acuerdo con la nueva Ley concursal, los créditos tributarios incluidos en la masa se clasifican en créditos con privilegio especial (con garantía real), créditos con privilegio general (retenciones tributarias y restantes créditos tributarios hasta un 50 % de su cuantía), créditos ordinarios (resto de créditos) y créditos subordinados (sanciones, intereses y créditos no comunicados). En relación con estos créditos, la declaración de concurso lleva aparejada una serie de efectos: los pagos pendientes se paralizan automáticamente, no podrá iniciarse el procedimiento de apremio, aunque no sean satisfechos en plazo, se suspende el devengo de intereses, queda interrumpida la prescripción de las acciones para el cobro de los créditos tributarios, se paraliza la ejecución de garantías sobre bienes afectos a la actividad del concursado y se prohíbe la compensación automática de los créditos por parte de la Administración tributaria.

Las deudas que, a la declaración del concurso, se encuentren en periodo ejecutivo y haya recaído la providencia de apremio antes de la declaración del concurso, pueden seguir el trámite de apremio sobre el patrimonio del deudor. En cambio, las surgidas después de la declaración de concurso serán recaudadas de acuerdo con la Ley concursal, no con el Reglamento general de recaudación, y, por tanto, las acciones conducentes a la liquidación de las deudas serán sometidas a la consideración del juez del concurso, quedando en suspenso hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiese producido alguno de ambos eventos.

En definitiva, en el derecho interno sigue vigente el dogma de la indisponibilidad del crédito público, habiendo dejado pasar una buena ocasión para introducir, con las debidas garantías de gobernanza, procedimientos más flexibles para recuperar parte de las deudas tributarias a la vez que posibilitar la rehabilitación de empresas en situación de insolvencia.

En consecuencia, la única merma del principio de indisponibilidad la hallamos en los instrumentos internacionales que nos han sido impulsados desde instituciones internacionales (UE y OCDE) y, si tienen virtualidad, es gracias al rango superordinado de los tratados internacionales al amparo del artículo 96 de la Constitución española y del principio de jerarquía normativa consagrado en el artículo 9.3 de la propia Constitución y en el artículo 1 del Código Civil.

En el ámbito reglamentario, el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, es la única norma del ordenamiento interno que reconoce y disciplina el arbitraje; limitada, como bien sabemos, al ámbito de los procedimientos amistosos.

La extensa Ley orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia, regula ciertos aspectos del arbitraje, como la facultad de usar el procedimiento arbitral para disponer del objeto del litigio en materias civiles, la confidencialidad y protección de datos en el arbitraje, o la autorización para actuar como árbitro a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, pero no modifica el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario.

12. Conclusión

Quince años después de que la OCDE incluyese la institución del arbitraje en su modelo de convenio, los Estados siguen en su mayoría siendo reacios a someter las disputas tributarias con otro Estado al arbitraje de un tercero, pues lo perciben como una cesión de soberanía o una quiebra al principio de indisponibilidad de los créditos públicos. Súmase a ello la falta de experiencia de muchos países sobre procedimientos para resolver controversias tributarias, el alto costo del arbitraje, la mayor importancia relativa que una disputa tiene

para un país pequeño o en desarrollo, o la posibilidad de enfrentarnos a resultados injustos o a árbitros sesgados. Tampoco ayuda la inexistencia de una institución arbitral tributaria internacional, al modo de la International Court of Arbitration de la Cámara de Comercio Internacional, o del Sistema de Arbitraje del CIADI del Grupo Banco Mundial.

Sin embargo, el incremento de las transacciones internacionales debido a la globalización y el incremento de las disputas legales consecutiva al movimiento BEPS, invita a reflexionar sobre el valor de la seguridad jurídica, especialmente en un contexto de inversión internacional. La comunidad internacional viene haciendo esfuerzos para mejorar la seguridad jurídica de los inversores, con publicaciones como el informe conjunto *Tax Certainty* de la OCDE y el FMI (IMF y OECD, 2019) o la designación del 5 de noviembre como Día Mundial de la Seguridad Jurídica³⁴, y el arbitraje tributario internacional se revela, desde esta perspectiva, como una herramienta necesaria.

Ahora bien, la tradición jurídica del derecho civil pesa en contra de este movimiento, especialmente en los países en desarrollo que beben de las mismas fuentes. De este modo, nueve de los diez países de América Latina y el Caribe que han firmado el MLI han rechazado el arbitraje (Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Jamaica, México, Panamá, Perú y Uruguay), siendo Barbados el único que lo ha aceptado.

La previsiblemente próxima apertura a la firma del tratado multilateral para implementar el monto A del pilar 1 va a poner a prueba la solidez de estos argumentos. Si el proceso continúa, los países más allá de la UE y la OCDE deberán valorar si están dispuestos a asumir el arbitraje obligatorio y vinculante, aunque sea de ámbito tan reducido como el que el monto A del pilar 1 plantea, como condición para recibir transferencias por el pilar 1, además de renunciar a imponer *digital services taxes*.

Lógicamente, será una decisión soberana que dependerá de un conjunto de factores, entre los cuales pesará, junto a todo lo apuntado anteriormente, la presión del grupo. En ese momento, es posible que el arbitraje tributario internacional, obligatorio y vinculante, se extienda como una institución de derecho público internacional prácticamente consuetudinaria. De momento, está muy lejos de serlo.

³⁴ Véase <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/agenda-oecd-tax-certainty-day-2023.pdf>

Anexo. Posiciones sobre el arbitraje en el tratado multilateral de BEPS a 29 de febrero de 2024³⁵

Arbitraje tipo oferta final	Arbitraje tipo opinión independiente	Sin arbitraje
Alemania	Andorra	Albania
Australia	Eslovenia	Arabia Saudí
Austria	Grecia	Argentina
Barbados	Hungría	Armenia
Bélgica	Japón	Azerbaiyán
Canadá	Malta	Baréin
Curazao	Papúa-Nueva Guinea	Belice
España	Portugal	Bosnia-Herzegovina
Fiyi	Suecia	Bulgaria
Finlandia		Burkina Faso
Francia		Camerún
Irlanda		Chile
Isla Mauricio		China (R. Popular)
Italia		Colombia
Lesoto		Corea del Sur
Liechtenstein		Costa Rica
Luxemburgo		Costa de Marfil
Nueva Zelanda		Croacia
Países Bajos		Chipre
Reino Unido		Dinamarca
Singapur		Egipto
Suiza		Eslovaquia
		Emiratos Árabes Unidos
		Estonia
		Esuatini
		Gabón
		Georgia
		Guernsey
		Hong Kong (China)
		Islandia
		India
		Indonesia
		Isla de Man
		Israel



³⁵ Véase <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>



Arbitraje tipo oferta final	Arbitraje tipo opinión independiente	Sin arbitraje
◀		Jamaica
		Jersey
		Jordania
		Kazajistán
		Kenia
		Kuwait
		Letonia
		Lituania
		Macedonia del Norte
		Malasia
		Marruecos
		México
		Mónaco
		Mongolia
		Namibia
		Nigeria
		Noruega
		Omán
		Panamá
		Paquistán
		Perú
		Polonia
		Qatar
		República Checa
		Rumanía
		Rusia
		San Marino
		Senegal
		Serbia
		Seychelles
		Sudáfrica
		Tailandia
		Túnez
		Turquía
		Ucrania
		Uruguay
		Vietnam

Referencias bibliográficas

- Ancel, P. (2001). Arbitrage et ordre public fiscal. *Revue de l'Arbitrage*, 269.
- Arias Esteban, I. G. y Calderoni, A. (7 de septiembre de 2021). Análisis del arbitraje vinculante obligatorio y del PAM. *CIATBlog*. <https://www.ciat.org/ciat-blog-analisis-del-arbitraje-vinculante-obligatorio-y-del-pam/>
- Bawany, I. (15 de diciembre de 2021). Fit for Purpose? Reconceptualising Arbitration Clauses in International Tax Treaties. *Very Young Arbitration Blog*. <https://www.vyablog.com/2021/12/fit-for-purpose-reconceptualising.html>
- Boissésón, M. de (1990). *Le droit français de l'arbitrage*.
- Brauch, M. D. (2014). Yukos v. Russia: Issues and Legal Reasoning behind US\$50 Billion Awards International Institute for Sustainable Development. *Investment Treaty News*. https://www.iisd.org/itn/wp-content/uploads/2014/09/iisd_itn_yukos_sept_2014_1.pdf
- Carboneau, T. y Andrew Sheldrick (1992). Tax Liability and Inarbitrability in International Commercial Arbitration. *Transnational Law & Policy*, 23.
- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2019). *The Interaction of Tax, Trade and Investment Agreements*. Secretariat Paper. UNCTC. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP14-Tax-treaties-with-trade-and-investment.pdf
- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021). *International Investment Agreements and Their Implications for Tax Measures: What Tax Policymakers Need to Know*. Secretariat Paper. <https://unctad.org/es/node/32320>
- FACTI(2021). *Integridad financiera para el desarrollo sostenible* (Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales, Naciones Unidas). <https://www.factipanel.org/explore-el-informe-del-panel-facti>
- Fadallah, I. (1994). L'ordre public dans les sentences arbitrales. *Académie de Droit International de la Haye*, 369, 41-411.
- Fouchard, P., Gaillard, E. y Goldman, B. (1999). *International Commercial Arbitration*. Kluwer Law International.
- Hanotiau, B. (2003). L'Arbitrabilité. En *Recueil des cours 2002* (pp. 171-180). Académie de Droit International de la Haye.
- IMF y OECD (2019). *2019 Progress Report on Tax Certainty*. www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm
- International Chamber of Commerce (2001). *Arbitration in International Tax Matters, Draft Bilateral Convention Article* (doc. n.º 180/455 rev.).
- Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J. y Staringer, C. (eds.) (2017). *The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation*. IBFD. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/18_020_The_Impact_of_Bilateral_Investment_Treaties_on_Taxation_final_web.pdf
- Malamis, S. y Cai, Q (2021). International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities. *Bulletin for International Taxation*, 75(2), 94-107. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/OECD_International%20-%20International%20Tax%20Dispute%20Resolution%20in%20Light%20of%20Pillar%20One%20New%20Challenges%20and%20Opportunities%20-%20IBFD.pdf

- Melchionna, L. (2003). Tax Disputes and International Commercial Arbitration. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 74(6), 769-796.
- Melchionna, L. (2004). Arbitrability of Tax Disputes. *IBA Section on Business Law, Arbitration and ADR Committee Newsletter*, 21.
- Mooij, H. (19 de junio de 2017). Global Tax Policy and Post-BEPS Dispute Resolution. *Kluwer International Tax Blog*. <http://kluwertaxblog.com/2017/06/19/global-tax-policy-post-beps-dispute-resolution>
- Naciones Unidas (1945). Carta de las Naciones Unidas. <https://www.un.org/es/about-us/un-charter>
- OECD (1963). *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en
- OECD (1984). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167803-en
- OECD (2004). *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*. <https://www.oecd.org/ctp/dispute/2004discussiondraftproposalsforimprovingmechanismsfortheresolutionoftaxtreatydisputes.htm>
- OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>
- OECD(2008). *The 2008 Update to the Model Tax Convention*. <https://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>
- OECD (31 de mayo de 2016). Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, acción 14: Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G/20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. <https://doi.org/10.1787/9789264258266-es>
- OECD (7 de junio de 2017). La firma del pionero Convenio multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios colmará las lagunas normativas y el vacío legal de los que adolecen miles de convenios fiscales a escala mundial. <https://web-archiv.oecd.org/2017-06-07/441799-la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint*. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>
- OECD (2021). *Statement on a Two Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>
- OECD (2023). *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar 1*. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>
- Owens, J., Ndubai, J. W. y Rao, S. (2021). Bridging the Policy Gaps: A Tax-Focused Guide to Investment Agreements for Tax and Investment Policymakers. *Tax Notes International*, 101, 10.
- Park, W. (2008). Arbitrability and Tax. *Boston University School of Law Public Law & Theory*, 17-32.
- Park, W. y Tillinghast, D. (2004). Income Tax Treaty Arbitration. *Books*, 80. <https://scholarship.law.bu.edu/books/80>
- Pit, H. M. (2014). Arbitration under the OECD Model Tax Convention, Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation.



Intertax, 42(6), 445-469. <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/42.6/TAXI2014043>

Prensa Libre (2020). Guatemala gana demanda internacional por reclamo millonario de

expropietaria de Energuate. <https://www.prensalibre.com/economia/guatemala-gano-demanda-internacional-por-reclamo-millonario-de-expropietaria-de-energuate/>

Ubaldo González de Frutos. Especialista fiscal líder, responsable de la cartera de finanzas públicas del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en Panamá y, en el ámbito regional, de la fiscalidad de la economía digital, transparencia y fiscalidad internacional y transformación digital de las Administraciones tributarias.

Doctor en Derecho por la Universidad Complutense y licenciado en Filología Hispánica. Funcionario del cuerpo superior de inspectores de Hacienda, antes de ingresar en el BID trabajó en el Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE en París, y previamente en varias posiciones en la Agencia Tributaria y en la Embajada de España en Washington DC.