

DISPUTAS TRIBUTARIAS INTERNACIONALES: UN ESFUERZO DE ARMONIZACIÓN DE LOS MECANISMOS DE SOLUCIONES DE CONTROVERSIAS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL, DE LAS INVERSIONES INTERNACIONALES Y DEL COMERCIO INTERNACIONAL

INTERNATIONAL TAX DISPUTES: AN EFFORT TO HARMONIZE DISPUTE SETTLEMENT MECHANISMS IN INTERNATIONAL TAX LAW, INTERNATIONAL INVESTMENT LAW, AND INTERNATIONAL TRADE LAW

Eduardo PICAND ALBÓNICO (Chile)*

Miembro de número de IHLADI

Franco PALAVECINO MUÑOZ (Chile)**

Observador del IHLADI

Sumario: I. Introducción. II. Mecanismos de solución de controversias tributarias de acuerdo a los CDIs. III. Un esfuerzo de armonización de los mecanismos de solución de controversias consagrados en los CDIs y en los AII. IV. Un esfuerzo de armonización de los mecanismos de solución de controversias consagrados en los CDIs y los acuerdos de la OMC.

Resumen: La fragmentación del derecho tributario internacional genera importantes desafíos para la efectividad y la coordinación de los mecanismos de resolución de disputas. Los esfuerzos para armonizar la soberanía fiscal de los Estados han estado orientados principalmente hacia la prevención de la doble imposición. No obstante, los mecanismos de resolución de controversias contemplados en los convenios para evitar la doble imposición presentan limitaciones significativas, principalmente debido al carácter no vinculante de sus decisiones. Algunas medidas fiscales, aunque infrinjan las disposiciones de un convenio de doble imposición, también pueden adquirir relevancia para determinar si el Estado ha infringido estándares de protección de las inversiones internacionales o sus compromisos en el sistema de la Organización Mundial del Comercio. En este contexto, el arbitraje internacional de inversiones y los órganos de solución de diferencias de la Organización Mundial del Comercio han sido utilizados en la resolución de disputas que involucran cuestiones fiscales. Este trabajo tiene como objetivo demostrar, a la

* Miembro de Número del IHLADI. Profesor de Derecho Internacional Privado de la Universidad de Chile.

** Profesor de Derecho Internacional Privado de la Pontificia Universidad Católica de Chile. LL.M. Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

luz de las normas interpretativas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que los tribunales de inversión y los órganos de resolución de disputas de la Organización Mundial del Comercio no están inherentemente obligados a declinar su jurisdicción en caso de existir superposición normativa entre el sistema del derecho internacional tributario con los regímenes de las inversiones internacionales y/o del comercio internacional.

Palabras clave: Derecho tributario internacional, fragmentación del derecho internacional, convenios para evitar la doble imposición, arbitraje de las inversiones internacionales, órgano de solución de diferencias (OMC).

Abstract: The fragmentation of international tax law presents significant challenges to the effectiveness and coordination of dispute resolution mechanisms. Efforts to harmonize the fiscal sovereignty of states have primarily focused on preventing double taxation. However, the dispute resolution mechanisms included in double taxation treaties face notable limitations, mainly due to the non-binding nature of their decisions. Some fiscal measures, even if they violate the provisions of a double taxation treaty, could also become relevant for determining whether the state has breached international investment protection standards or its commitments under the World Trade Organization system. In this context, international investment arbitration and the World Trade Organization dispute settlement bodies have been used to resolve disputes involving tax issues. This paper aims to demonstrate, based on the interpretative rules of the Vienna Convention on the Law of Treaties, that investment tribunals and the World Trade Organization's dispute resolution bodies are not inherently obligated to decline jurisdiction in cases involving normative overlaps between the international tax system and the regimes of international investment or international trade.

Keywords: International tax law, fragmentation of international law, double taxation treaties, international investment arbitration, dispute settlement mechanism (WTO).

I. Introducción

El derecho tributario internacional¹ puede caracterizarse como una disciplina del derecho internacional público que aborda los aspectos internacionales y transfronterizos² de la actividad tributaria.³ Incluye tanto la actividad económica de extranjeros en el territorio nacional como la de nacionales en el extranjero, reguladas a través de la legislación nacional o mediante tratados tributarios tanto bilaterales como regionales–multilaterales.⁴ Debido a la naturaleza dual nacional/internacional

¹ Es una regla de la gramática de la lengua española que los sustantivos y adjetivos que forman el nombre de disciplinas científicas lleven mayúscula cuando son referidas como materias de estudio, especialmente en contextos académicos. Para los efectos de facilitar la lectura de este trabajo, se optó por utilizar la voz “derecho” en minúsculas para todos los contextos gramaticales.

² El adjetivo “internacional” debe entenderse referido a todo aquello relativo al derecho internacional público. El adjetivo “transfronterizo” debe entenderse referido a todo aquello relativo a una relación jurídica de derecho privado que se conecta con más de un ordenamiento jurídico, lo que corresponde al estudio del derecho internacional privado.

³ Y. Margalioth, “International Taxation”, *Max Planck Encyclopedias of International Law*, 2011, §1.

⁴ J. Chaisse; I. Mosquera, “Public International Law, International Taxation and Tax Dispute Resolution”, *Asia Pacific Law Review*, Vol. 31, No. 1, 2023, p. 195.

y bilateral/multilateral de las normas del derecho internacional tributario,⁵ esta área no está unificada ni codificada. Se trata, igualmente, de una disciplina en permanente desarrollo.⁶

Actualmente persisten diferencias significativas en las normas y las políticas públicas que cada Estado adopta respecto a la tributación internacional, generando consecuentemente discrepancias, vacíos legales y contradicciones.⁷ La falta de armonización y unificación en materia tributaria está acompañada de la inexistencia de un tribunal internacional único encargado de interpretar estas reglas.⁸ El único elemento que contribuye a una cierta convergencia en la formulación de normas fiscales internacionales es la existencia y amplia aceptación de modelos de tratados fiscales y sus comentarios, elaborados y puestos a disposición de los Estados por diversos organismos internacionales.⁹ Los modelos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“Modelo OCDE”) y de la Organización de las Naciones Unidas (“Modelo ONU”) son los principales instrumentos que han servido de base para la elaboración de más del 80% de los tratados sobre tributación actualmente en vigor.¹⁰

Ante la internacionalización de las cuestiones tributarias, se ha intensificado el esfuerzo por establecer soluciones institucionales y mecanismos que permitan un ejercicio coordinado de la soberanía tributaria de los Estados, considerando particularmente los casos de individuos afectados por dos sistemas fiscales distintos.¹¹ Este esfuerzo ha tomado forma principalmente a través de la firma de convenios para evitar la doble imposición (“CDI”).¹² Una de las estructuras establecidas para alcanzar los diversos objetivos de estos acuerdos internacionales es la creación de mecanismos de resolución de disputas.¹³

⁵ *Idem*.

⁶ D. Gutmann, “The Future of International Tax Dispute Resolution Post-BEPS and MLI”, en W. Haslehnner, T. Lyons; K. Pantazatou, G. Kofler y A. Rust (eds.), *Alternative Dispute Resolution and Tax Disputes*, Cheltenham, Northampton, Edward Elgar Publishing, 2023, p. 1.

⁷ J. Chaisse; I. Mosquera, *op. cit.*, p. 195.

⁸ R. Prokisch, “Sources of Law and Legal Methods in International Tax Law”, en F. Haase y G. Kofler (eds.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, Oxford University Press, 2023, p. 46.

⁹ C. Braumann, “Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law”, *Journal of International Economic Law*, vol. 23, n.º. 3, 2020, pp. 747–752.

¹⁰ *Idem*, p. 752.

¹¹ R. Avi-Yonah, “Double Tax Treaties: An Introduction”, en K. Sauvant y L. Sachs (eds.), *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*, Oxford, Oxford University Press, 2009, p. 99.

¹² *Idem*.

¹³ B. Juanpere, “The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration”, *European Journal of Business and Management Research*, vol. 5, n.º. 1, 2022, p. 2.

Ahora bien, existe un importante debate en relación al modo en que interactúa el derecho tributario internacional con otros acuerdos internacionales en diferentes categorías del derecho internacional.¹⁴ Se discute igualmente si los mecanismos de resolución de disputas previstos en otras áreas especializadas del derecho internacional pueden aplicarse a cuestiones fiscales internacionales.¹⁵

Como se establece el Informe del Grupo de Estudio de la Comisión de Derecho Internacional sobre Fragmentación del Derecho Internacional en 2006,¹⁶ los regímenes especiales de derecho internacional –como lo son el derecho internacional tributario, el derecho de las inversiones internacionales y el derecho del comercio internacional– no deben interpretarse ni aplicarse de forma aislada. En cambio, sus disposiciones deben interpretarse en la medida de lo posible en consonancia con el derecho internacional en general, dado que todos pertenecen al mismo sistema jurídico.

Este ensayo tiene por objeto analizar la interacción de los CDI con los principales acuerdos del derecho de las inversiones internacionales y del comercio internacional, así como la compatibilidad de los mecanismos de solución de controversias que estos acuerdos contemplan para resolver asuntos tributarios internacionales y/o transfronterizos. Para ello, en la sección II se describen sucintamente los mecanismos establecidos en los CDI. En las secciones III y IV se reseñan intentos de armonización en materia de determinación del foro competente en caso de potenciales superposiciones entre las disposiciones de un CDI y de acuerdos internacionales de inversión (“AII”), por un lado, y entre las normas de un CDI con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (“OMC”), por el otro. En la sección V se desarrolla una breve conclusión.

II. Mecanismos de solución de controversias tributarias de acuerdo a los CDIs

De acuerdo con los Modelos OCDE y ONU, si un contribuyente considera que las acciones de uno o ambos Estados contratantes resultan en una imposición no

¹⁴ J. Chaisse; I. Mosquera, *op. cit.*, pp. 192–194.

¹⁵ R. Danon, “Relation Between Dispute Resolution under Double Taxation Conventions and Investment Treaties”, en W. Haslechner, T. Lyons; K. Pantazatou, G. Kofler y A. Rust (eds.), *Alternative Dispute Resolution and Tax Disputes*, Cheltenham, Northampton, Edward Elgar Publishing, 2023, pp. 224–239; L. Zhao, A. Karaivanova y P. Zhang, “The Complementary Role of the WTO in the Enhancement of the Base Erosion and Profit Shifting Project”, *World*, vol. 2, No. 2, 2021, pp. 270–272.

¹⁶ Comisión de Derecho Internacional, “Conclusions of the work of the Study Group on the Fragmentation of International Law: Difficulties arising from the Diversification and Expansion of International Law”, *Yearbook of the International Law Commission*, vol. II, Segunda Parte, 2006, p. 179, citando *Banković and others v. Belgium and others*, Solicitud No. 52207/99, Decisión de la Gran Sala, Corte Europea de Derechos Humanos, Informes de Sentencias y Decisiones, 2001–XII, p. 351, §57.

conforme con el CDI aplicable, puede presentar su caso e iniciar un procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo (“PAM”) ante la autoridad tributaria competente de cualquiera de los dos Estados.¹⁷ En una primera frase, la autoridad fiscal competente debe evaluar si la solicitud del contribuyente es justificada.¹⁸ Si la autoridad competente no puede resolver el caso por sí misma, debe entonces, en una segunda fase, intentar resolverlo junto con la autoridad competente del otro Estado contratante.¹⁹ De este modo, el PAM es un mecanismo que facilita la cooperación internacional y que reduce el riesgo de que las decisiones fiscales de los gobiernos estén motivadas exclusivamente en interés propio.²⁰

Sin embargo, el PAM en el marco de los CDI sigue considerándose imperfecto. En primer lugar, el PAM es un mecanismo de resolución de disputas entre Estados basado en la protección diplomática, lo que contrasta con la reciente evolución del derecho económico internacional.²¹ En segundo lugar, aunque tenga un interés directo en el resultado del litigio, el contribuyente no es parte en el procedimiento.²² En tercer lugar, las autoridades fiscales competentes deben exclusivamente realizar esfuerzos por resolver el litigio y, formalmente, no están obligadas a llegar a un acuerdo.²³

Algunos CDI recogen al arbitraje como el mecanismo aplicable para resolver disputas tributarias internacionales.²⁴ Las actualizaciones a los Modelos OCDE y ONU de los años 2008 y 2011, respectivamente, incluyen la facultad del contribuyente para solicitar el arbitraje de aquellas disputas que no hayan podido ser resueltas por los Estados en un período de dos años a través de un PAM.²⁵ Sin embargo, varios Estados, en particular los países en desarrollo, siguen oponiéndose al arbitraje de disputas tributarias que, a su juicio, interfiere en su soberanía.²⁶ Ello

¹⁷ Todo ello conforme al Art. 25 del Modelo OCDE y Art. 25 del Modelo ONU.

¹⁸ R. Danon, *op. cit.*, p. 215.

¹⁹ *Idem.*

²⁰ R. Green, “Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes Between Governments: a Comparison of the International Tax and Trade Regimes”, *Yale Journal of International Law*, Vol. 23, No. 1, 1998, p. 80.

²¹ R. Danon y S. Wuschka, “International Investment Agreements and the International Tax System: The Potential of Complementarity and Harmonious Interpretation”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, No. 11/12, 2021, p. 688.

²² K. Pantazatou, “What Disputes does a MAP Resolve?”, en W. Haslehner, T. Lyons; K. Pantazatou, G. Kofler y A. Rust (eds.), *Alternative Dispute Resolution and Tax Disputes*, Cheltenham, Northampton, Edward Elgar Publishing, 2023, p. 17.

²³ *Idem.*, p. 18.

²⁴ M. Markham, “Mandatory Binding Arbitration—is this a Pathway to a More Efficient MAP?”, *Arbitration International*, vol. 35, No. 2, 2015, p. 20.

²⁵ *Idem.*, p. 21.

²⁶ Véanse las reservas formuladas al Art. 25 del Modelo OCDE. Comentarios al Modelo OCDE, Art. 25, §4.1.

explica la reticencia en la adopción del mecanismo arbitral y que, por tanto, constituye la excepción. En cualquier caso, el diseño institucional del mecanismo arbitral en los Modelos OCDE y ONU no recoge la obligatoriedad del laudo definitivo: las autoridades competentes pueden apartarse de la decisión alcanzada por el panel arbitral si acuerdan una solución diferente dentro de los seis meses siguientes a la comunicación de la decisión.²⁷ El carácter no vinculante del laudo sugiere que no debería considerarse como un verdadero arbitraje.²⁸

III. Un esfuerzo de armonización de los mecanismos de solución de controversias consagrados en los CDIs y en los AII

En las últimas décadas, el arbitraje internacional de inversiones se ha convertido en una opción relevante para tratar disputas que involucran asuntos fiscales.²⁹ Existe un creciente cuerpo jurisprudencial en que inversionistas extranjeros han reclamado que el Estado anfitrión, al adoptar medidas impositivas, ha vulnerado estándares sustantivos de protección a las inversiones.³⁰ Entre ellos, los estándares que más frecuentemente se invocan son el estándar de expropiación³¹ y el de trato justo y equitativo (“TJE”).³²

Tal como lo ilustra cierta jurisprudencia,³³ una medida adoptada por la autoridad tributaria de un Estado puede infringir las disposiciones de un CDI suscrito con un país específico, como asimismo adquirir relevancia para los efectos de determinar si el Estado receptor de la inversión ha observado los estándares de protección de un AII celebrado con dicho país. En caso de existir una superposición normativa

²⁷ ONU, Comentario al Art. 25 del Modelo ONU, §§1, 64.

²⁸ R. Danon, *op. cit.*, p. 218.

²⁹ S. Green, “Taxation Measures under the Energy Charter Treaty after the Yukos Awards Articles 21(1) and 21(5) Revisited”, *ICSID Review*, Vol. 34, No. 1, 2019, pp. 85–106.

³⁰ B. Kuźniacki, “The Compatibility of the Substance over Form Doctrine with Tax and Investment Treaties: A Case Study of Lone Star v the Republic of Korea”, *ICSID Review*, 2024, pp. 1–10.

³¹ *Vid.*, v.gr., *Burlington Resources, Inc c. República de Ecuador*, Caso CIADI No. ARB/08/5, Decisión sobre Responsabilidad (14 de diciembre de 2012) (Gabrielle Kaufmann-Kohler, Presidente; Brigitte Stern; Francisco Orrego Vicuña) y *Burlington Resources, Inc c. República de Ecuador*, Caso CIADI No. ARB/08/5, Opinión Disidente de Francisco Orrego Vicuña (14 de diciembre de 2012); *Quasar de Valores Sicav SA, Orgor de Valores Sicav SA, GBI 9000 Sicav SA, ALOS 34 SL c. Federación Rusa*, Caso SCC No. 24/2007, Laudo (20 de julio de 2012); *Tza Yap Shum c. República del Perú*, Caso CIADI No. ARB/07/6, Laudo (7 de julio de 2011); *Cargill, Incorporated c. Estados Unidos Mexicanos*, Caso CIADI No. ARB(AF)/05/2, Laudo (18 de septiembre de 2009).

³² *Vid.*, v.gr., *LSF-KEB Holdings SCA y otros c. República de Corea*, Caso CIADI No. ARB/12/37, Laudo Final (30 de agosto de 2022); *Manolium-Processing c. Belarus*, Caso PCA No 2018-06, Laudo Final (22 de junio de 2021); *Cairn Energy PLC and Cairn UK Holdings Limited c. India*, Caso PCA No. 2016-07, Laudo Final (21 de diciembre de 2020) (“*Cairn c. India*”).

³³ *Vid. infra* para la examinación del caso *Cairn c. India*.

como la descrita, no es claro si un determinado mecanismo de resolución de controversias debería primar y, en dicho caso, si debiera primar el prescrito en el CDI o en el AII.

Para resolver la pregunta planteada es necesario aplicar las disposiciones de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 (“CVDT”). Atendida la especialidad del derecho internacional tributario y de las inversiones internacionales, me parecen especialmente pertinentes en el análisis la regla de interpretación concerniente al objeto y finalidad de los tratados (art. 31(1) de la CVDT) y la regla de aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia (art. 30 de la CVDT).

En primer lugar, el objeto y propósito de los CDI es diferente de los perseguidos por los AII. El objetivo principal de un CDI es la asignación de la jurisdicción tributaria entre los Estados contratantes con el fin de eliminar la doble imposición internacional. Por lo tanto, un PAM y, según el caso, una cláusula de arbitraje vinculante asociada a un CDI, están diseñados únicamente para resolver disputas que surjan de acciones de uno o ambos Estados contratantes que resulten en una imposición no conforme a las disposiciones del CDI. Por el contrario, en un AII, el Estado anfitrión se compromete a ofrecer estándares de protección sustantivos y específicos a los inversores del Estado co-contratante.

En segundo lugar, el análisis de las disputas tributarias debe distinguirse entre dos tipos de conflictos: los relacionados con inversiones y los estrictamente tributarios. Las disputas de inversión relacionadas con impuestos surgen cuando se alegan violaciones de un AII como resultado de medidas estatales adoptadas en el ámbito fiscal. Este tipo de disputas se diferencian de las disputas tributarias tradicionales, las cuales se centran en cuestiones específicas sobre la tributación de una operación particular, incluyendo el monto del impuesto según el derecho aplicable, ya sea nacional o internacional.

Atendido lo anterior, en caso de que se promueva un arbitraje de inversión para resolver una disputa relacionada con impuestos, el tribunal no tendrá como objetivo la eliminación de la imposición que no esté de acuerdo con un CDI, como es el caso bajo un PAM, o determinar la correcta aplicación del derecho tributario interno, como ocurre en una disputa estrictamente tributaria. En cambio, el tribunal deberá determinar si las acciones del Estado anfitrión constituyen una violación de uno o más estándares sustantivos de protección.

Estas conclusiones fueron recogidas por el tribunal en *Cairn c. India*.³⁴ En este caso, el tribunal consideró que India infringió el estándar de TJE al imponer, a través

³⁴ *Cairn Energy PLC and Cairn UK Holdings Limited c. India*, Caso PCA No. 2016-07, Laudo Final (21 de diciembre de 2020).

de una ley, impuestos retroactivos a operaciones que involucraban transferencias indirectas de activos del inversor reclamante.³⁵

Como objeción preliminar a la jurisdicción del tribunal, India argumentó que una disputa relacionada con impuestos debería excluirse del ámbito de un tratado bilateral de inversión (“TBI”) cuando un CDI esté concurrentemente vigente entre los Estados contratantes. India sostuvo que dos Estados contratantes no podrían haber acordado la arbitrabilidad de disputas fiscales bajo un TBI, concluido posteriormente, cuando el CDI entre estos Estados no prevé un arbitraje vinculante obligatorio, sino solo un procedimiento estándar de PAM. Asimismo, India afirmó que las disputas fiscales deben considerarse implícitamente excluidas del ámbito de un TBI, incluso si tal exclusión fue hecha explícita por las partes.³⁶

El tribunal desestimó estas objeciones y confirmó que tenía jurisdicción sobre la disputa.³⁷ El laudo de *Cairn c. India* reafirma el principio de que es perfectamente posible que exista una medida relacionada con impuestos que esté regida por un régimen de doble imposición, como el proporcionado en el CDI entre el Reino Unido e India, que al mismo tiempo sea arbitraria, discriminatoria o de otro modo contraria al TBI suscrito por los mismos países. No existe, por tanto, incompatibilidad o superposición entre los mecanismos de resolución de disputas bajo un CDI y un TBI.³⁸

Esto se debe precisamente a que, en la medida en que India estaba invocando *inter alia* los artículos 30 y 31(1) de la CVDT, el CDI entre India y el Reino Unido no puede derogar o excluir al TBI. En primer lugar, de acuerdo con la distinción entre disputas propiamente fiscales y disputas de inversión relacionadas con impuestos, el tribunal concluyó que el CDI y el TBI regulaban materias diferentes y operaban en dos esferas separadas y, por tanto, el CDI no habría derogado el TBI al ser perfectamente compatibles. En segundo lugar, el tribunal estimó que la exclusión de disputas de inversión que involucran asuntos tributarios no encuentra fundamento en el objeto y propósito del TBI, que es “[t]o create conditions favourable for fostering greater investment by investors of one State in the territory of the other State”.³⁹⁻⁴⁰ Como nota final, el tribunal hizo referencia al art. 31(3)(c) de la CVDT, que requiere que habrá de tenerse en cuenta “toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes” para efectos de determinar el contexto.⁴¹ Evitando la fragmentación y procurando actuar de

³⁵ *Idem*, §1816.

³⁶ *Idem*, §§763-778.

³⁷ *Idem*, §§792-836.

³⁸ *Idem*, §§806-808.

³⁹ Prámbulo del TBI entre Reino Unido e India.

⁴⁰ *Cairn c. India*, §798.

⁴¹ *Idem*, §806.

acuerdo al principio de integración sistémica del derecho internacional, el tribunal concluyó que “*India no señala ninguna norma pertinente en el primero que sugiera que el segundo deba interpretarse de manera que excluya las medidas relacionadas con impuestos de su ámbito de aplicación*”.⁴²

IV. Un esfuerzo de armonización de los mecanismos de solución de controversias consagradas en los CDIs y los acuerdos de la OMC

Se ha dicho en la sección precedente que la resolución de disputas que involucran asuntos tributarios es un fenómeno más bien reciente en el sistema de inversiones internacionales. En cambio, el derecho de la OMC se ha desarrollado relativamente al mismo tiempo que el derecho internacional tributario.⁴³ (Carmo 2017, p. 925).⁴⁴ A pesar de tratarse de dos categorías diferenciadas del derecho internacional público, es posible observar cierta superposición normativa en los temas que regulan.⁴⁵ (Daly 2016).

La doble imposición ha sido identificada como un impedimento para el comercio internacional, ya que gravar dos veces los ingresos de origen extranjero produce el efecto de desincentivar la producción en el extranjero en favor de la producción nacional.⁴⁶ (Zhao, Karaivanova, and Zhang 2021, pp. 267–274). Por esta razón se considera crucial reducir o eliminar la doble imposición para facilitar las operaciones transfronterizas.⁴⁷ (Zhao, Karaivanova, and Zhang 2021, pp. 267–274). Este problema es abordado en parte por varios acuerdos multilaterales de la OMC que tratan tanto impuestos indirectos como directos; entre ellos, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (“ASMC”), el Acuerdo sobre la Agricultura y el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.⁴⁸ (Carmo 2017, pp. 938–939). En este contexto, por ejemplo, el Anexo I del ASMC contiene una lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, cuyo literal e) especifica las medidas que involucran “[l]a exención, remisión o aplazamiento total o parcial,

⁴² *Idem*, §808.

⁴³ M. Carmo, “International Trade Law, International Trade Law, Double Taxation Agreements and the Principle of Non-Discrimination”, *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Vol. 3, No. 3, 2017, p. 925.

⁴⁴ El derecho de la OMC comenzó con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en 1948, que fue el predecesor de la OMC con la instauración de un nuevo sistema de comercio multilateral. Por otro lado, el actual derecho internacional tributario en materia de renta fue creado bajo la Liga de las Naciones después de la primera guerra mundial y retomado por la Organización para la Cooperación Económica Europea –posteriormente la OCDE– después de la segunda guerra mundial.

⁴⁵ M. Daly, “Is the WTO a World Tax Organization? A Primer on WTO Rules for Tax Policy Makers”, *Fiscal Affairs Department*, 2016.

⁴⁶ L. Zhao, A. Karaivanova y P. Zhang, *op. cit.*, pp. 267–274.

⁴⁷ *Idem*.

⁴⁸ M. Carmo, *op. cit.*, pp. 938–939.

relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales”.

Sin embargo, la doble imposición se resuelve en gran medida a través de los CDIs.⁴⁹ En aras de la liberalización del comercio internacional, los propios acuerdos de la OMC otorgan excepciones a favor de los CDIs.⁵⁰ (Van Thiel 2023, pp. 213–230). Por ejemplo, la nota al pie de página N°59 del ASMC clarifica que “[e]l párrafo e) no tiene por objeto coartar la posibilidad de un Miembro de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero devengados por sus empresas o por las empresas de otro Miembro”.

Dicho lo anterior, es necesario nuevamente preguntarse si debiera prevalecer un método de resolución de controversias en una disputa en la que concurren tanto un CDI como los acuerdos de la OMC.

De acuerdo a la regla de interpretación contenida en el art. 31(1) de la CVDT, si bien los acuerdos de la OMC y los CDIs tienen como finalidad común facilitar el intercambio internacional de bienes, servicios, capital, mano de obra y tecnología, los métodos para alcanzar este objetivo varían: en el ámbito del comercio, se persigue mediante la reducción de aranceles y otras barreras comerciales, mientras que, en el ámbito fiscal, se busca mediante la asignación de la base imponible del impuesto sobre la renta entre los países de origen y de residencia.⁵¹ (Carmo 2017, pp. 939–936). Ambos tratados persiguen objetivos complementarios, pero en definitiva distintos. En consecuencia, interpretar los tratados de manera que excluya automáticamente la competencia de la OMC en casos que también involucran un CDI sería contrario al objetivo y fin de ambos marcos jurídicos.

A su turno, la regla contenida en el art. 30 de la CVDT sugiere que un CDI y los acuerdos de la OMC deben aplicarse de manera coherente, siempre que sea posible. Por ejemplo, un régimen fiscal favorable acordado en un CDI no debe ser considerado automáticamente como una subvención prohibida o sujeta a medidas compensatorias bajo el ASMC, a menos que cumpla con los criterios específicos para ser considerado como tal bajo las normas de la OMC. Otra vez, en caso de una potencial superposición normativa entre estos dos regímenes, me parece que no existe razón para inhibir la competencia de un grupo especializado de la OMC para pronunciarse sobre la compatibilidad de los acuerdos internacionales.

Esta interpretación es la que puede inferirse de la decisión del grupo especializado de la OMC en el caso “Estados Unidos – Trato Fiscal aplicado a las empresas de

⁴⁹ S. Van Thiel, “International Tax Law and International Trade Law”, en F. Haase y G. Kofler (eds.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, Oxford University Press, 2023, pp. 213–230.

⁵⁰ *Idem*.

⁵¹ M. Carmo, *op. cit.*, pp. 935–936.

ventas en el extranjero”.⁵² En dicho caso, Estados Unidos argumentó que “[l]as disposiciones del Acuerdo SMC relativas a las exenciones de impuestos directos indican expresamente a los Miembros de la OMC que deben resolver determinadas cuestiones planteadas por tales exenciones en un foro apropiado para las cuestiones de política fiscal, no en la OMC”.⁵³ La objeción se basaba en la existencia de un CDI, argumentando que dicho convenio prevalecía sobre las normas de la OMC y, por lo tanto, el órgano especializado no debería conocer del asunto. Según esta posición, las disputas relacionadas con impuestos directos relacionados con operaciones de exportación cubiertas por un CDI deberían resolverse exclusivamente mediante los mecanismos específicos para asuntos fiscales previstos en el mismo, y no a través del sistema de solución de diferencias de la OMC. Así se desprendería por lo demás de la nota de pie de página N°59 del ASMC.⁵⁴

El grupo especializado de la OMC rechazó la objeción de jurisdicción y decidió que tenía competencia para conocer del asunto, considerando que el hecho de que una medida esté cubierta por un CDI no impide que se analice bajo las normas de la OMC si dicha medida también afecta a los derechos y obligaciones de los miembros bajo los acuerdos de la OMC.⁵⁵ En dicho sentido, el grupo subrayó que “[l]a nota de pie de página 59 no sólo no establece una base clara e inequívoca para coartar el derecho a recurrir en cualquier momento a los procedimientos de solución de diferencias de la OMC, sino que cabe afirmar que indica lo contrario”.⁵⁶

Aunque la decisión del grupo especializado no menciona explícitamente el uso de las reglas de la CVDT, se deduce su aplicación del razonamiento seguido: “[U]n grupo especial no debe frívolamente inferir que en el Acuerdo sobre la OMC existe una restricción [del derecho a recurrir a los procedimientos de solución de diferencias]; antes bien, en los instrumentos jurídicos pertinentes debe haber una base clara e inequívoca para llegar a la conclusión de que existe tal restricción”.⁵⁷

V. Conclusión

La dispersión del derecho internacional tributario plantea desafíos en la efectividad y coordinación de los mecanismos de resolución de disputas. Aunque

⁵² OMC, “Estados Unidos – Trato Fiscal aplicado a las empresas de ventas en el extranjero”, WT/DS108/R, Informe del Grupo Especial.

⁵³ *Idem*, §4.89.

⁵⁴ *Idem*.

⁵⁵ *Idem*, §§7.12–7.22.

⁵⁶ *Idem*, §7.19.

⁵⁷ *Idem*, §7.17.

los procedimientos amistosos en los CDI y los recientes Modelos OCDE y ONU – que incluyen un procedimiento arbitral– buscan resolver disputas fiscales, su efectividad es limitada debido a su carácter no vinculante. En casos donde estos mecanismos presenten limitaciones, se podrían considerar mecanismos de otras áreas del derecho internacional. Según la CVDI, los tribunales de inversión no deben declinar su jurisdicción cuando se trata de medidas fiscales que también infringen estándares de protección de inversiones bajo AIIIs. De igual manera, los grupos especializados de la OMC pueden revisar medidas fiscales regidas tanto por un CDI como por acuerdos de la OMC en ausencia de una prohibición explícita para ello.