

## **Situación actual del arbitraje tributario**

Gabriel Ruan Santos\*

La figura del arbitraje ha sido siempre poco compatible con el derecho público y el ejercicio de las potestades estatales, tanto en el ámbito interno como en el internacional, porque en el primero ha chocado con el orden público normativo y en el segundo con la soberanía de los Estados y las políticas tributarias, conceptos asumidos como fuertes dogmas jurídicos inspirados en las ideologías estatistas desde la aparición misma de la institución histórica del Estado o como celosas prevenciones. A lo cual se suma que el arbitraje es una institución nacida y desarrollada en el derecho privado, órbita en la cual ha predominado la autonomía de la voluntad del individuo, dentro del cual es reconocida la iniciativa y la creatividad de los particulares para la auto-regulación de sus intereses propios. Prueba palpable de lo dicho es la temerosa norma del artículo 3 de la Ley de Arbitraje Comercial de Venezuela, que excluye la aplicación del arbitraje a las materias “directamente concernientes a las atribuciones o funciones de imperio del Estado o de personas o entes de derecho público”. Y a nivel internacional, la resistencia que han presentado en el pasado los Estados frente al arbitraje fiscal, por causa del temor al menoscabo del poder tributario territorial y a perder el control de la solución de las controversias en desmedro de sus políticas fiscales, lo cual fue secundado por muchos años por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), la cual siempre ha privilegiado el procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo (MAP) en la solución de dichas controversias, concebidas exclusivamente como conflictos entre Estados.

### **I. En el orden interno.**

No obstante la existencia de las barreras mencionadas, al amparo del artículo 258 de la Constitución de 1999, que ordena al legislador promover todos los medios alternativos de solución de conflictos, sin exclusiones, el legislador del Código Orgánico Tributario (COT) de 2001 dio paso con cierta originalidad y vanguardismo al arbitraje tributario entre el fisco y los contribuyentes y le dedicó el Capítulo VI del Título VI de ese Código, muy probablemente con la resistencia silenciosa de la Administración Tributaria. Algunos hemos pensado y así lo expresé en mi estudio publicado el año 2004, que se trataba de una recepción legal anticipada de una innovación audaz, que se enfrentaba a los obstáculos dogmáticos antes mencionados, que en el campo específico del derecho tributario tomaban cuerpo en el principio de legalidad, en la igualdad frente a los tributos, en la indisponibilidad de los créditos tributarios y desde luego en el orden público de las leyes tributarias. “Es probable que el legislador – decíamos en el 2004- haya iniciado el recorrido del camino a partir de sus etapas finales y más avanzadas, como son la transacción y el arbitraje, y no por sus naturales comienzos, configurados por las conferencias, negociaciones, acuerdos, facilitaciones o mediaciones en el ámbito interno de los procedimientos administrativos”, lo cual habría creado el ambiente propicio para los más exigentes medios alternativos de solución de conflictos. Mucho tememos ahora que no estábamos equivocados, pues desde 2001 no se ha conocido la realización de ningún arbitraje tributario en el país y muy pocas transacciones.

\*Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.  
{0342103.1}

En modo congruente con el escenario antes descrito, el arbitraje tributario nace en Venezuela con un perfil muy especial, dentro de un cauce limitativo y con una sumisión paradójica en su objeto a principios inherentes al contrato de transacción, ya que, siguiendo la tradición procesal civil, el Código Orgánico Tributario señala que las materias susceptibles de arbitrabilidad son legalmente aquellas susceptibles de transigibilidad, por ser disponibles, sin que el COT de 2001 hubiera precisado cuáles eran estas materias en lo tributario, como si lo hizo el COT de 1982, con respecto a la transacción, cuando en su artículo 58 expresaba en forma de autorización legislativa: “La transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”. Disposición que provenía en forma inmediata del Modelo de Código para América Latina OEA-BID, calificada por Valdés Costa -uno de sus redactores -como “solución transaccional”, pero provenía en modo remoto de la doctrina de los Tribunales Financieros del Imperio y de la Federación en Alemania, la cual distinguía entre los “acuerdos sobre cuestiones de hecho” y los “acuerdos sobre las cuestiones de derecho” en el ámbito de la determinación de las obligaciones tributarias, destinados a resolver la *incertidumbre* en la comprobación y valoración de los hechos y bases imponibles, pero sin llegar a incluir una nueva interpretación de la ley tributaria, y mucho menos la posibilidad de recíprocas concesiones, pues esto era considerado lesivo del principio de legalidad estricta regulador de las actuaciones administrativas y de la igualdad entre los contribuyentes, así como también de la indisponibilidad de la obligación tributaria, nacida del hecho generador del tributo predispuesto en la ley, sin mediación de la voluntad individual.

Con la eliminación de esta norma del COT de 1982, por virtud de la promulgación del COT de 2001, reiterado el cambio en los códigos posteriores, el legislador pareció apartarse de la figura conocida de los “acuerdos sobre cuestiones de hecho” y haber regresado a la configuración del contrato de transacción civil, centrado en la idea de las recíprocas concesiones relativas a las pretensiones de las partes y al consiguiente límite o valladar negativo del orden público, lo cual, lejos de facilitar la comprensión de las materias transigibles y por ende arbitrables, con insinceridad, retornaba a las dudas y resistencias ideológicas que tradicionalmente han sido manifestadas mediante la objeción del orden público de las leyes tributarias, compartida por todas las leyes de derecho público, circunstancia que prácticamente podría impedir la utilización del arbitraje en el derecho tributario.

En relación con lo anterior, cabe advertir que la limitación del orden público en el derecho privado obedece fundamentalmente a que se trata de la esfera de la autonomía de la voluntad, dentro de la cual es admitida la auto-regulación de los intereses propios de los particulares, quienes tienen la disposición o libre atribución sobre sus bienes y derechos, correspondiendo al orden público servir de marco o cerco de esa auto-regulación, en protección del interés general. Mientras que en el derecho público y en particular en el derecho tributario, donde la generación de las obligaciones y derechos, cargas y beneficios, derivan del acoplamiento de los hechos a la hipótesis normativa legal o sub-legal preestablecida, sin que haya espacio para la autonomía de la voluntad, la noción del orden público se hace superflua, al menos en su formulación clásica, debiendo ser repensada en el

derecho público, para dejar de ser un muro de contención y pasar a ser una orientación positiva de la conducta de los ciudadanos y del Estado. Y en tal sentido, es de orden público la correcta recaudación de los tributos, pero en similar medida también lo es la preservación de la fuente y su principal expresión, que es la capacidad económica de los contribuyentes.<sup>1</sup>

El perfil normativo del arbitraje tributario quedó fijado originalmente en el COT de 2001, luego recogido en los códigos de 2014 y de 2020 con poca diferencia. Dicha descripción nos permite no sólo distinguir el modelo limitativo y encorsetado de arbitraje, sino que nos sugiere los aspectos que deben ser reformados para que la figura tenga viabilidad en el campo tributario.

Así, según el COT, el arbitraje tributario requiere: la existencia de un recurso judicial o contencioso tributario iniciado y admitido, de manera que no cabe arbitraje para precaver litigios ni resolverlos por esta vía en la fase administrativa de los procedimientos; exige la vigencia de la acción judicial que se pretende sustituir acudiendo al arbitraje, pues este último es alternativo del proceso judicial instaurado; exclusión de toda cláusula compromisoria previa al conflicto, por ser requerida la actualidad absoluta y determinación específica de la disputa objeto del arbitraje; designación de árbitros de derecho con la condición de abogados, a quienes tocaría únicamente aplicar la ley tributaria; constitución necesaria de una comisión de tres árbitros independientes, dos de ellos designados por las partes y el tercero por los árbitros ya designados, y si no hay acuerdo entre éstos por el tribunal del recurso interpuesto; exclusión implícita del arbitraje institucional; valor de cosa juzgada del laudo emitido por los árbitros, pero publicado por el tribunal del recurso; carácter obligatorio del laudo firme para la Administración tributaria y para el contribuyente recurrente; apelabilidad del laudo, siempre que no haya unanimidad en el veredicto, con lo cual deja una especie de derecho de veto a las partes; motivación obligatoria del laudo, a fin de poder controlar su conformidad a derecho; recurso de nulidad contra el laudo, por causales precisas atinentes a la arbitrabilidad del conflicto y a requisitos procesales esenciales; el laudo será ejecutado por la Administración Tributaria y no por el tribunal del recurso interpuesto, según las normas del COT de 2014 para ejecución de sentencias; y finalmente, acuerda supletoriedad, en la medida que tuviera cabida, a la Ley de Arbitraje Comercial y al Código de Procedimiento Civil.

---

<sup>1</sup> Una afortunada sentencia de la Sala Constitucional admitió la compatibilidad entre el orden público y el arbitraje del modo siguiente: “Cuando el legislador determina que conforme al principio tuitivo, una materia debe estar regida por el orden público, no deben excluirse per se los medios alternativos para la resolución de conflictos, y entre ellos, el arbitraje, ya que la declaratoria de orden público del legislador de una determinada materia lo que comporta es la imposibilidad de que las partes puedan relajar o mitigar las debidas protecciones en cabeza del débil jurídico, las cuales son de naturaleza sustantiva; siendo, por el contrario, que la libre y consensuada estipulación de optar por un medio alternativo – vgr. Arbitraje, mediación, conciliación, entre otros- en directa e inmediata ejecución de la autonomía de la voluntad de las partes es de exclusiva naturaleza objetiva”. Sala Constitucional, Decisión N° 1541 del 8 de octubre de 2008, caso Fermín Toro Jiménez. Citada por Victorino Tejera Pérez; *Arbitraje de Inversiones en Venezuela*; Editorial Jurídica Venezolana; Colección Estudios Jurídicos N° 97; Caracas 2012, página 235.

La sola lectura del perfil normativo del arbitraje tributario, ya sugiere los cambios que necesariamente deberían ser propuestos en el COT, a fin de que la institución pudiera tener posibilidad de aplicación. Así, se debe liberar al arbitraje de su sumisión al objeto de la transacción, en atención a las diferencias entre ambas figuras, porque la transacción es un medio de autocomposición del conflicto por las mismas partes del mismo, en relación con la disponibilidad de las materias transigibles, mientras que el arbitraje es un medio de heterocomposición procesal, en el cual se encomienda a terceros elegidos por las partes la solución del conflicto, mediante la determinación objetiva de los hechos y la correcta aplicación de la ley tributaria. Se debe además permitir la posibilidad para la Administración y los contribuyentes de proponer y escoger la vía arbitral desde la fase administrativa del conflicto, una vez que se conozcan las pretensiones de la Administración, con el levantamiento del acta fiscal, evitando así el endurecimiento de las posiciones en confrontación y el obstáculo representado por los costos de la instauración de un recurso contencioso tributario. Se hace conveniente superar el rechazo del arbitraje institucional, a fin de aprovechar las ventajas de la organización y normativa de los centros de arbitraje, los cuales podrían adaptar su estructura y su procedimiento para dar cabida a este tipo especial de arbitraje. Muy importante también, sería suprimir la apelabilidad del arbitraje ante los tribunales judiciales, si no hay unanimidad de los árbitros, pues siempre habría la inclinación de los árbitros designados a ejercer el virtual derecho de veto que prohija esta posibilidad. En compensación, se podrían afinar las causales del recurso de nulidad del laudo, para evitar ciertamente los laudos ilegales, pero sin incitar al uso abusivo de este recurso con el propósito de replantear la discusión sobre el fondo de la disputa. Desde luego que esta reforma implicaría superar la idea tradicional de orden público normativo, que obstaculiza la utilización de los medios consensuales o convencionales en la solución de las controversias con la autoridad pública, para dar paso a otra concepción que reconozca ampliamente el derecho de participación transparente de los ciudadanos en los procedimientos y no sea excluyente de la voluntad de los sujetos sometidos a las potestades públicas. En definitiva, sería necesario llegar al convencimiento de que en el arbitraje tributario los árbitros no harían otra cosa que lo que hacen los jueces, o sea, determinar los hechos y aplicar estrictamente la ley tributaria, pero con mayor celeridad, flexibilidad, dedicación y capacidad técnica, sin que pueda hablarse de concesiones recíprocas entre las partes ni de alterar la recta aplicación de la ley a los hechos.

Sin embargo, sin perjuicio de las reformas legales que deben proponerse con respecto al COT, a fin hacer viable la aplicación útil de la transacción y el arbitraje en el ordenamiento nacional, pienso que hoy en día todavía prevalece – y tal vez en mayor medida– la concepción ideológica de las facultades administrativas y de la obligación tributaria, sujetas sumisamente al principio de legalidad unilateral y oficioso y a la indisponibilidad de los créditos tributarios, por eso me permito proponer nuevamente, como lo hice en 2004,<sup>2</sup> la figura de los “acuerdos procedimentales” para resolver los conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en modo convencional o concordado, pero

---

<sup>2</sup> Gabriel Ruan Santos, *Visión Crítica de la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los Acuerdos Procedimentales*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Trabajo de Incorporación; Caracas, 2004. Este estudio incluye el análisis de los Acuerdos Procedimentales en derecho comparado.

sin suprimir el carácter unilateral esencial de los procedimientos de determinación tributaria. Estos acuerdos se insertan o incorporan en el procedimiento de determinación y funge de acuerdos preparatorios de la decisión administrativa de liquidación o revisión y no alteran la naturaleza unilateral de la potestad tributaria. Estas figuras tienen por objeto facilitar la discusión de las diferencias entre la Administración y los contribuyentes dentro de un marco de flexibilidad, participación y transparencia controlado por la autoridad.

Con este propósito, lo cual sugería también en 2004, sigue siendo conveniente examinar las experiencias exitosas –aunque no sin tropiezos– que han tenido estos “acuerdos procedimentales” en países como Alemania, Italia, España y sobre todo en los Estados Unidos de América. En Alemania, con los “acuerdos sobre cuestiones de hecho”, sustentados en la buena fe, los cuales han sido acompañados, según reconoce la doctrina, por la valoración jurídica de los hechos fijados consensualmente por las partes; los cuales han sido instrumentados mediante conferencias de conciliación y la conocida entrevista final previa a la liquidación administrativa. En Italia con los conocidos “concordatos tributarios”, calificados inicialmente por la doctrina como contratos de fijación o “*accertamento*” y después de reformas legales como “comprobaciones unilaterales de las bases imponibles con adhesión del obligado tributario”, luego de diálogos entre las partes, que propician la aproximación consensual. En España, con el espíritu de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común del año 1992, desde el año 2003 se ha reformado la Ley General Tributaria para dar paso a la figura de las “actas con acuerdo”, precedidas de diálogos entre la Administración y el contribuyente destinados a despejar la incertidumbre en los hechos y a fijar consensualmente la base de imposición, en modo similar a las experiencias alemana e italiana. Para el jurista Ferreiro Lapatza, gran propulsor de esta reforma, el procedimiento de las “actas con acuerdo”, tiene por objeto despejar la incertidumbre surgida de la interpretación de la ley y de la percepción de los hechos, porque toda ley tiene un ámbito de interpretación y todo hecho o caso concreto un ámbito posible de percepción, y precisamente allí caben los acuerdos, sin que ello signifique modificar la ley ni alterar los hechos.<sup>3</sup>

Sin embargo, el ejemplo más acabado y exitoso de procedimiento consensuado o acuerdo procedimental bajo el control de la Administración Tributaria lo presenta la experiencia en EE.UU de las Oficinas de Apelaciones del Servicio de Rentas Internas (IRS). Bajo el paraguas de la Ley Sobre Resolución Alternativa de Disputas Administrativas de 1990 y con el impulso de la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS de 1998, en dichas oficinas se desenvuelven procedimientos de negociación solicitados voluntariamente por las partes, facilitados por una estructura idónea y dotadas de un procedimiento especial, que no se limita a la negociación sino que privilegia la mediación por parte de “autoridades de arreglos”, distintas e independientes de los órganos ordinarios de fiscalización, cuya principal función es contribuir a resolver alternativamente las disputas entre el Servicio y los contribuyentes, antes de que sean planteadas a los tribunales. Estos procedimientos

---

<sup>3</sup> José Ferreiro Lapatza, *Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: Una Propuesta Concreta*; consultada en original, números II.3, II.4 y II.6. Comentada en mi trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, antes citado.

administrativos de arreglo (settlement procedures) tienen por tarea resolver sobre la incertidumbre de los hechos en disputa o sobre la aplicación de la ley a los casos concretos, tales como diferencias sobre ingresos declarados, deducciones, créditos, gastos, reintegros solicitados, minoraciones o reducciones impositivas, sanciones impuestas, establecimiento de precios de transferencia y preparación de acuerdos anticipados sobre los mismos, valuaciones de bienes y de activos, compensaciones razonables y otras materias similares, dentro de la amplia categoría de cuestiones de hecho. Cabe advertir que si las partes no llegan a un acuerdo sobre estas diferencias podrían acudir a la mediación y al arbitraje vinculante, instancias facultativas en las cuales las Oficinas de Apelación siguen cumpliendo un rol relevante. Es importante señalar que el éxito del procedimiento de mediación en el ámbito administrativo de las disputas tributarias, ha llevado a los jueces en EE.UU a proponer a las partes la celebración de acuerdos de mediación, y aún más, de arbitrajes vinculantes para resolver alternativamente la controversia, después de instaurado el proceso judicial.

En relación con esta experiencia, se ha dicho que alrededor del noventa por ciento (90%) de las disputas entre el fisco norteamericano y los contribuyentes son resueltas en la división de apelaciones del IRS, a través del procedimiento ordinario de arreglos o de la mediación, lo cual revela el nivel de progreso de los acuerdos procedimentales o procedimientos consensuados tributarios alcanzado en esa nación.

En Venezuela, al igual que en toda América Latina, el avance de los procedimientos administrativos consensuados ha sido muy limitado, porque ha habido mucha resistencia a su adopción, tanto como a la figura del arbitraje tributario. Las declaraciones favorables a su admisión por las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario han sido esperanzadoras, pero no han logrado romper la barrera de negación de las administraciones tributarias; estas últimas escasamente han llegado a aceptar las llamadas “determinaciones mixtas” con la colaboración del contribuyente. Frente a la propuesta formulada por nosotros en el año 2004, consistente en la incorporación de la negociación y los acuerdos procedimentales en el procedimiento administrativo de determinación tributaria del COT, para lo cual era ideal una reforma legal pero suficiente una reglamentación, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) tuvo una respuesta caricaturesca, como fueron los famosos “desayunos” con la plana mayor administrativa para “discutir” los reparos a la industria privada petrolera, donde sólo cabía la alternativa de aceptar plenamente el reparo para optar a la condonación de la sanción.

## **II. En el orden internacional.**

No obstante la pobreza del escenario interno examinado con anterioridad, compartimos la opinión de que el arbitraje tributario ha tenido mayor progreso en el orden internacional. Los Estados con mayor desarrollo en el mundo occidental, con apoyo de las organizaciones internacionales, están llegando al convencimiento de que la soberanía estatal en materia de tributos no debe ser obstáculo para que, *en ejercicio de esa misma soberanía*, los gobiernos puedan llegar a acuerdos de armonización de los poderes tributarios, de modo que puedan celebrar tratados bilaterales y multilaterales, no sólo para evitar la doble o múltiple imposición internacional y favorecer la economía mundial, sino también para abrir paso a la

solución alternativa y amigable de las diferencias surgidas en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDIs) y no exclusivamente por la vía de la negociación sino de recientes fórmulas arbitrales apropiadas, para suplir la incapacidad de las administraciones tributarias para llegar directamente a arreglos de sus diferencias, ante la casi total ausencia de tribunales internacionales con competencia para hacerlo, a pesar de las propuestas no aceptadas que ha habido de atribuir competencia a la Corte Internacional de Justicia o a la Corte de la Unión Europea o definitivamente, de crear una Corte Tributaria Internacional.

Sabida es la existencia de la cláusula de “procedimiento amigable” (Mutual Agreement Procedure MAP) para resolver las diferencias entre las administraciones tributarias con ocasión de la interpretación y aplicación de los CDIs, propuestas a los Estados en los Modelos de Convenio elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) que originalmente sólo contenían en su artículo 25 un procedimiento facultativo de negociación para que las administraciones tributarias, a solicitud de los contribuyentes afectados, acordaran entre ellas discutir y buscar soluciones concretas a las controversias surgidas de la aplicación de los CDIs, haciendo lugar a que las disputas internas entre administraciones y contribuyentes relativas a los convenios pasaran al plano internacional, a través del procedimiento amigable y que se instaurara una discusión técnica entre órganos estatales, razón por la cual algunos autores señalaban que se trataba de “conflictos indirectos de derecho tributario internacional”.

El procedimiento amigable o de mutuo acuerdo (MAP) ha sido la forma principal de canalizar las diferencias surgidas de los CDIs, con un resultado considerado bastante positivo, que algunos estudios estiman en el 80% de los casos planteados. Sin embargo, tiene carencias que deben ser resueltas, porque se trata de una negociación entre Estados –a través de sus administraciones tributarias, no de sus servicios exteriores- que no implica necesariamente alcanzar un acuerdo, dentro de un plazo, por ser más que todo una obligación de medios y no de resultados. A lo cual se suma que los contribuyentes no son propiamente partes del procedimiento, y que la tarea de iniciarlos, desarrollarlos y terminarlos compete a las administraciones, incluso en aquellas hipótesis en que haya conflicto de intereses entre los contribuyentes y la administración tributaria iniciadora del procedimiento.

Teniendo a la vista las carencias del procedimiento amigable o de mutuo acuerdo establecido en los CDIs, señaladas por importantes instituciones como la Asociación Fiscal Internacional (IFA) el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y la Cámara de Comercio Internacional (CCI), en atención a las necesidades del comercio internacional, muchos Estados han accedido a modificar sus convenios para incluir como vía complementaria o alternativa del procedimiento amistoso –según los casos- al arbitraje tributario internacional, ya sea en modo facultativo u obligatorio, para los supuestos en que las administraciones no hayan podido llegar a acuerdos para resolver las diferencias surgidas de la interpretación o aplicación de los CDIs, habiéndose registrado más de cincuenta casos de inclusión de la vía arbitral internacional, mediante modificaciones de la

cláusula del procedimiento de mutuo acuerdo o mediante protocolos adicionales. En el mismo sentido, en el año 1990, se celebró la Convención Europea de Arbitraje para la eliminación de la doble tributación relativa a la corrección y ajustes de las ganancias de las empresas asociadas o vinculadas, la cual creó una figura de arbitraje obligatorio y vinculante limitado a ciertas hipótesis, como los precios de transferencia. Este convenio multilateral recibió un nuevo impulso con el Código de Conducta para la Aplicación Efectiva del Convenio de Arbitraje publicado en 2004.

Este movimiento internacional indetenible ha dado lugar a una gran variedad de tipos de arbitrajes tributarios, los cuales pueden ser iniciados por los Estados mediante notas diplomáticas o mediante el solo consentimiento de las administraciones tributarias, por cualquiera de los Estados contratantes, por los contribuyentes afectados solicitantes si los Estados no han llegado a un acuerdo en un plazo de dos o tres años, o resueltamente por la creación de la obligación de iniciar el arbitraje después del fracaso de las negociaciones. El objeto de los arbitrajes no ha sido específicamente limitado, sino que podría versar sobre cualquiera de las materias que pudieran ser objeto del procedimiento amigable, a menos que se trate de intereses de naturaleza política, que quedan sometidos usualmente a los medios diplomáticos. El nombramiento de los árbitros y el procedimiento a seguir sería determinado en cada caso por las partes. Las actuaciones del proceso quedarían reservadas, a menos que las partes accedieran a su publicación, evitándose así la formación de precedentes.

Frente a esta fuerte tendencia promovida por el comercio internacional, la OCDE se ha visto en la necesidad de cambiar su posición original contraria al arbitraje tributario internacional, y a partir del año 2008, el Comité de Asuntos Fiscales de esa organización ha propuesto dicho arbitraje como *complemento* del procedimiento de mutuo acuerdo, mediante la modificación del artículo 25.5 de Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición y Evitar la Evasión Fiscal, a lo cual ha añadido manuales especialmente elaborados para que las partes y los árbitros puedan regular el desenvolvimiento del procedimiento arbitral.

En definitiva, el Modelo de Convenio de la OCDE establece un marco muy general, que puede ser adaptado por los Estados en sus CDIs bilaterales, los cuales, una vez agotado el procedimiento de mutuo acuerdo, sin que las administraciones hayan llegado a un entendimiento en el plazo de dos años, a solicitud de los contribuyentes que consideren que no se les ha aplicado correctamente las disposiciones del CDI, podrían acordar el sometimiento de las controversias a comisiones arbitrales “ad hoc” o a tribunales internacionales, en modo facultativo u obligatorio, con decisión vinculante o condicionada a la aceptación de los interesados. El procedimiento del arbitraje podría ser compatible con el ejercicio de los recursos internos, pero si llegara a dictarse una decisión por parte de los órganos estatales, ésta dejara sin efecto el proceso arbitral iniciado. Desde luego que tocaría a los Estados resolver sobre otros aspectos importantes del procedimiento, como la designación de los árbitros, la distribución del costo del procedimiento, la mayor concreción de los derechos de los contribuyentes, la publicación de las decisiones arbitrales y las garantías para su ejecución.



En tiempos recientes, han sido planteadas disputas tributarias en el ámbito de los arbitrajes de inversión, dada la incidencia importante de los tributos en la cuantificación del retorno de las inversiones internacionales. Sin embargo, la admisibilidad de la materia tributaria ha sido objeto de muchas limitaciones tanto en los tratados bilaterales de promoción y protección de inversiones (TBIs) como en las decisiones arbitrales recaídas en disputas entre Estados receptores de inversión y nacionales inversores de otros Estados derivadas del tema principal de las inversiones transfronterizas. Efectivamente, los TBIs y arbitrajes de inversión han regulado o tenido conocimiento de la materia tributaria sólo en los supuestos específicos y admisibles de aplicación de la cláusula de la nación más favorecida y de infracción de la prohibición de trato discriminatorio a los inversores, pero han evitado o rechazado incluir las disputas tributarias en el concepto general de “trato justo y equitativo”, por respeto o sumisión a la soberanía fiscal de los Estados. Incluso, en la hipótesis de expropiación ilícita –tema principal en la protección de inversiones- han tenido mucha cautela al examinar las llamadas “medidas tributarias expropiatorias” como expropiaciones de hecho o encubiertas, muy frecuentes en nuestro país.

No obstante reconocer que ha habido algún avance en el examen de los conflictos tributarios en el campo de las inversiones internacionales, los expertos en las mencionadas materias atribuyen esta cautela a que los negociadores de los TBIs han preferido que esos conflictos sean objeto de los tratados para evitar la doble imposición y la evasión fiscal (CDIs), con el fin de no provocar la suspicacia de los Estados y evitar el retardo en la celebración de los TBIs, por un lado; y por otro, porque la jurisprudencia de los arbitrajes de inversión tiende a esquivar los conflictos tributarios para no afectar la soberanía fiscal estatal y dejar esta materia a la armonización tributaria que buscan los procedimientos amigables y comisiones arbitrales en el marco de los CDIs.

Para finalizar, nos queda desear que nuestro país pueda superar el “*paradigma imperativo*” en la resolución de los conflictos con la administración tributaria, de índole estatista y autoritario, que ha llegado al terror de las sanciones desproporcionadas y ruinosas para buscar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de muchos contribuyentes asfixiados por las políticas oficiales y la pandemia, quedando muy lejos del panorama el “*paradigma de la negociación*”, tanto en lo interno como en lo internacional, como cabría esperar del propósito del artículo 258 de la Constitución de 1999, que muy probablemente tendría mejores resultados para la recuperación económica y la convivencia ciudadana.

Caracas, noviembre de 2020.

## Bibliografía Recomendable

Alejandro Barrera F. *Arbitraje Fiscal Internacional*. IFA. México. 2008. <https://www.ifamexico.com.mx/wp-content/uploads/2018/07/ArbitrajeFiscalInternacional-1.pdf>.

Centro de Arbitraje. Cámara de Caracas; Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje. Venamcham; Club Español del Arbitraje. Capítulo Venezolano. *El Arbitraje en Venezuela*. Estudios con motivo de los 15 años de la Ley de Arbitraje Comercial; Coordinadores Luis Alfredo Araque, Milagros Betancourt, Diana Droulers y Carlos Lepervanche; Caracas, 2013.

Centro Internacional de Arreglos de Diferencias Relativas a Inversiones. CIADI. Washington. Caso CIADI N° ARB-07-30 Grupo Conoco Philips contra República de Venezuela. Decisión sobre jurisdicción y fondo. 3 de septiembre de 2013.

Eleonora Lozano Rodríguez, *En Defensa del Arbitraje Tributario en Materia Internacional. Una Propuesta para los países latinoamericanos*. Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal. Salamanca, España, 2008. [https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/18284/DDAFP\\_Defensa%20arbitraje%20internacional%20materia%20tributaria.pdf?sequence=1](https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/18284/DDAFP_Defensa%20arbitraje%20internacional%20materia%20tributaria.pdf?sequence=1)

Gabriel Ruan Santos, *Visión Crítica de la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los Acuerdos Procedimentales*. Trabajo de Incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela, Caracas, 2004.

José Vicente Troya Jaramillo y Pablo Egas Reyes, *Arbitraje Tributario Internacional*. El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en Ecuador. <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/tributacion%20y%20arbitraje%20jose%20vicente%20troya.pdf>

Juan Cristóbal Carmona, *Régimen Jurídico de la Actividad Petrolera en Venezuela*. En Hidrocarburos y Minerales. Derecho y Finanzas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario; Vol. I, Caracas 2016.

María Ángeles García Frías, *El Arbitraje Tributario Internacional*. En Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, coordinado por Heleno Taveira Torres y Pasquale Pistone; Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005.

Víctor Sanlorien Cobo, *El Arbitraje Fiscal Internacional*; Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, España, 2016.

Victorino J. Tejera Pérez, *Arbitraje de Inversiones en Venezuela*; Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 97; Caracas, 2012.