

**Luis Fraga-Pittaluga**

**ARBITRAJE  
TRIBUTARIO  
INTERNO E  
INTERNACIONAL**

**PRÓLOGO: ALLAN R. BREWER-CARÍAS**

*Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías,  
Instituto de Investigaciones Jurídicas  
de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2*



**Editorial Jurídica Venezolana**

**2020**



ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL

***Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello.***

1. Allan R. Brewer-Carías (Editor), *Elecciones y democracia en América Latina: el desafío autoritario-populista. América Latina: debates sobre la democracia*. 80 años de Dieter Nohlen, Coloquio Iberoamericano No. 200, Max Planck Institute for Comparative Public Law and International Law, Heidelberg, 11 septiembre 2019, (Prólogo: Armin von Bogdandy), Max Planck Institute for Comparative Public Law and International Law - Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, Editorial Jurídica Venezolana, 2020, pp. 322.
2. Luis Fraga Pittaluga, *Arbitraje tributario nacional e internacional* (Prólogo: Allan R. Brewer-Carías), Editorial Jurídica Venezolana, 2020, pp. 168.

## **Luis Fraga-Pittaluga**

Abogado (Universidad Católica Andrés Bello, 1987, Caracas). Árbitro del Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas (desde 1999) y del Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje de la Cámara Venezolano-Americana (desde 2000). Fue profesor en los cursos de postgrado de Derecho Tributario de la Universidad Católica Andrés Bello, de la Universidad Católica del Táchira y de la Universidad Metropolitana, y profesor de pregrado en Derecho Tributario en la Universidad Monteávila. Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

# **ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL**

**PRÓLOGO: ALLAN R. BREWER-CARÍAS**

*Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías,  
Instituto de Investigaciones Jurídicas  
de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2*

**Editorial Jurídica Venezolana**

**2020**

© Editorial Jurídica Venezolana

ISBN: 978-1-63625-526-2

Editorial Jurídica Venezolana

Avda. Francisco Solano López, Torre Oasis, P.B., Local 4, Sabana Grande,

Apartado 17.598 – Caracas, 1015, Venezuela

Teléfono 762.25.53, 762.38.42. Fax. 763.5239

Email [fejv@cantv.net](mailto:fejv@cantv.net)

<http://www.editorialjuridicavenezolana.com.ve>

Impreso por: Lightning Source, an INGRAM Content company

para Editorial Jurídica Venezolana International Inc.

Panamá, República de Panamá.

Email: [ejvinternational@gmail.com](mailto:ejvinternational@gmail.com)

Diagramación, composición y montaje por Mirna Pinto en letra

Times New Roman 12, Interlineado simple, Mancha 11.5 x 18

Primera Edición 2020

*A mi amada esposa Mónica Carlota  
A mis adorados hijos Luis Ángel, Ana Sofía, Alejandro Enrique  
y Enrique Eduardo*



*Agradecimiento: Deseo agradecer de manera muy especial al profesor Allan R. Brewer-Carías, el jurista más destacado de toda la historia de mi país, por haberme honrado con el prólogo de este trabajo, brindándome además y de nuevo, el apoyo de la muy prestigiosa Editorial Jurídica Venezolana, sin la menor duda la editorial jurídica más prestigiosa de Venezuela y una de las más destacadas de Hispanoamérica. Quiero agradecer también a mi amigo el profesor Carlos Enrique Weffe H., por haberme suministrado valiosísimo material de consulta relacionado con el arbitraje tributario interno portugués y con el arbitraje internacional. Por último, pero en el lugar más importante, a Dios Todopoderoso y a Notre-Dame-de-la-Médaille-Miraculeuse por haberme mantenido con salud y sano juicio durante estos terribles tiempos de Pandemia, permitiéndome cristalizar con éxito este proyecto académico de especial significación para mí.*



## ÍNDICE

<b>PRÓLOGO: CON UNAS NOTAS SOBRE EL ARBITRAJE EN EL DERECHO PÚBLICO POR ALLAN R. BREWER-CARÍAS.....</b>	<b>15</b>
<b>PREFACIO .....</b>	<b>43</b>

### PRIMER PARTE:

#### **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO. VENEZUELA A *L'AVANT-GARDE***

<b>I. SOBRE EL ARBITRAJE EN GENERAL .....</b>	<b>51</b>
1. Concepto .....	51
2. Características .....	52
3. Naturaleza jurídica .....	57
A. Tesis contractualistas.....	58
B. Tesis jurisdiccionalistas o procesalistas .....	60
C. Nuestra posición .....	62
4. Diferencias con otros métodos alternativos de resolución de conflictos .....	64
A. Arbitraje y mediación.....	65
B. Arbitraje y conciliación.....	66
<b>II. SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN PARTICULAR</b>	<b>67</b>
1. Fábulas y leyendas en torno al arbitraje tributario .....	68
A. La Indisponibilidad de las potestades tributarias y del crédito tributario.....	69

a. El arbitraje no implica acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria .....	70
b. El arbitraje y la transacción no son institutos equivalentes o similares .....	71
B. El principio de la legalidad tributaria .....	77
a. El arbitraje no quebranta el principio de legalidad tributaria porque no es una técnica negocial y porque sólo procede cuando la ley lo permite .....	79
b. Las técnicas negociales no son antecedentes necesarios para admitir el arbitraje .....	81
C. El pretendido monopolio estatal de la justicia tributaria .....	82
D. El Derecho Tributario y el orden público .....	87
E. Las limitaciones al arbitraje tributario interno y el paradójico caso de los arbitrajes de inversión .....	91
2. La regulación del arbitraje en el COT o la crónica de una muerte anunciada.....	93
3. La regulación adjetiva del arbitraje en Venezuela .....	96
A. El compromiso arbitral .....	96
B. Exclusión del asunto de la Jurisdicción Contencioso Tributaria .....	99
C. Disputas actuales .....	100
D. Materias susceptibles de transacción.....	102
E. Arbitraje de derecho o arbitraje de equidad .....	108
F. Cuestiones procedimentales.....	109
a. Arbitraje independiente o arbitraje institucional.....	109
b. Composición del Tribunal arbitral .....	111
c. Procedimiento arbitral .....	112
d. El laudo arbitral .....	112

e. Los recursos contra el laudo arbitral .....	114
f. Duración del procedimiento .....	116
g. Aplicación supletoria del CPC y la LAC.....	116
h. Honorarios de los árbitros y costos del procedimiento arbitral .	
117	

## **SEGUNDA PARTE**

### **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO EN EL DERECHO COMPARADO**

I. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO PORTUGUÉS: UN MODELO EXITOSO QUE DESMONTA LEYENDAS Y DOGMAS FALACES E INÚTILES.....	119
1. Objetivo del arbitraje tributario .....	120
2. Características generales del arbitraje tributario portugués .	120
3. Arbitraje tributario en el Impuesto al Valor Agregado .....	124
A. El origen y la complejidad del IVA en Europa.....	124
4. El reconocimiento del TJCE .....	130
5. Alentadores resultados .....	133
II. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO NORTEAMERICANO: UN MODELO DE LARGA TRAYECTORIA. ....	135
1. Materias arbitrables. ....	135
2. Cuestiones procedimentales.....	137

## **TERCERA PARTE**

### **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

I. GENERALIDADES SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL .....	143
II. LA CONVENCION EUROPEA 90/436/CEE .....	146

III. EL MODELO OCDE .....	149
IV. EL MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS .....	152
V. EL ARBITRAJE EN LOS CDI CELEBRADOS POR VENEZUELA .....	157
VI. LAS ACCIONES 14 Y 15 DEL PLAN BEPS .....	158
BIBLIOGRAFÍA.....	163

**PRÓLOGO**  
**CON UNAS NOTAS SOBRE EL ARBITRAJE EN EL**  
**DERECHO PÚBLICO**

Allan R. Brewer-Carías

En arbitraje tributario es, sin duda, un punto de culminación en el proceso de avance de la aceptación del arbitraje en el derecho público; tema al cual se refiere este libro del profesor Luis Fraga Pittaluga, quien muy amablemente me ha pedido que lo prologue, lo que he aceptado gustosamente, y que hago con estas notas sobre la evolución de la aceptación del arbitraje en el derecho público que con todo gusto he escrito como homenaje al autor.

Luis Fraga Pittaluga, sin duda, es quizás de los especialistas más llamados estaban a escribir sobre este tema, no solo porque fue quien primero abogó doctrinalmente en 1999 sobre la necesidad de la aceptación del arbitraje en materia tributaria, sino porque incluso participó en la propia redacción de las normas del Código Orgánico Tributario de 2001 en las cuales se reguló expresamente el arbitraje materia tributaria. Para esas tareas, Luis Fraga tenía toda la formación necesaria, pues luego de graduarse de abogado en la Universidad Católica Andrés Bello en 1987, desarrolló su especialización de la materia como profesor de derecho tributario en la Universidad Monteávila, y además, como profesor en los cursos de postgrado de derecho tributario en la Universidad Católica Andrés Bello, en la Universidad Católica del Táchira y en la Universidad Metropolitana; siendo además, miembro destacado de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Y su dedicación al arbitraje se concretó desde 1999, como Árbitro del Centro de Arbitraje de la Cámara de

Comercio de Caracas y desde 2000 como Árbitro del Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje de la Cámara Venezolano-Americana. Sin duda, la combinación perfecta – especialización tributaria y práctica arbitral - para abordar el tema, que por supuesto incide en el campo del derecho público.

En este, en efecto, la aceptación del arbitraje ha tenido sus vaivenes, habiéndose pasado, en olas sucesivas, del rechazo total a su aceptación, habiendo sorteado siempre la barrera general del principio de la legalidad, que impone que los titulares de los órganos del Estado solo pueden actuar cuando tienen asignada una competencia en forma expresa mediante ley.

Por ello, en sus inicios, la ausencia de normas legales que regularan el arbitraje fue siempre el principal escollo en la materia; y de allí, la importancia que tienen, por ejemplo, previsiones como las del Código Orgánico Tributario, admitiendo el arbitraje tributario, lo cual, sin duda, puede considerarse como un punto culminante en la progresiva de admisión del arbitraje en el derecho público.

Contrasta, así, el tratamiento del arbitraje como medio de solución de controversias en derecho público, con el que ha existido en el campo derecho privado, donde en cambio, el arbitraje puede decirse que es tan viejo como la propia República, pues se incluyó en el propio texto de la Constitución de 1830, entre los derechos de las personas, como que tienen de “de terminar sus diferencias por árbitros, aunque estén iniciados los pleitos” (art. 190);<sup>1</sup> previsión que en esos mismos términos se repitió posteriormente en las Constituciones de 1857 (art. 100) y 1858 (art. 150).

La norma fue eliminada de la Constitución federal de 1864, habiéndose incluido en la misma, en contraste, una regulación específica del arbitraje en el campo del derecho público, en relación con los tratados internacionales, disponiéndose que en los mismos siempre se debía incorporar una la cláusula conforme a la cual “todas

---

<sup>1</sup> V. J. Eloy Anzola. "Luces desde Venezuela: La administración de justicia no es monopolio exclusivo del Estado," en la *Revista del Club Español de Arbitraje*, N° 4, 2009, p. 62

las diferencias entre las partes contratantes deberán decidirse sin apelación a la guerra por arbitramento de potencia o potencias amigas” (art. 112). La norma luego se repitió en todas las Constituciones posteriores (1874, art. 112; 1881, art. 109; 1891, art. 109; 1893, art. 141; 1901, art. 133; 1904, art. 120; 1909, art. 138; 1914, art. 120); hasta la de 1922 (art. 120).

Estas previsiones constitucionales, por supuesto, trajeron sus consecuencias, de manera que todas las controversias internacionales que Venezuela tuvo con Colombia, Brasil y el Reino Unido relacionadas con temas fronterizos, se resolvieran mediante arbitraje internacional, en los cuales en general, los intereses del país no siempre fueron reconocidos. Esa experiencia en la segunda mitad del siglo XIX, sin duda, dejó una marcada herida nacional que ha sido difícil de curar, originando una reticencia generalizada de principio o una cultura hostil respecto del arbitraje, lo que se reflejó, específicamente en materia de contrataciones públicas.

Por ello, incluso, desde la sanción de la Constitución de 1893, el arbitraje fue expresamente excluido en materia de contratación pública, habiéndose previsto en la misma tres prohibiciones específicas en la materia: primero, la que derivaba del principio de la inmunidad absoluta de jurisdicción, al considerarse incorporada tácitamente en dichos contratos una cláusula que impedía el arbitraje, es decir, que imponía que las controversias que se originasen sobre la inteligencia y ejecución de los mismos solo podían ser resueltas por los tribunales nacionales de acuerdo con la ley venezolana; segundo, que dichos contratos en ningún caso podrían ser transferirlos a Estados extranjeros; y tercero, que en ningún caso, tales contratos podían ser motivo de reclamaciones internacionales (Clausula Calvo) (art. 149).<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> El origen de la cláusula, lo que explica su denominación "Calvo", estuvo en el argumento contenido en su libro, *International Law Treaty (Tratado de Derecho Internacional)* editado inicialmente en 1868, en el cual su Carlos Calvo refiriéndose a la intervención anglo-francesa en el Río de la Plata y la intervención francesa en México, expresó que las mismas habían estado basadas sólo en el pretexto de proteger intereses comerciales privados, y que de acuerdo con el derecho internacional público, la intervención armada de Estados europeos en los

Esas cláusulas prohibitorias continuaron previéndose en el texto de todas las Constituciones posteriores, y solo fue en la Constitución de 1947 cuando la segunda de ellas fue modificada, al transformarse la inmunidad absoluta de jurisdicción en una inmunidad *relativa* (art. 108); regulación que permaneció posteriormente en la Constitución de 1961 (art. 127) y se conservó en la de 1999 (art. 151).<sup>3</sup> Con ella se abrió entonces la posibilidad de que de acuerdo con la naturaleza del objeto del contrato público, se pudieran incorporar cláusulas para permitir la resolución de controversias a la decisión de tribunales arbitrales o de tribunales extranjeros, incluso aplicando la ley extranjera.

Esa previsión incluso, condujo a que antes de que se sancionara la Constitución de 1961, el tema del arbitraje en la contratación administrativa se comenzara a discutir, cuando ante ausencia de previsiones legales que lo regularan, la Procuraduría General de la República comenzó a aceptarlo en los contratos de interés público, pero solo respecto a las discrepancias relativas a cuestiones técnicas. Al mismo tiempo, en 1960, sin embargo, el profesor Antonio Moles Caubet, en un trabajo sobre el “Arbitramento en los Contratos Administrativos,”<sup>4</sup> argumentó a favor de la admisión en forma general de las cláusulas arbitrales en los contratos de interés público; planteamiento respecto del cual unos años después, en 1964, me

---

Estados del Nuevo Mundo no podía aceptarse. A pesar de haberse incluido en la Constitución dicha Cláusula, sin embargo, incluso una década después, se produjo el bloqueo de los puertos venezolanos por las armadas alemana, británica e italiana con el fin de forzar el cobro de la deuda pública que mantenía el país con Alemania, Inglaterra e Italia, conflicto del cual incluso derivó la aplicación en Venezuela de la conocida “doctrina Drago,” que rechazaba el cobro compulsivo de las deudas públicas por los Estados. V. Victorino Jiménez y Núñez, *La Doctrina Drago y la Política Internacional*. Madrid, 1927.

<sup>3</sup> V. sobre este Artículo nuestra propuesta ante la Asamblea Nacional Constituyente, en Allan R. Brewer-Carías, "Propuesta sobre la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción y sobre la cláusula Calvo en los contratos de interés público," en *Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente)*, Vol. I (8-Agosto-8 Septiembre 1999), Fundación de Derecho Público/Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999, pp. 209-233.

<sup>4</sup> V. Antonio Moles Caubet, "El arbitraje en la contratación administrativa," en la *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 20, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1960, p. 22.

permití discrepar, al considerar que en los contratos públicos dichas cláusulas no eran admisibles precisamente porque no existía en el ordenamiento jurídico, en ese momento, norma alguna que autorizara a los órganos del Estado a incluir este tipo de cláusula en los contratos administrativos.<sup>5</sup> Si bien, como lo argumenta Luis Fraga en su libro, el arbitraje es una función jurisdiccional ejercida por jueces privados, teniendo en su rigen una cláusula contractual, consideré que para que el consentimiento del órgano o ente público se considere válido es necesario una previsión legal que le asigne la competencia.

En todo caso, pasaron varios lustros hasta que a finales de la década de los setenta del siglo pasado el tema del arbitraje en la contratación pública comenzó a tener aplicación y aceptación, en particular, en materia de contratos de empréstito público externo, cuando la Procuraduría General de la República comenzó a considerar procedente la incorporación de cláusulas arbitrales en dichos contratos (1977), mediante las cuales el Estado renunciaba a la inmunidad jurisdiccional.<sup>6</sup>

Luego vino la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1986, con la cual se reguló ampliamente el arbitraje en normas que sin duda son también de aplicación a los órganos y entes de la Administración Pública (art. 608 ss.), a raíz de lo cual yo mismo cambie entonces mi posición en la materia, aceptando la posibilidad del recurso al arbitramento en los contratos públicos.<sup>7</sup> El Código, en efecto, permitió expresamente la posibilidad para las partes – incluyendo los entes públicos - de celebrar *acuerdos vinculantes* para

---

<sup>5</sup> V. Allan R. Brewer-Carías, *Instituciones fundamentales del derecho Administrativo y la jurisprudencia venezolana*, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1964.

<sup>6</sup> V. por ejemplo, Alfredo Morles. "La inmunidad de Jurisdicción y las operaciones de Crédito Público", en *Estudios sobre la Constitución, Libro Homenaje a Rafael Caldera*, tomo III. Caracas, 1979, pp. 1701 y ss; y la doctrina de la Procuraduría General de la República, en *20 años de Doctrina de la Procuraduría General de la República 1962-1981*, Caracas, 1984, tomo IV, Vol. 2, pp. 169 y ss)

<sup>7</sup> V. Allan R. Brewer-Carías, *Contratos Administrativos*, Editorial Jurídica Venezolana, 1992.

someter las controversias a tribunales arbitrales, y así excluir la jurisdicción de los tribunales ordinarios (Artículos 608–629).<sup>8</sup>

La previsión del recurso al arbitramento se estableció, además, expresamente en diversas leyes especiales en las cuales se permitió para la solución de controversias, como fue el caso de la Ley sobre el Derecho de Autor (1993), de la Ley de Empresas de Seguro (1994), de la Ley de Protección al Consumidor (1995) y de la Ley Orgánica del Trabajo (1990).<sup>9</sup>

Esa tendencia hacia la aceptación del arbitraje, se reforzó luego con la celebración, entre 1993 y 1998, de múltiples tratados bilaterales de inversión que estipularon el arbitraje internacional para la solución de controversias, y, a partir de 1995, cuando Venezuela ratificó el Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).<sup>10</sup> Posteriormente, Venezuela ratificó otras convenciones internacionales de importancia en el tema como fueron la Convención Interamericana sobre el Arbitraje Internacional y sobre la Eficacia Extraterritorial de las Sentencias y Laudos Arbitrales Extranjeros de 1979,<sup>11</sup> la Convención Interamericana

---

<sup>8</sup> Sobre la importancia y el impacto de la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1986 en cuestiones de arbitraje, V. Víctor Hugo Guerra Hernández. "Evolución del arbitraje comercial interno e internacional," en Irene Valera (Coordinadora), *Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, pp. 42–44; Aristides Rengel Romberg, "El arbitraje comercial en el Código de Procedimiento Civil y en la nueva Ley de Arbitraje Comercial (1998)," en Allan R. Brewer-Carías (Ed.), *Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999; J. Eloy Anzola, "El fatigoso camino que transita el arbitraje," en Irene Valera (Coordinadora), *Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, p. 408

<sup>9</sup> V. Francisco Hung Vaillant, *Reflexiones Sobre el Arbitraje en el Sistema Venezolano*, pp. 90–101; Paolo Longo F., *Arbitraje y Sistema Constitucional de Justicia*, Editorial Frónesis S.A., Caracas, 2004, pp. 52–77; Víctor Hugo Guerra Hernández. "Evolución del arbitraje comercial interno e internacional," *loc. cit.*, pp. 44–46; y en la Sentencia N° 1541 de 2008

<sup>10</sup> V. *Gaceta Oficial* N° 35.685 del 3 de abril de 1995.

<sup>11</sup> V. *Gaceta Oficial* N° 33144 del 15 de enero de 1985

sobre Arbitraje Comercial Internacional de 1975,<sup>12</sup> y la Convención de las Naciones Unidas sobre el Reconocimiento y la Ejecución de Sentencias Arbitrales Extranjeras de 1958 (Convención de Nueva York).<sup>13</sup> Y específicamente en materia de inversiones extranjeras, además, de conformidad con el Régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías, aprobada por decisiones N.º 291 y 292 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (decreto N.º 2095 del 13 de febrero de 1992), se había estipulado en forma general que “se podía utilizar la resolución de controversias o conflictos derivados de la inversión extranjera directa o de inversionistas subregionales o del traspaso de tecnología extranjera, y los mecanismos de jurisdicción o conciliación y arbitraje estipulados en la ley.”<sup>14</sup> Como consecuencia de todo ello, recurrir al arbitraje para la posible resolución de controversias en materia de inversiones se convirtió en una práctica generalizada.

Por otra parte, específicamente en materia de contratación pública, la Ley orgánica sobre concesiones de obras públicas y servicios públicos nacionales (Decreto Ley N.º 138 del 20 de abril de 1994),<sup>15</sup> incluyó un artículo que estableció expresamente que el Ejecutivo Nacional y el concesionario podían acordar que las dudas y controversias que pudieran surgir como resultado de la interpretación y ejecución del contrato de concesión serían tratadas por un tribunal arbitral, para el cual las partes determinarían su composición, competencia, procedimiento y ley aplicable" (artículo 10).

Debe mencionarse el importante Acuerdo del Congreso Nacional de 4 de julio de 1995 dictado en el marco del artículo 5 de la Ley de Nacionalización Petrolera de 1975, que permitió la participación del sector privado en la industria petrolera, en el cual se establecieron las Condiciones para la celebración de las llamadas Asociaciones Estratégicas de la “apertura petrolera”(Convenios de Asociación para

---

<sup>12</sup> V. *Gaceta Oficial* N.º 33170 del 22 de febrero de 1985

<sup>13</sup> V. *Gaceta Oficial* (Extra) N.º 4832 del 29 de diciembre de 1994

<sup>14</sup> V. *Gaceta Oficial* N.º 34930 del 25 de marzo de 1992

<sup>15</sup> V. *Gaceta Oficial* N.º 4719 Extra. del 26 de abril de 1994

la Exploración a Riesgo de Nuevas Áreas y la Producción de Hidrocarburos bajo el Esquema de Ganancias Compartidas),”<sup>16</sup> previéndose expresamente una cláusula arbitral para la solución de controversias en los referidos contratos públicos, que luego daría origen a múltiples decisiones de tribunales arbitrales CIADI.

Es importante destacar que dicha previsión sobre cláusula arbitral fue impugnada por inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia, habiendo sido decidida la acción en septiembre de 1999, declarándose sin lugar la demanda. Así, la Corte Suprema ratificó la constitucionalidad del Acuerdo del Congreso, aceptando la posibilidad de la incorporación de cláusulas de arbitraje en los contratos de interés público conforme al artículo 127 de la Constitución de 1961, que estaba aún vigente en ese momento (equivalente al Artículo 151 de la Constitución de 1999).<sup>17</sup> Esta sentencia fue, sin duda, el precedente más importante sobre el tema del arbitraje en la contratación pública, y sobre el sentido de la

---

<sup>16</sup> V. *Gaceta Oficial* N° 35754 del 17 de julio de 1995

<sup>17</sup> V. *Gaceta Oficial* N° 5382 Extra del 28 de septiembre de 1999. V. la sentencia en Allan R. Brewer-Carías (Compilador), *Documentos del Juicio de la Apertura Petrolera (1996–1999)*, Caracas, 2004 disponible en <http://allanbrewercarias.com/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea3/Content/I,%-202,%2022.%20%20APERTURA%20PETROLERA.%20DOCUMENTOS%20DEL%20JUICIO.pdf> (Biblioteca Virtual, I.2. Documentos, N° 22, 2004), pp. 280–328. La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia confirmó el fallo emitido bajo la Constitución de 1961, que sostenía que el Artículo 151 de la Constitución de 1999 permite la incorporación de normas de arbitraje en contratos de interés público. V. la Sentencia N° 1541 del 2008 y la Sentencia N° 97 del 11 de febrero de 2009 (Interpretación de los Artículos 1 y 151 de la Constitución. Fermín Toro Jiménez, Luis Brito García et al.). Véanse los comentarios de agosto de 1999 que ratifican la Resolución del Congreso que aprueba el Marco del Convenio de Asociación que realicé al rechazar la propuesta constitucional del Presidente Chávez respecto al Artículo 151 de la Constitución, en Allan R. Brewer-Carías "Propuesta sobre la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción y sobre la cláusula Calvo en los contratos de interés público," en *Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente)*, Vol. I (8– Agosto–8 Septiembre 1999), Fundación de Derecho Público/Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999, pp. 220–229

cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción prevista en la Constitución.<sup>18</sup>

Un año antes de haberse dictado dicha sentencia, en todo caso, el tema del arbitraje en la contratación pública ya había encontrado soporte en la Ley de Arbitraje Comercial de 1998<sup>19</sup> (la cual se basó en la Ley Modelo sobre Arbitraje Comercial Internacional de la UNCITRAL),<sup>20</sup> en la cual se incorporó una norma referida específicamente a los “acuerdos de arbitraje” en contratos públicos suscritos por los entes descentralizados de la Administración Pública.<sup>21</sup> El objetivo de la norma fue exigir, para la validez del acuerdo arbitral, “la aprobación de todos los miembros de la Junta Directiva de dicha empresa y la autorización por escrito del ministro

---

<sup>18</sup> V. Juan Carlos Balzán, “El arbitraje en los contratos de interés a la luz de la cláusula de inmunidad de jurisdicción prevista en el artículo 151 de la Constitución,” en *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías,” Los contratos administrativos. Contratos del Estado*, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, Vol. II, Caracas 2006, pp. 349–357; Margot Y. Huen Rivas, “El arbitraje internacional en los contratos administrativos,” en *VIII Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías,” Los contratos administrativos. Contratos del Estado*, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, Vol. I, Caracas 2005, pp. 438–439

<sup>19</sup> V. *Gaceta Oficial* N° 36430 del 7 de abril de 1998. Sobre la Ley V. además Alberto Baumeister Toledo, “Algunas consideraciones sobre el procedimiento aplicable en los casos de arbitrajes regidos por la ley de Arbitraje Comercial,” en Allan R. Brewer-Carías (Ed.), *Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999, pp. 95–98; Allan R. Brewer-Carías, “El arbitraje y los contratos de interés público,” en Allan R. Brewer-Carías (Ed.), *Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999, pp. 167–186; Francisco Hung Vaillant, *Reflexiones Sobre el Arbitraje en el Sistema Venezolano*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2001, pp. 125–130.

<sup>20</sup> V. en general, Arístides Rengel Romberg, “El arbitraje comercial en el Código de Procedimiento Civil y en la nueva Ley de Arbitraje Comercial (1998),” *loc. cit.*, pp. 47 ss.

<sup>21</sup> Específicamente aquellos en los cuales “al menos una de las partes sea una sociedad en la cual la República, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos tengan participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social, o una sociedad en la cual las personas anteriormente citadas tengan participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.”

de tutela."<sup>22</sup> Se trató sin duda de una disposición fundamental, pues constituyó una declaración tácita de aceptación general del arbitraje en la contratación pública, es decir, de la admisión en forma expresa de la posibilidad de incorporar cláusulas arbitrales en los contratos públicos, lo que permitió entonces al autor, Luis Fraga Pittaluga, en 1998, afirmar que "la admisión del arbitraje en el campo administrativo es una tendencia irreversible."<sup>23</sup>

La misma Ley de Arbitraje Comercial, por otra parte, en su artículo 3º, estableció otras dos disposiciones fundamentales en la materia, de particular importancia para la contratación pública, que fueron, primero, el principio de que solo pueden "someterse a arbitraje las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir;" y segundo, el principio de que no pueden someterse a arbitraje "las controversias que directamente conciernan a las atribuciones o funciones de *imperio* del Estado o de personas o entes de derecho público."

En cuanto a la primera previsión, el tema se había regulado con anterioridad en la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1986, en el cual se dispuso que no pueden someterse al arbitraje, las "*cuestiones sobre estado, sobre divorcio o separación de los cónyuges.*" Ello, por supuesto no concierne al Estado ni a los entes

---

<sup>22</sup> V. Véanse sobre este Artículo los comentarios en Allan R. Brewer-Carías, "El arbitraje y los contratos de interés nacional," en Allan R. Brewer-Carías (Ed.), *Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999, pp. 169-204

<sup>23</sup> V. En Luis Fraga Pittaluga, "El arbitraje y la transacción como métodos alternativos de Resolución de conflictos administrativos," en las *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer Carías, La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, Caracas 1998, p. 177. V. además, Allan R. Brewer-Carías, "La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el derecho venezolano," en Jaime Rodríguez Arana, Miguel Ángel Sendín, Jorge E. Danós Oróñez, Jorge Luis Cáceres Arce, Verónica Rojas Montes, Neil Amador Huáman Paredes (Coordinadores), *Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional*, Volúmen II, XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Adrus Editores, Arequipa 2013, pp. 803-830; Víctor Raúl Díaz Chirino, "El mecanismo de arbitraje en la contratación pública," en Allan R. Brewer-Carías (Coord.), *Ley de Contrataciones Públicas*, 2º ed. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2011, pp. 356-357.

públicos ni a los contratos de interés público; pero agregó el artículo 608 que tampoco puede haber arbitraje "sobre los demás asuntos en los cuales no cabe la transacción." Si bien "vincular las materias arbitrables a lo que sea susceptible de transacción," se ha considerado como un anacronismo, ello sin duda tiene importancia para el arbitraje en materia de derecho público, pues de nuevo toca el tema del principio de la legalidad y de la competencia.<sup>24</sup>

Es decir, si una controversia no es susceptible de transacción, no puede ser sometida a arbitraje; y hay que recordar que de acuerdo al Código Civil (art. 1713), la transacción es un contrato mediante el cual, en su parte central, hay recíprocas concesiones, por lo cual es necesario que las partes renuncien a determinadas pretensiones en forma recíproca para poder llegar al contrato. Por eso, para transigir -como lo dice el Código Civil en el artículo 1714 y la Ley de Arbitraje Comercial en el ya citado artículo 3º- se necesita tener capacidad para ello, es decir, capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la transacción, con lo cual, las cosas, derechos o pretensiones que no sean disponibles y sobre las cuales no haya capacidad de disponer, no pueden ser objeto de transacción ni de arbitraje, lo que por supuesto trae una serie de límites en el campo del derecho público.

Específicamente, el arbitraje en el campo del derecho público no puede implicar renunciaciones ni relajamientos de normas en cuya observancia estén interesados el orden público y las buenas costumbres, a lo cual se refiere expresamente el artículo 6 del Código Civil y la propia Ley de Arbitraje Comercial; lo que implica que en materia de derecho público, la competencia de los entes públicos no puede ser objeto de transacción ni por tanto, de arbitraje. Como lo

---

<sup>24</sup> Respecto a esto, en la década de los ochenta, cuando edité mi libro sobre *Contratos Administrativos*, analicé precisamente el tema del recurso del arbitramento en los contratos de interés público vinculado al tema de la transacción, tema sobre la cual en materia tributaria me había ocupado décadas atrás. Véase Allan R. Brewer-Carías, "Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias" en *Revista de Derecho Tributario*, N° 18, Caracas, mayo-junio 1967, pp. 1-36.

dice el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública,<sup>25</sup> la competencia es siempre de ejercicio obligatorio y, por tanto, irrenunciable, indelegable, improrrogable y no puede ser relajada por convención alguna, razón por la cual no puede ser nunca una materia de transacción ni de arbitraje.

Por ello, por ejemplo, como Luis Fraga lo explica en este libro, en materia de arbitraje tributario, el mismo no puede entrañar la renuncia o la celebración de un acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria, es decir, en sus propias palabras: “no tiene efecto alguno sobre el ejercicio de la potestad tributaria, ni constituye quebranto alguno al principio de la legalidad tributaria o a algún otro valor fundamental del Estado de derecho;” lo que implica, por ejemplo, que no podría haber transacción o arbitraje sobre la competencia tributaria, de manera que un órgano público no podría en forma alguna convenir en no fiscalizar, no liquidar o no cobrar un impuesto mediante una transacción.

La otra previsión de particular interés para el arbitraje en la contratación pública establecida en la Ley de Arbitraje Comercial, y que deriva de la anterior, es la destinada a excluir expresamente del arbitraje las cuestiones relativas a la soberanía, es decir, lo que la Ley califica como cuestiones de “imperio” (Artículo 3º, letra b), lo que equivale a decir que las competencias de los entes públicos no pueden ser objeto de arbitraje.

En todo caso, la aceptación del arbitraje para la solución de controversias en contratos del Estado fue reconocida en gran número de sentencias judiciales, siendo una de ellas, la dictada el 15 de junio de 1998 por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en el caso *Industrias Metalúrgicas Van Dam, C.A. vs. República de Venezuela. Ministerio de la Defensa*, en la cual reconoció las cláusulas de arbitraje en contratos públicos, que en este caso tenían objeto militar, para la solución de controversias sobre los

---

<sup>25</sup> V. en *Gaceta Oficial* Extra N° 6.147 del 17 de noviembre de 2014.

"aspectos técnicos" del contrato, excluyendo sin embargo las cuestiones de seguridad y defensa nacional.<sup>26</sup>

De lo anterior resulta, por tanto, que en los lustros anteriores a 1999 ya se identificaba una tendencia a superar la otrora actitud de reticencia respecto de las cláusulas de arbitraje en los contratos públicos y la renuncia relativa a la inmunidad de jurisdicción del Estado; tendencia que se consolidó legislativamente, precisamente a partir de 1999, al inicio del gobierno del Presidente Hugo Chávez, con motivo de la aprobación de una serie de leyes en ejecución de una Ley habilitante de abril de ese año,<sup>27</sup> que autorizó al Presidente de la República no sólo para dictar normas legislativas para "fomentar la protección y la promoción de inversiones nacionales y extranjeras, con el fin de establecer un marco legal para las inversiones y para ofrecer mayor seguridad jurídica" (Artículo 1.4.f); sino que además para "reformular el Decreto Ley sobre concesiones de obras públicas y servicios públicos nacionales para estimular las inversiones privadas" para proyectos existentes o futuros (Art. 1.4.h) y para emitir las medidas necesarias para la explotación de gas, modernizando la legislación en el tema (Art. 1.4.i).

Con base en esta delegación Legislativa, en 1999 se dictó la Ley de Promoción y Protección de Inversiones (Decreto Ley N° 356 de 13 de octubre de 1999),<sup>28</sup> en la cual se establecieron diversos mecanismos de arbitraje, incluyendo el consentimiento expreso del

---

<sup>26</sup> V. en Juan Carlos Balzán, "El arbitraje en los contratos de interés a la luz de la cláusula de inmunidad de jurisdicción prevista en el artículo 151 de la Constitución," *loc. cit* , pp. 333– 335, 349, y en José G. Villafranca, "Precisión jurisprudencial en torno a la inmunidad de jurisdicción en demandas por responsabilidad patrimonial (Comentario a la sentencia de la CSJ–SPA de fecha 30–07–1998)," en *Revista de Derecho Administrativo*, N.º 4, Editorial Sherwood, Caracas 1998, p. 347–360

<sup>27</sup> V. la Ley Orgánica que Autoriza al Presidente de la República para Dictar Medidas Extraordinarias en Materia Económica y Financiera Requeridas por el Interés Público en el *Gaceta Oficial* N° 36.687 del 26 de abril de 1999.

<sup>28</sup> Ley de promoción y Protección de Inversiones (Decreto ley N° 356 de 13–10–1999), en *Gaceta Oficial* N° 5.300 Extra. de 22–10–1999. La Ley fue derogada, y por tanto, el artículo 22 eliminado, mediante la Ley de Inversiones Extranjeras, dictada mediante Decreto ley No. 1438 de 17 de noviembre de 2014, en *Gaceta Oficial* No. 6154 (Extra) de 18 de noviembre de 2014

Estado al arbitraje del Centro CIADI conforme al Artículo 25.1 de la Convención del CIADI. Al analizar dicha Ley en 2005, consideré que con la norma del artículo 22 de dicha Ley, el Estado en realidad había expresado su consentimiento para someter disputas sobre inversiones al arbitraje internacional ante el Centro CIADI, en la forma de una oferta unilateral abierta y escrita formulada a los inversionistas mediante Ley, sujeta a la aceptación igualmente por escrito de estos,<sup>29</sup> pudiendo los mismos a su elección recurrir a los tribunales nacionales.<sup>30</sup> Este criterio, que elaboré posteriormente,<sup>31</sup> sin embargo, cuando fue considerado por algunos tribunales arbitrales del CIADI, no fue acogido,<sup>32</sup> argumentándose en diversos casos que

---

<sup>29</sup> Entre los distintos formularios de consentimiento por escrito de los Estados Contratantes del CIADI, que incluyen la legislación nacional, V. el "Informe de los directores ejecutivos del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados" con fecha 18 de marzo de 1965, en el cual se indica que "[...] un Estado anfitrión puede, en la legislación que promueve las inversiones, ofrecer que las controversias que surgieren de ciertas clases de inversión sean sometidas a la jurisdicción del Centro, y el inversor podrá dar su consentimiento al aceptar la oferta por escrito."

<sup>30</sup> Véase Allan R. Brewer-Carías, "Algunos comentarios a la Ley de Promoción y Protección de Inversiones: contratos públicos y jurisdicción" en *Arbitraje comercial interno e internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Serie Eventos 18, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2005, pp. 279-288

<sup>31</sup> Véase Allan R. Brewer-Carías, "El consentimiento del Estado al arbitraje internacional en la Ley de Promoción y Protección de Inversiones de 1999 y sus vicisitudes," en Jaime Rodríguez Arana y José Ignacio Hernández (Coordinadores), *El Derecho administrativo global y el arbitraje internacional de inversiones Una perspectiva iberoamericana en el marco del cincuenta aniversario del CIADI*, Instituto Nacional de Administración Pública, INAP, Madrid, 2016. pp. 129-195

<sup>32</sup> Ese fue el sentido de las decisiones en este punto, entre otros, en los casos CIADI N° ARB/07/27, *Mobil Corporation, Venezuela Holdings, B.V., Mobil Cerro Negro Holding, Ltd., Mobil Venezuela de Petróleos Holdings, Inc., Mobil Cerro Negro Ltd. and Mobil Venezolana de Petróleos, Inc. vs. República Bolivariana de Venezuela*, decisión en materia de Jurisdicción de 10 de junio de 2010 (Caso Mobil CIADI) (Texto disponible en [http://icsid.worldbank.org/ICSID/FrontServlet?requestType=CasesRH&actionVal=showDoc&docId=DC1510\\_En&caseId=C256](http://icsid.worldbank.org/ICSID/FrontServlet?requestType=CasesRH&actionVal=showDoc&docId=DC1510_En&caseId=C256)); Caso CIADI No. ARB/08/15, *Cemex Caracas Investments B.V. and Cemex Caracas II Investments B.V. vs. República Bolivariana de Venezuela*, decisión en materia de Jurisdicción de 30 de diciembre de 2010 (Caso Cemex CIADI) (Texto disponible en <http://icsid.worldbank.org/ICSID/FrontServlet?requestType=CasesRH&actionVal=showDoc&docId=>

si bien el artículo 22 de la Ley de Inversiones efectivamente contenía una obligación condicional impuesta al Estado de someterse a arbitraje internacional, lo que implicaba que en dicha norma el Estado había expresado su consentimiento, sin embargo, como era posible interpretar gramaticalmente dicha norma en dos formas, ambas válidas; consideraron que no había suficiente evidencia sobre que hubiera sido intención del Estado el someter las controversias al arbitraje internacional. En definitiva, fue por falta de pruebas o evidencias, que los tribunales ICSID declararon que en dichos casos no tenían Jurisdicción para conocer de las controversias.

En 1999, además de dicha Ley de Promoción y Protección Inversiones, también se dictaron otras leyes estableciéndose expresamente el arbitraje en materia de contratación pública, como fue el caso de la Ley de Hidrocarburos Gaseosos,<sup>33</sup> que dispuso que en todas las licencias otorgadas a particulares con el fin de llevar a cabo actividades de exploración y explotación de hidrocarburos gaseosos, se debía considerar incluida una cláusula (aun cuando no estuviese expresada por escrito), que estipulase que "las dudas y controversias de cualquier tipo que pudiesen surgir como resultado de la licencia, y que las partes no pudieran resolver en forma amigable, incluso por arbitraje, serán resueltas por los tribunales competentes de la República, de conformidad con sus leyes, sin la posibilidad de realizar reclamos extranjeros por ningún motivo o causa" (Artículo 25.6.b). En esta forma, la Ley reconoció en forma expresa la posibilidad de someter a arbitraje las controversias sobre

---

=DC1831 En&caseId=C420); y Caso CIADI N° ARB/08/3, *Brandes Investment Partners, LP vs. República Bolivariana de Venezuela*, decisión del 2 de agosto de 2011 (Caso *Brandes* CIADI) (Texto disponible en <http://italaw.com/documents/BrandesAward.PDF>). El texto de todas esas decisiones está publicado en Luisa Estela Morales Lamuño, *Venezuela en el contexto del arbitraje. Jurisprudencia de la Sala Constitucional y Laudos Internacionales relevantes*, Tribunal Supremo de Justicia, Fundación Gaceta Forense, Caracas 2011, pp. 167–225, 239–282, y 347–382, respectivamente

<sup>33</sup> V. Decreto Ley N° 310 del 12 de septiembre de 1999, *Gaceta Oficial* N° 36.793 del 23 de septiembre de 1999

cuestiones relacionadas con las licencias otorgadas por el Estado para la exploración y explotación de los hidrocarburos gaseosos.<sup>34</sup>

Igualmente, en la Ley sobre promoción de la inversión privada bajo el régimen de concesiones,<sup>35</sup> se dispuso que, en los contratos de concesiones públicas, las partes "pueden acordar en el contrato respectivo someter sus controversias a la sentencia del Tribunal Arbitral, del cual las partes determinarán de común acuerdo la composición, competencia, procedimiento y ley aplicable, de conformidad con las normas aplicables en la materia." Esta norma pro arbitraje en un área sensible de los contratos públicos como son las concesiones de obras y servicios públicos, fue reafirmada por un gran número de sentencias dictadas con posterioridad de tribunales venezolanos.<sup>36</sup>

Esas leyes pro arbitraje se dictaron mientras la Asamblea Nacional Constituyente discutía el texto de la nueva Constitución de 1999 en la cual se estableció la obligación general del Estado de

---

<sup>34</sup> V. En igual sentido, por ejemplo, J. Eloy Anzola, "El fatigoso camino que transita el arbitraje," en Irene Valera (Coordinadora), *Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, p. 419 Expresó: "Debemos suponer que fue realizada con la clara intención de admitir el arbitraje como medio de resolución de conflictos en los contratos de exploración y explotación de conformidad con el texto de la constitución... para incentivar la participación de los particulares, que sin duda se sentirán más cómodos buscando justicia ante un tribunal arbitral, sin la necesidad de recurrir a los tribunales locales".

<sup>35</sup> V. Ley Orgánica sobre promoción de la inversión privada bajo el régimen de concesiones, *Gaceta Oficial* N° 5394 Extra. del 25 de octubre de 1999. V. Diego Moya-Ocampos Pancera y Maria del Sol Moya-Ocampos Pancera, "Comentarios relativos a la procedencia de las cláusulas arbitrales en los contratos de interés público nacional, en particular: especial las concesiones mineras," en *Revista de Derecho Administrativo*, N.º 19, Editorial Sherwood, Caracas 2006, p. 174. V. en general respecto a esta Ley, Alfredo Romero Mendoza, "Concesiones y otros mecanismos no tradicionales para el financiamiento de obras públicas", en Alfredo Romero Mendoza (Coord.), *Régimen Legal de las Concesiones Públicas. Aspectos Jurídicos, Financieros y Técnicos*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2000, pp. 28-29

<sup>36</sup> V. por ejemplo, un resumen en Alfredo Romero Mendoza (Coord.), *Régimen Legal de las Concesiones Públicas. Aspectos Jurídicos, Financieros y Técnicos*, , Caracas 2000. pp. 12, 28, 29, 155.

promover el arbitraje para la solución de controversias (art. 258), incorporándose así el arbitraje en la Constitución como un componente más del sistema judicial (Artículo 253); agregándose además, la previsión de que mediante ley debía promoverse “el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos de solución de conflictos;”<sup>37</sup> todo lo cual podía considerarse como la consagración del arbitraje, como un derecho fundamental,<sup>38</sup> en la misma línea cómo se había regulado en la Constitución de 1830.

Es decir, fue el mismo texto de la Constitución el que impuso a todos los órganos del Estado la tarea de promover el arbitraje, y establece la posibilidad de someter las disputas a arbitraje, como un derecho constitucional de todos los ciudadanos, todo lo cual confirmó que ya en 1999 había cesado la cultura de hostilidad hacia el arbitraje. Por el contrario, la Constitución de 1999, las leyes sancionadas por el nuevo Gobierno de 1999, el sistema legal en su totalidad y los instrumentos internacionales de los que Venezuela formaba parte, aceptaban y promovían el arbitraje.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> V. Eugenio Hernández Bretón, “Arbitraje y Constitución. El arbitraje como derecho fundamental,” en Irene Valera (Coordinadora), *Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, pp. 25, 27–28, donde se refiere al reconocimiento del arbitraje como medio alternativo de solución de controversias en la Constitución de 1999, y a la promoción del arbitraje como una obligación constitucional de todos los órganos estatales.; Sentencia N° 1541 de 2008; Tribunal Supremo de Justicia, Sala constitucional, Sentencia N° 186 del 14 de febrero de 2001 (Caso: Impugnación constitucional de los Artículos 17, 22 y 23 de la Ley de Inversiones de 1999, Fermín Toro Jiménez y Luis Brito García).

<sup>38</sup> V. sobre el arbitraje como derecho fundamental, Eugenio Hernández Bretón, “Arbitraje y Constitución. El arbitraje como derecho fundamental”, *loc. cit.*, quien observó que la Constitución de 1830 estableció que el arbitraje es un derecho fundamental de los ciudadanos. En este mismo sentido, V. J. Eloy Anzola, “El fatigoso camino que transita el arbitraje,” en Irene Valera (Coordinadora), *Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, p. 409–410

<sup>39</sup> V. El arbitraje del CIADI continuó siendo incorporado en los tratados bilaterales para la promoción y protección de las inversiones, firmados y ratificados

La tendencia ampliamente favorable hacia el arbitraje generada por los decretos ley emitidos por el Presidente Chávez en 1999 fue ratificada dos años más tarde, en 2001, en un nuevo conjunto de leyes que incluyó el reconocimiento general del arbitraje como un medio de resolución de conflictos; entre las cuales se destacó el Código Orgánico Tributario de octubre de 2001, en el cual se incluyó un reconocimiento general del arbitraje como recurso para la resolución de controversias entre los contribuyentes y el Estado,<sup>40</sup> que es precisamente el objeto del estudio del profesor Fraga en este libro

Posteriormente, también en el año 2001, se admitió en forma general el arbitraje al establecerlo como un recurso de resolución de disputas entre el Estado y los particulares en un sector muy importante y nacionalizado como era el del petróleo, en casos relacionados con la constitución de compañías mixtas para la explotación de actividades primarias de hidrocarburos. El Decreto Ley N° 1510 del 2 de noviembre de 2001, mediante el cual se sancionó la Ley Orgánica de Hidrocarburos<sup>41</sup> en ejecución de una nueva Ley Orgánica Habilitante aprobada por la entonces recién electa Asamblea Nacional en noviembre de 2000,<sup>42</sup> estipuló que en los contratos que celebraran compañías mixtas para la explotación de hidrocarburos debía considerarse incluida, aún sin estar expresa, una cláusula según la cual "las dudas y controversias de cualquier tipo que puedan suscitarse a partir de la ejecución de las actividades y que no llegaren a ser resueltas amigablemente por las partes, incluido el arbitraje," debían ser resueltas por los tribunales (Artículo 34.3.b). Esta norma reconoció en forma expresa por Ley la posibilidad de someter a arbitraje la resolución de disputas que se suscitasen de

---

a partir de 1999. V. por ejemplo el Tratado bilateral de inversión Venezuela-Francia en el *Gaceta Oficial* N° 37896 del 11 de marzo de 2004

<sup>40</sup> V. Artículos 312-326. Código Orgánico Tributario, *Gaceta Oficial* N° 37.305 del 17 de octubre de 2001

<sup>41</sup> V. Ley Orgánica de Hidrocarburos, *Gaceta Oficial* N° 37.323 del 13 de noviembre de 2001

<sup>42</sup> V. Ley Orgánica Habilitante de noviembre de 2000, *Gaceta Oficial* N° 37076 del 13 de noviembre de 2000

actividades del sector de hidrocarburos cuando se formaron las empresas mixtas con inversionistas privados.<sup>43</sup>

Todos estos decretos ley, y leyes sancionadas por la Asamblea Nacional entre 1999 y hasta el 2001, confirmaron entonces, como lo dijo Juan Carlos Balzán, que en Venezuela, "sin duda existía una tendencia legislativa clara hacia la admisión del arbitraje en los contratos relacionados con la actividad comercial en la Administración pública."<sup>44</sup> Por ello igualmente, el profesor Alfredo Morles en 2005 constataba que podía hablarse de una superación de la tradicional hostilidad respecto del arbitraje, expresando que más bien lo que en ese momento había era una actitud favorable hacia el mismo, que ya era objeto de "aceptación prácticamente universal."<sup>45</sup>

Ello fue además confirmado por la Sala Constitucional en la conocida sentencia N° 1.541 de 17 de octubre de 2008,<sup>46</sup> emitida en

---

<sup>43</sup> V. Lo mismo sucedió con la reforma del Estatuto Orgánico para el desarrollo de Guayana, también sancionado por medio del Decreto Ley N° 1531 del 7 de noviembre de 2001, *Gaceta Oficial* N° 5561 Extra. del 28 de noviembre de 2001 y la Ley Orgánica para la prestación de los servicios de agua potable y saneamiento sancionada por la Asamblea Nacional en diciembre de 2001. V. la Ley Orgánica para la prestación de los servicios de agua potable y de saneamiento, *Gaceta Oficial* N° 5568 Extra. del 31 de diciembre de 2001

<sup>44</sup> V. Juan Carlos Balzán, "El arbitraje en los contratos de interés a la luz de la cláusula de inmunidad de jurisdicción prevista en el artículo 151 de la Constitución," *loc. cit.*, p. 299.

<sup>45</sup> V. Alfredo Morles Hernández, "La inmunidad de jurisdicción y las operaciones de crédito público," en *Estudios sobre la Constitución, Libro Homenaje a Rafael Caldera*, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1979, Vol. III, p. 1717; Alfredo Morles Hernández, "Presentación," en Irene Valera (Coord.), *Arbitraje comercial interno e internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2005, pp. 12–13.

<sup>46</sup> V. en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Octubre/1541-171008-08-0763.htm>; y en *Gaceta Oficial* N° 39.055 Noviembre 10, 2008. V. el texto igualmente en Luisa Estela Morales Lamuño, *Venezuela en el contexto del arbitraje. Jurisprudencia de la Sala Constitucional y Laudos Internacionales relevantes*, Tribunal Supremo de Justicia, Fundación Gaceta Forense, Caracas 2011, pp. 53–121. V. sobre la sentencia los comentarios de Tatiana B. de Maekelt; Román Duque Corredor; Eugenio Hernández–Bretón, "Comentarios a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 17 de octubre de 2008, que fija la interpretación vinculante del único aparte del art. 258 de la Constitución de la República," en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y*

respuesta de un recurso de interpretación intentado por el Procurador General de la República, supuestamente del Artículo 258 de la Constitución, el cual en realidad, por su claridad, no requería de interpretación alguna. El recurso, en realidad, lo que buscaba era que la Sala Constitucional interpretara el artículo 22 de la Ley de Inversiones.<sup>47</sup> Como lo destacó J. Eloy Anzola en sus comentarios sobre la sentencia, ello derivaba del hecho de que los representantes de la República al presentar la solicitud de interpretación, "no ocultaron la verdadera intención del recurso" que era obtener "la interpretación de la norma legal en lugar de la constitucional,"<sup>48</sup> buscando que se declarara "que el Artículo 22 de la Ley de Inversiones no preveía dicho consentimiento, " que era "a lo que apunta la sentencia."<sup>49</sup> El resultado fue que la Sala efectivamente dijo lo que el Poder Ejecutivo le pidió,<sup>50</sup> teniendo en cuenta para ello, por

---

*Sociales*, N.º 147, Caracas 2009, pp. 347–368; Eugenio Hernández Bretón, "El arbitraje internacional con entes del Estado venezolano," en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, N.º 147, Caracas 2009, pp. 148–161; Ian A. Laird and Todd J. Weiler (Ed.), *Arbitraje del Tratado de Inversiones y el Derecho Internacional*, Vol. 2, JurisNet LLC 2009, pp. 92–109; Victorino Tejera Pérez, *Arbitraje de Inversiones*, Tesis de maestría, Universidad Central de Venezuela, Caracas 2010, pp. 180–193; Victorino Tejera Pérez, "Las leyes de Inversiones Municipales, ¿Siempre constituyen una oferta unilateral de arbitraje? La Ley de Inversiones venezolana: Un estudio de casos", *loc. cit.*, pp. 92–109; Victorino Tejera Pérez, *Arbitraje de Inversiones*, Tesis de maestría, cit. pp. 180–193

<sup>47</sup> V. Como lo precisó la entonces presidenta de la Sala Constitucional, quien fue ponente de la sentencia: "dicha sentencia fue dictada con ocasión a la interpretación conforme a la Constitución vigente, del artículo 22 de la Ley de promoción y Protección de Inversiones, dada la solicitud formulada por la Procuraduría General de la República y de connotados abogados externos, y vista la necesidad de fijar sus efectos para la procedencia o no del arbitraje, como mecanismo válido para disipar diferencias relativas a la inversión entre la república y los inversionistas extranjeros." V. Luisa Estela Morales Lamuña, *Venezuela en el contexto del arbitraje. Jurisprudencia de la Sala Constitucional y Laudos Internacionales relevantes*, Tribunal Supremo de Justicia, Fundación Gaceta Forense, Caracas 2011, p. 8.

<sup>48</sup> V. J. Eloy Anzola, "Luces desde Venezuela: La Administración de la Justicia no es monopolio exclusivo del Estrado," en *Revista del Club Español de Arbitraje*, N.º 4, 2009, pp. 64, 64

<sup>49</sup> *Ídem*, pp. 73–74

<sup>50</sup> V. Véanse los comentarios sobre la ineficacia de dicha revocación sin reformar la Ley respecto del arbitraje internacional, en Andrés A. Mezgravis, "El estándar de interpretación aplicable al consentimiento y a su revocatoria en el

supuesto, el cúmulo de casos que se habían decidido contra Venezuela en el CIADI para ser resueltos mediante arbitraje con base en el consentimiento expreso dado por el Estado en el artículo 22 de la Ley de Inversiones. A pesar de la desviación de la sentencia, sin embargo, debe reconocerse que la misma, en una especie de “compensación,” en su parte motiva definitivamente reforzó la aceptación general del arbitraje como medio alternativo de administración de justicia en el país.

En todo caso, las críticas a la sentencia por la abusiva interpretación dada sobre el artículo 22 de la Ley de Inversiones no cesaron, habiendo la propia sala Constitucional, de oficio, emitido una "respuesta" a esas críticas,<sup>51</sup> publicando en una forma inusual un *Boletín de Prensa* en su sitio web el 15 de junio de 2009 ("Autor: Prensa TSJ"),<sup>52</sup> en el cual decidió expresar algunas conclusiones sobre el alcance de la sentencia N° 1541 de 2008, sin que nadie lo hubiese solicitado, es decir, sin ningún proceso constitucional o ningún procedimiento en contrario que lo exigiese. Se trató, por tanto, de una especie de aclaratoria de oficio de "sentencia por medio de Boletín de Prensa,"<sup>53</sup> en la cual el Tribunal Supremo hizo

---

arbitraje de inversiones," en Carlos Alberto Soto Coaguila (Director), *Tratado de Derecho Arbitral*, Universidad Pontificia Javeriana, Instituto peruano de Arbitraje, Bogotá 2011, Vol. II, pp. 858–859

<sup>51</sup> V. la entrevista de Carlos Díaz con Luis Britto García en relación con la sentencia de la Sala Constitucional N° 97 del 11 de febrero de 2009: "Perdimos el derecho a ser juzgados según nuestras leyes, nunca las juntas arbitrales foráneas han favorecido a nuestro país," *La Razón*, Caracas 14–06–2009, publicado el 20 de junio de 2009 por Luis Britto García en <http://luisbrittogarcia.blogspot.com/2009/06/tsj-lesiono-soberania.html>

<sup>52</sup> V. en <http://www.tsj.gov.ve/informacion/notasdeprensa/-notasdeprensa.asp?codigo=6941>

<sup>53</sup> V. Luis Britto García, "¡Venezuela será condenada y embargada por jueces y árbitros extranjeros!," en <http://www.aporre.org/actualidad/a80479.html>. Fecha de la publicación: 21 de junio de 2009. V. Allan R. Brewer-Carías, "Comentarios sobre el 'Caso: Consolidación de la inmunidad de jurisdicción del Estado frente a tribunales extranjeros,' o de cómo el Tribunal Supremo adopta decisiones interpretativas de sus sentencias, de oficio, sin proceso ni partes, mediante 'Boletines de Prensa,'" en *Revista de Derecho Público*, No. 118, (abril-junio 2009), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2009, pp. 319-330.

referencia, entre otros temas, precisamente al Artículo 22 de la Ley de Inversiones al “declarar” que:

“Las sentencias [del Tribunal Supremo] eliminan el riesgo que implica interpretar el Artículo 22 de la Ley de Inversiones como una oferta abierta o invitación por parte de Venezuela de someterse a la competencia de otros países, como se ha tratado de explicar en el Foro Internacional, por parte de sujetos con intereses contrarios a los de la República Bolivariana de Venezuela, como es el caso de la gran transnacional del sector de la energía”.

Esta nota de prensa lo que confirmó fue que la sentencia N° 1.541 de 2008 de la Sala Constitucional había sido producto de la influencia política ejercida por el Ejecutivo sobre el Poder Judicial para tratar de reafirmar la posición del Estado en los casos pendientes ante el CIADI. La Sala Constitucional por lo demás, actuó *ultra vires* cuando decidió interpretar el Artículo 22 de la Ley de Inversiones de 1999 ante la solicitud del Gobierno de la República,<sup>54</sup> ya que la Sala Político–Administrativa era la que tenía la competencia exclusiva para interpretar leyes por medio de recursos de interpretación de las mismas. Sin embargo, como se dijo, la Sala procedió a interpretar dicho artículo con la excusa de interpretar el Artículo 258 de la Constitución que no requería interpretación alguna.

En todo caso, el propósito inmediato de tratar de evadir la jurisdicción de los tribunales arbitrales internacionales fue tan claro, que después de las varias decisiones dictadas contra Venezuela, y en virtud de la existencia de otros casos pendientes de ser resueltos ante el CIADI y entre otros tribunales arbitrales internacionales (como los de la Cámara de Comercio Internacional), el 24 de enero de 2012 el gobierno de Venezuela oficialmente denunció la Convención CIADI, retirándose el Estado de la misma en forma irrevocable. Dicho retiró, de acuerdo con el artículo 71 de la Convención, comenzó a surtir

---

<sup>54</sup> V. Allan R. Brewer–Carías, "La Sala Constitucional vs. La competencia judicial en materia de interpretación de las leyes," en *Revista de Derecho Público*, N.º 123, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2010, pp. 187–196.

efectos a los seis meses después de la recepción de la notificación de Venezuela, es decir, el 25 de julio de 2012.

En el Comunicado oficial del gobierno de Venezuela justificando la decisión del país de salirse del Convenio CIADI<sup>55</sup> se mencionó que su ratificación en 1993 había sido efectuada por un “gobierno débil” sin legitimidad popular bajo la presión de sectores económicos tradicionales que supuestamente habían participado en el desmantelamiento de la soberanía nacional de Venezuela, refiriéndose sin duda al Gobierno del Presidente Ramón J. Velásquez (1993–1994).<sup>56</sup>

Al contrario de dicha afirmación, dicho gobierno transitorio del Presidente Velásquez – del cual me honro en haber formado parte - fue uno muy importante que se configuró por designación del Congreso, con el apoyo de todos los partidos políticos, luego de que en junio de 1993 resolviera remover de su cargo al Presidente Carlos Andrés Pérez, a los efectos de completar su período constitucional. Dicho gobierno de transición tuvo la importante misión de asegurar la continuidad del régimen democrático en el país, y particularmente, de la realización exitosa de las elecciones presidenciales que se llevaron a cabo en diciembre de 1993. Dicho gobierno asumió la continuidad de la conducción del Estado en medio de la grave crisis política y económica existente, teniendo para ello toda la legitimidad necesaria derivada de la Constitución. Durante el mismo se adoptaron importantes decisiones en muchos campos,<sup>57</sup> al igual que en material de promoción y protección de inversiones, como fue la firma del Convenio CIADI, de acuerdo con la política general prevaeciente de atraer inversiones internacionales al país.

---

<sup>55</sup> V. el texto del "Comunicado Oficial" en <http://www.noticierodigital.com/2012/01/ramirez-ratifica-salida-de-vene-zuela-del-ciadi/>

<sup>56</sup> En dicho gobierno, el autor de este Prólogo participó como Ministro para la Descentralización.

<sup>57</sup> V. el libro colectivo: *Ramón J. Velásquez. Estudios sobre una trayectoria al servicio de Venezuela*, Universidad Metropolitana. Universidad de Los Andes–Táchira, Caracas 2003

Por otra parte, en el "Comunicado Oficial" del gobierno de Venezuela del 24 de enero de 2012 a los efectos de justificar la salida de Venezuela de la Convención CIADI, también se expresó que el texto del artículo 151 de la Constitución de 1999<sup>58</sup> supuestamente invalidaba en su espíritu y en sus palabras las previsiones de la Convención CIADI, lo que sólo evidenció la más completa ignorancia del gobierno en relación con el sentido y significado de dicha previsión constitucional, en la cual, al contrario, se establece expresamente el principio de la inmunidad relativa de jurisdicción del Estado,<sup>59</sup> siguiendo la tradición constitucional que comenzó en el texto de 1947, y que permite el arbitraje internacional en controversias derivadas de contratos de interés público, excepto cuando por la naturaleza del objeto de los mismos ello fuere improcedente.

En todo caso, la decisión del gobierno de "huir del CIADI"<sup>60</sup> ignorando la importancia de la Convención para atraer inversionistas internacionales, se completó dos años después con la derogación de la propia Ley de Promoción y Protección de Inversiones 1999, al sancionarse la Ley de Inversiones Extranjeras de 2014,<sup>61</sup> en la cual se eliminó el antes mencionado artículo 22.

A partir de esos eventos puede decirse que al país volvió la tendencia a estigmatizar el arbitraje en el derecho público, pasándose a prohibirlo tácitamente en la práctica o a encubrirlo en muchos contratos públicos, hasta que sorpresivamente reapareció de nuevo

---

<sup>58</sup> V. en *Gaceta Oficial* N° 5.908 Extra. de 2-2-2009. Véanse en general los comentarios en Allan R. Brewer-Carías, *La Constitución de 1999 y la Enmienda Constitucional N° 1 de 2009*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2011; y en *Constitutional Law. Venezuela, Supplement 97*, International Encyclopaedia of Laws, Kluwer, Belgium 2012

<sup>59</sup> V. en general, Tatiana B. de Maekelt, "Inmunidad de Jurisdicción de los Estados," en *Libro Homenaje a José Melich Orsini*, Vol. 1, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1982, pp. 213 ss.

<sup>60</sup> V. James Otis Rodner, "Huyendo del CIADI," en *El Universal*, Caracas February 7, 2012, y en <http://www.eluniversal.com:80/opinion/120207/huyendo-del-ciadi>

<sup>61</sup> Dictada por Decreto ley No. 1438 de 17 de noviembre de 2014, en *Gaceta Oficial* No. 6154 (Extra) de 18 de noviembre de 2014.

como política general en 2020 promovida por el Estado en una llamada “Ley Constitucional” (figura por demás inexistente en el ordenamiento constitucional venezolano, conforme al cual el único órgano con competencia para sancionar leyes es la Asamblea Nacional),<sup>62</sup> denominada *Ley antibloqueo para el desarrollo nacional y la garantía de los derechos humanos*,<sup>63</sup> dictada por la inconstitucional y fraudulenta Asamblea Nacional Constituyente.

Mediante este instrumento, con el objeto de obtener “recursos adicionales” (art. 18), el gobierno supuestamente definió la implementación de un “cambio” de política económica consistente en desestatizar, desnacionalizar y privatizar indiscriminadamente y en secreto, la economía, y realizar nuevas negociaciones de financiamiento público, para supuestamente atender necesidades en el país; pero todo ello, subvirtiendo totalmente el ordenamiento jurídico, el cual conforme a las previsiones de la llamada Ley podría ser “desaplicado” sin límites por el Ejecutivo Nacional.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Véase sobre ello, Allan R. Brewer-Carías, *Usurpación Constituyente 1999, 2017. La historia se repite: una vez como farsa y la otra como tragedia*, Colección Estudios Jurídicos, No. 121, Editorial Jurídica Venezolana Internacional, 2018.

<sup>63</sup> Véase en *Gaceta Oficial* No.6.583 Extra. de 12 de octubre de 2020. Véanse comentarios críticos sobre la Ley en Alejandro González Valenzuela, “Ley Antibloqueo: Hacia el deslinde definitivo con la Constitución y el Estado de derecho,” *Bloque Constitucional*, 12 de octubre de 2020, disponible en: <https://bloqueconstitucional.com/ley-antibloqueo-hacia-el-deslinde-definitivo-con-la-constitucion-y-el-estado-de-derecho/>; José Guerra, en “Ley Antibloqueo es un golpe de Estado,” reseña de Enrique Meléndez, en *La Razón*, octubre 2020, disponible en: <https://www.larazon.net/2020/10/jose-guerra-ley-antibloqueo-es-un-golpe-de-estado/>; y en *Acceso a la Justicia ONG*, “Ley Antibloqueo de la írrita Constituyente en seis preguntas,” en *Acceso a la Justicia*, 16 de octubre de 2020, disponible en: <https://www.accesoalajusticia.org/ley-antibloqueo-de-la-irrita-constituyente-en-seis-preguntas/>

<sup>64</sup> Véase sobre ello Allan R. Brewer-Carías, “El último golpe al Estado de derecho: una “ley constitucional” “antibloqueo” para rematar y repartir los despojos de la economía estatizada, en un marco secreto y de inseguridad jurídica basado en la “inaplicación” discrecional de leyes por parte del Ejecutivo Nacional,” *New York*, 14 de octubre de 2020. Disponible en: <http://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2020/10/2131.-BREWER.-ULTIMO-GOLPE-AL-ESTADO-DE-DERECHO.-LEY-ANTIBLOQUEO.-18OCT-2020.pdf>

Entre las políticas que se definen en la Ley está la de *protección de la inversión extranjera*, disponiéndose en su artículo 34 que en los contratos públicos que celebre el Estado Para ello se pueden suscribir “cláusulas” de “resolución de controversias,” entre las cuales está, sin duda, la figura del arbitraje, y particularmente, del arbitraje internacional, incluso sin necesidad de que se tengan que agotar los recursos internos para poder acudir al arbitraje, como se había propuesto en el “Proyecto” de Ley que se sometió a consideración de la Asamblea Nacional Constituyente.<sup>65</sup>

En todo caso, en medio del vaivén que históricamente se puede apreciar en relación con el arbitraje en el derecho público, sin duda, el mismo es un efectivo mecanismo alternativo de resolución de conflictos que tiene que seguir abriéndose camino, incluso en sectores que otrora estaban vedados, como es el caso no solo de la contratación pública sino por ejemplo de los conflictos relacionados con la aplicación de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), tanto a nivel interno como internacional. El arbitraje tributario, por el cual tanto ha abogado y tanto ha estudiado Luis Fraga Pittaluga, como se aprecia de este libro que tengo el honor de prologar, es sin duda un mecanismo alternativo de resolución de conflictos que tiene que continuar desarrollándose. Y si bien es cierto, como lo explica el autor, que “desde hace mucho tiempo existe una decidida tendencia hacia la aceptación de los medios alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario,” también es cierto que incluso, con las disposiciones del Código Orgánico Tributario, el mismo no ha logrado consolidarse como el autor hubiera querido.

En tal sentido, este libro es un aporte más de Fraga, pero en este caso fundamental, para la comprensión y el desarrollo de la institución, para lo cual ha enriquecido acertadamente la bibliografía jurídica sobre el tema con importantes referencias al derecho

---

<sup>65</sup> V. sobre ello Allan R. Brewer-Carías, “Proyecto de ley antibloqueo: una monstruosidad jurídica para desaplicar, en secreto, la totalidad del ordenamiento jurídico,” New York, 4 de octubre 2020. Disponile en: <https://bloqueconstitucional.com/efectos-del-informe-de-la-mision-internacional-independiente-sobre-violaciones-a-los-derechos-humanos-en-venezuela-en-relacion-con-el-estado-de-derecho-y-las-elecciones/>

comparado, que muestran, como es el caso de Portugal, cómo la institución puede dar los frutos efectivos esperados.

New York noviembre de 2020



## PREFACIO

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

Pero más allá de los ámbitos *naturales* del arbitraje, este mecanismo alternativo de resolución de conflictos empieza a abrirse camino en otros sectores que antes le estaban vedados. Ese es el caso de los conflictos relacionados con la aplicación de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), tanto a nivel interno como internacional. Desde hace mucho tiempo existe una decidida tendencia hacia la aceptación de los medios alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario, tal como lo sugieren los estudios precursores realizados por FERREIRO LAPATZA<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J. “Arbitraje sobre relaciones tributarias”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p.265.

FRANCESCO MOSCHETTI<sup>2</sup>, FALCÓN Y TELLA<sup>3</sup>, ZORNOSA PÉREZ<sup>4</sup>,  
BLASCO MARTÍNEZ<sup>5</sup>, ROMAN SEER<sup>6</sup>, ATCHABAIAI<sup>7</sup>, NAVARRINE Y

---

<sup>2</sup>Señala MOSCHETTI que el modelo soberanía-sujeción es inaceptable en un ordenamiento democrático, no es idóneo para luchar contra la evasión y causa hipertrofia del contencioso. MOSCHETTI, F. "Las posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y los contribuyentes". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996

<sup>3</sup> El profesor español RAMÓN FALCÓN Y TELLA, expresa que la utilización de las técnicas arbitrales es una preocupación de vieja data en cuanto concierne a la solución de controversias derivadas de la aplicación de tratados para evitar la doble imposición. Cita al efecto el *convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas*, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990. Él señala que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos. Lo que suelen excluir todos los ordenamientos jurídicos, y el nuestro no es la excepción, es que se disponga del crédito tributario sin que la ley lo prevea o que se otorgue, como dice el profesor español, una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público. FALCON Y TELLA, R. "El arbitraje tributario". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.257-260.

<sup>4</sup> Este autor señala que: "...la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley, y que la aplicación de las leyes pueda concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación difícilmente admiten soluciones unívocas. Siendo ello así -dice- el sometimiento de la Administración a la ley no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes". ZORNOZA PÉREZ, J. "Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p.167.

<sup>5</sup> BLASCO MARTÍNEZ, G. "Convención y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad o de contabilidad incompleta". *Alternativas convencionales en el Derecho tributario. XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003.

<sup>6</sup> SEER, R. "Contratos transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996

<sup>7</sup> ATCHABAIAI, A. "Arbitraje e impuestos". *Tributum Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*. San Cristóbal, 1997, No. III, p.95.

ASOREY<sup>8</sup> y en Venezuela por BÓVEDA<sup>9</sup>, SANTANA JANSEN<sup>10</sup>, SIBLEZ VISO<sup>11</sup>, BLANCO-URIBE QUINTERO<sup>12</sup>, BURGOS IRAZÁBAL<sup>13</sup>, DÍAZ-CANDIA<sup>14</sup>, RUAN SANTOS<sup>15</sup>, y nosotros<sup>16</sup>. Cada vez con más frecuencia se reivindica la posibilidad del arbitraje tributario y se derrumban algunos de los mitos creados en torno al mismo. Veremos más adelante cómo ya existen propuestas concretas y detalladas de

---

<sup>8</sup> En tal sentido NAVARRINE y ASOREY sostienen que como consecuencia del fenómeno de privatización que afecta todo el Derecho Público, el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia, siendo los tribunales arbitrales la única respuesta frente a esa evolución, en la cual la materia impositiva luce como la de mayor riqueza para ser arbitrable. NAVARRINE, C-ASOREY, R. *Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias*. La Ley, Buenos Aires, 1992.

<sup>9</sup> BÓVEDA, M. "El arbitraje tributario en el derecho venezolano". *El contencioso tributario hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas 2004, Tomo I.

<sup>10</sup> SANTANA JANSEN, A. "La inoperatividad del arbitraje tributario en detrimento del derecho del contribuyente a gestionar estratégicamente sus controversias fiscales." *Patologías del Sistema Tributario Venezolano. Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019.

<sup>11</sup> SIBLESZ VISO, R. "El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No. 153.

<sup>12</sup> BLANCO-URIBE QUINTERO, A. "La conciliación, el arbitraje y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos". *El arbitraje en la práctica*. Colección Cuadernos de Arbitraje, Cámara de Comercio de Caracas, Centro de Arbitraje, Caracas, 1998, No.2.

<sup>13</sup> BURGOS IRAZÁBAL, R. "Breves reflexiones sobre el Arbitraje Tributario especialmente lo relativo a las peculiaridades que presenta el Recurso de Nulidad contra el Laudo con base al numeral 1o del artículo 325 del Código Orgánico Tributario". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004, No. 102.

<sup>14</sup> DÍAZ-CANDIA, H. "Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela" *Arbitraje. Revista de arbitraje comercial y de inversiones*. Madrid, Iprolex, S.L., Madrid, 2014, volumen VII, 2014(3)pp. 745-67

<sup>15</sup> RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los acuerdos procedimentales*. Trabajo de incorporación como "Individuo de Número" a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. ACIENPOL, Caracas, 2004.

<sup>16</sup> FRAGA PITTALUGA, L. "Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria". *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999 / *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. Editorial Torino, Caracas, 2000 / "El arbitraje tributario". *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT-Livrosca, Caracas, 2001/ "El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano". *XXII Jornadas de Derecho Tributario*. ILADT, Quito, 2004.

entes multilaterales, para que el arbitraje tributario sea una herramienta efectiva en el plano internacional, y al menos dos experiencias probadamente exitosas de aplicación del arbitraje tributario en el derecho interno de otros países.<sup>17</sup>

Venimos abogando por el arbitraje tributario en Venezuela desde hace más de dos décadas, cuando publicamos un estudio al respecto en el Libro Homenaje a nuestro querido y recordado maestro JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO. En la presentación del libro, dice el profesor JESÚS SOL GIL: “El tema de la ‘Aproximación hacia el Estudio del Arbitraje en Materia Tributaria’ preparado por el Dr. Luis Fraga Pittaluga, constituye el primer estudio que se publica en Venezuela sobre el arbitraje en esta rama del derecho, y seguro estamos constituirá una base para el desarrollo de una nueva forma de dirimir los conflictos entre los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.”<sup>18</sup> Con el apoyo del ex Superintendente Nacional Tributario, profesor ELÍAS ELJURI, y la participación y apoyo de los doctores TOMÁS ENRIQUE CARRILLO-BATALLA y HUMBERTO ROMERO-MUCI, participamos en la redacción de las normas sobre arbitraje tributario que serían incorporadas en el reforma del Código Orgánico Tributario de 2001, las cuales, lamentablemente, fueron modificadas de manera importante por la Asamblea Nacional. Tuvimos luego el honor de llevar la relatoría nacional a las XXII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Quito, Ecuador, en 2004, uno de cuyos temas fue dedicado precisamente al arbitraje tributario.<sup>19</sup>

En aquellas Jornadas, se llegó a las siguientes conclusiones y recomendaciones:

---

<sup>17</sup> VICENTE-ARCHE COLOMA, P. “El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento jurídico español” *Revista de Finanças publicas e direito fiscal*. Portugal, 2018, No. 3/4.

<sup>18</sup> SOL GIL, J. “Presentación”. *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

<sup>19</sup> FRAGA-PITTALUGA, L. "El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano". XXII Jornadas de Derecho Tributario. ILADT, Quito, 2004.

“1. Se recomienda a los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.

2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos.

3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente del arbitraje.

4. Como una propuesta de procedimiento, sin que los métodos consensuales sean forzosamente previos al arbitraje, cabe asegurar que es conveniente, acudir a ellos en forma previa y que el arbitraje debe considerarse la culminación de las gestiones realizadas por las partes para dar fin a sus discrepancias.

5. La denominación de arbitraje tributario debe reservarse exclusivamente para la técnica de solución de controversias en materia tributaria consistente en someter la decisión de un diferendo a un órgano no perteneciente a la jurisdicción ordinaria estatal, cuyo laudo tiene la misma fuerza que una sentencia

(...)

11. Es aconsejable contemplar el arbitraje para diferendos que se produzcan en materia tributaria entre entes públicos, en países de régimen federal o de régimen unitario descentralizado en donde coexisten potestades tributarias o de creación, las cuales pueden entrar en colisión.

12. Los Estados deben tener la posibilidad de llegar a un acuerdo amigable, dentro de un plazo razonablemente breve, antes de poder acudir al arbitraje.

13. El arbitraje internacional obligatorio para resolver las controversias que plantean la interpretación, aplicación y cumplimiento de tratados tributarios debe ser el método habitual para zanjar estas cuestiones por ser un mecanismo imparcial y especializado, que infunde seguridad y confianza.

Los contribuyentes deben tener el derecho de instar y coadyuvar en el procedimiento arbitral tributario.

14. Los laudos arbitrales deben ser obligatorios para las autoridades fiscales y para el contribuyente, con autoridad de cosa juzgada.

15. El arbitraje tributario internacional debe confiarse a tribunales arbitrales, integrados por personas independientes, de notoria competencia en materia tributaria.

16. El procedimiento arbitral debe ser flexible, y el tribunal debe tener la facultad de establecer sus reglas, respetando las del debido proceso.

17. Los tribunales arbitrales fallarán en derecho, fundarán sus laudos y aplicarán el Tratado en cuestión, así como los principios y disposiciones de Derecho Internacional aplicables a la materia.

18. Del mismo modo que sucede en el derecho interno, cuando se inste el arbitraje internacional, deberá preverse la suspensión del ingreso de la deuda tributaria respetando las debidas garantías cautelares.”<sup>20</sup>

Lamentablemente, hemos avanzado poco o casi nada desde entonces, a pesar de ser el primer país de Latinoamérica que incorporó en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001<sup>21</sup>, normas expresas sobre el arbitraje tributario. Son varias las razones de este fracaso, pero una de las más preocupantes es la incorrecta interpretación de ciertos conceptos que son claves para entender qué

---

<sup>20</sup> <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

<sup>21</sup> Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

es el arbitraje y por qué su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario no sólo es perfectamente posible, sino que sería de una utilidad inconmensurable, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias. En este sentido, no podemos compartir la posición de BURGOS IRAZÁBAL quien afirma: “He de concluir, desde mi humilde parecer al respecto, que por no haber en materia tributaria transacción posible, mucho menos puede existir arbitraje, puesto que la función jurisdiccional de los jueces idóneos e imparciales no dependientes de las partes en conflicto es insustituible cuando la disputa versa sobre materias que son del estricto “Orden Público” de lo contrario quebrantaría la Teoría General del Tributo y los Principios Tributarios en virtud de que la inconstitucionalidad de fondo arrastra a la forma, desde una posición iusnaturalista claro está, aunque bajo el subterfugio legal, tales figuras sean permitidas. Además, el arbitraje tributario desde su génesis sería nulo, puesto que si las materias tributarias no son susceptibles de transacción, por todo lo antes expuesto, tampoco pueden ser objeto de arbitraje y en acatamiento del ordinal 2o del artículo 325 del C.O.T.10 estarían viciadas de nulidad absoluta.”<sup>22</sup>

Dedicaremos las líneas que siguen a demostrar, una vez más, que estas afirmaciones no son correctas, pues el arbitraje no implica quebranto alguno al orden público, ni a la imposibilidad de renuncia al ejercicio de las potestades y competencias tributarias, ni mucho menos a la “teoría general del tributo” o a los “principios tributarios”.

---

<sup>22</sup> BURGOS IRAZÁBAL, R. “Breves reflexiones sobre el Arbitraje Tributario especialmente lo relativo a las peculiaridades que presenta el Recurso de Nulidad contra el Laudo con base al numeral 1o del artículo 325 del Código Orgánico Tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004, No. 102., pp. 40-41.



## PRIMER PARTE

### EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO. VENEZUELA *À L'AVANT-GARDE*

#### I. SOBRE EL ARBITRAJE EN GENERAL

##### *1. Concepto*

Se ha señalado que: "No es el arbitraje una institución en el estudio de la cual se pueda entrar utilizando, como base firme, el apoyo de una definición"<sup>23</sup>; aun aceptando esta afirmación y persuadidos de las dificultades que supone la construcción de cualquier concepto, nos parece útil ofrecer al menos una definición descriptiva del arbitraje, para perfilar en forma general sus elementos fundamentales. El arbitraje es una institución jurídica muy antigua que nace casi desde el mismo momento en que el hombre comienza a vivir en sociedad. En el lenguaje común el arbitraje evoca la acción o facultad de arbitrar, la cual a su vez sugiere el hacer que se cumplan unas reglas preestablecidas para la resolución de diferencias entre dos o más personas. Desde tiempos inmemoriales el hombre ha buscado someter sus conflictos a la sabia y justa decisión de un tercero imparcial (*auctoritas*)<sup>24</sup> que asegure la solución más equitativa para

---

<sup>23</sup> OTTOLENGHI, M.A. "Conceptos Fundamentales para la construcción del instituto arbitral". *Revista de Derecho Procesal*, Buenos Aires, 1943, No. II, pp.155 y ss.

<sup>24</sup> Dice BERTRAND DE JOUVENEL que la *auctoritas* es un fenómeno más antiguo que la propia organización del Estado (*potestas*), en cuanto que representa el ascendente natural del hombre sobre el hombre y se convierte en el principio de

los contendientes. Ya las Leyes de Partidas decían: "Contiendas tienen entre sí los hombres algunas veces y las ponen en manos de avenidores, y la carta de aveniencia llámanla compromiso".<sup>25</sup>

Este deseo de alcanzar la justicia confiando la resolución de la disputa a un tercero imparcial, es el origen de la heterocomposición, la cual, a su vez, tiene dos vertientes con muchos puntos de contacto, pero también con notables diferencias. Si se tiene en cuenta, como nos advierte GOZAÍNI<sup>26</sup>, que la vida misma de la jurisdicción proviene de la autodeterminación de los hombres, que al organizarse para vivir en sociedad deciden entregar al Estado la potestad de tutelar los conflictos intersubjetivos, resultará entonces que entre esta institución y el arbitraje, no existe diferencia alguna.

En todo caso, el arbitraje puede describirse como un medio alternativo de resolución de disputas al que pueden acudir voluntariamente las partes para pactar que sus conflictos intersubjetivos de intereses, sean estos actuales o futuros, sean resueltos no por un juez estatal sino por árbitros, por jueces privados designados por cada una de las partes y quienes, aplicando el derecho o la equidad, según lo hayan decidido las partes, resolverán la disputa de manera definitiva y vinculante, mediante una decisión denominada laudo arbitral, la cual tendrá la eficacia de la cosa juzgada<sup>27</sup>.

## **2. Características**

De la definición ofrecida en el epígrafe precedente, pueden obtenerse las principales características del arbitraje:

---

todas las organizaciones y de todos los progresos. DE JOUVENEL, B. *A la reserche du bien politique*. París, 1955.

<sup>25</sup> *Ib.* pp.113 y 114.

<sup>26</sup> GOZAÍNI, O. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Depalma, Buenos Aires, 1995, p.114.

<sup>27</sup>Según GOZAÍNI: "Se trata pues de una técnica a través de la cual se tratan de resolver extrajudicialmente las diferencias que intercedan en las relaciones entre dos o más partes, a cuyo fin se acuerda la intervención de un tercero para que las dirima". GOZAÍNI, O. *O.c.*, p.17.

(i) Es un procedimiento para resolver disputas legales, alternativo al judicial al que deciden acudir las partes en forma voluntaria, nunca forzada.

El arbitraje comparte muchas de las características del proceso, entendiendo por este último un cauce formal dentro del cual se desarrollan una serie coordinada de actos concatenados entre sí bajo el principio de la preclusividad, en los cuales intervienen los sujetos procesales, con la finalidad esencial de solucionar judicialmente los conflictos intersubjetivos de intereses a través del acto final que resuelve la *litis*, dictado por un órgano imparcial inserto en la administración de justicia, garantizando así la continuidad pacífica de las relaciones sociales.<sup>28</sup>

Sin embargo, el proceso arbitral no transcurre dentro de la administración de justicia estatal ni es presidido por un juez estatal, lo cual marca ya una diferencia bien importante. Por otra parte, las reglas que orientarán el procedimiento pueden ser establecidas por las partes y ser, en consecuencia, bastante flexibles, sin que ello suponga alterar la igualdad de medios de ataque y defensa de los contrincantes. Finalmente, mientras el proceso ordinario es el medio legal -y obligatorio en muchos casos- para resolver conflictos de intereses entre sujetos de derecho, el arbitraje nace de un pacto, de un contrato preexistente a la *litis* o concomitante con ésta. Si no hay sometimiento voluntario al arbitraje, no hay arbitraje.

(ii) Las disputas susceptibles de someterse a arbitraje, son aquellas que se refieren a derechos susceptibles de disposición por las partes, es decir, sobre las cuales podría celebrarse una transacción.

Con anacrónico anclaje en la tesis contractualista, se sigue admitiendo que sólo aquellas materias con respecto a las cuales las partes pueden disponer libremente, pueden ser objeto de arbitraje. Este principio lo remarca con toda claridad la Ley de Arbitraje

---

<sup>28</sup> FRAGA PITTALUGA, L. *La terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes. Perención de la instancia y desistimiento*. Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1996, p.10.

Comercial<sup>29</sup> en cuyo artículo 3 se dispone que: "Podrán someterse a arbitraje las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir". Si la materia sometida a arbitraje no es disponible y si una de las partes que lo celebran no tiene capacidad de disposición, el laudo que ponga fin al proceso arbitral puede ser anulado, tal como lo establece el artículo 44, letras a) y f) de la Ley de Arbitraje Comercial; más adelante veremos que lo propio ocurre en el ámbito del arbitraje tributario, aunque en este último caso, al estar el arbitraje explícitamente autorizado por la ley, es inconveniente e innecesario subordinar la arbitrabilidad a las materias que pueden ser objeto de transacción.

En todo caso, el que el arbitraje requiera que el objeto litigioso sea transable y que, además, exista la capacidad para transigir, no debe llevar a confundir el arbitraje con la transacción. Como se sabe, esta última es un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual (art. 1.713 Código Civil Venezolano<sup>30</sup>). Como se ve, la transacción es un acuerdo de concesiones recíprocas, que estatuye la solución misma de la disputa. En cambio, el arbitraje, aunque supone también un acuerdo de voluntades para someterse al mismo, no lleva consigo concesiones recíprocas que solucionan una controversia, sino un mecanismo por el cual se persigue arribar a dicha solución, la cual no es alcanzada por las partes, sino establecida por un tercero a quienes éstas han confiado la decisión del pleito y que ha sido investido de *auctoritas* por la ley.

Atar las materias arbitrables a lo que sea susceptible de transacción, es un anacronismo que deriva de seguir viendo al arbitraje como un contrato para resolver controversias, y no como lo que es, es decir, como función jurisdiccional provista por jueces no estatales, pero que actúan en ejercicio de una atribución que en nuestro país les confiere la propia Constitución, al incluirlos en el sistema de la administración de justicia. El contrato se circunscribe a escoger el arbitraje como método de resolución de disputa, a indicar

---

<sup>29</sup> Gaceta Oficial No. 36.430 del 7 de abril de 1998.

<sup>30</sup> Gaceta Oficial No.2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982.

el derecho aplicable por los árbitros, el lugar del arbitraje, el idioma, el número de árbitros, si el arbitraje será independiente o institucional, el centro que lo administrará si fuere el caso y en consecuencia el reglamento aplicable para conducir el procedimiento. Todas estas determinaciones son importantísimas, pero no son parte del arbitraje en sí mismo, sino de un estadio previo en el cual se selecciona este medio alternativo como cauce para la resolución de la disputa. Una vez instalado el tribunal arbitral, comienza el arbitraje y por lo tanto, se inicia la administración de justicia y allí nada tiene que ver la transacción porque, insistimos, los árbitros aplican el derecho objetivo al caso concreto, tal cual como lo haría un juez estatal, sin forzar a las partes a otorgarse recíprocas concesiones, o mejor dicho, a disponer de sus derechos en forma alguna.

En este sentido nos parece genial la regulación colombiana<sup>31</sup>, donde se fija como materia arbitrable no sólo aquella que tenga que ver con derechos disponibles por las partes en conflicto, sino también las que sean autorizadas por la ley; con lo cual la vinculación entre el arbitraje y la transacción resulta superada, pues independientemente de la disponibilidad del derecho en disputa, el arbitraje es posible en ámbitos donde no existe tal disponibilidad pero hay una autorización expresa del legislador para acudir a este medio alternativo de resolución de disputas.

(iii) La disputa es resuelta aplicando el derecho o la equidad, según las partes quieran árbitros de derecho o arbitradores (*ex aequo et bono*).

En cuanto a la norma aplicable para resolver la *litis*, existe en el arbitraje una *summa divisio* entre el arbitraje de equidad y el de derecho. En el arbitraje de equidad los árbitros, en este caso arbitradores, deciden la controversia planteada de acuerdo con su leal saber y entender de lo que en el caso concreto es la solución *justa*, sin importar qué establecen al respecto las normas jurídicas. En este

---

<sup>31</sup> *Vid.* Ley No. 1563 de 2012, por medio de la cual se expide el “Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones.” [www.secretariassenado.gov.com](http://www.secretariassenado.gov.com)

tipo de arbitraje es manifiesta la importancia de que la materia arbitrable sea disponible por las partes, vale decir, que no sea de orden público. En cambio, en el arbitraje de derecho, los árbitros, en este caso de derecho, deben aplicar la ley para la solución del conflicto de que se trate, tal como si fueren jueces estatales.

(iv) La disputa la resuelven terceros imparciales escogidos por las partes, que no son jueces estatales, pero que actúan con el mismo poder que éstos en el sentido de que su decisión es equivalente a una sentencia, pues es definitiva, vinculante e inapelable.

El arbitraje es planteado y conducido por ante los árbitros, quienes tienen la facultad de resolver el conflicto que les ha sido sometido a consideración en forma definitiva y con carácter vinculante para las partes. En este sentido se dice que la decisión de los árbitros tiene *auctoritas* porque es obligatoria y vinculante para las partes, del mismo modo y con la misma intensidad que lo sería una sentencia definitivamente firme con autoridad de cosa juzgada. Esta es una de las circunstancias que ha dado sustento a la tesis de acuerdo con la cual el arbitraje supone el ejercicio de la función jurisdiccional. No obstante, los árbitros carecen de *potestas* porque ellos no tienen capacidad para ejecutar forzosamente sus decisiones. Esto último es lo que ha llevado a otro grupo de la doctrina a criticar la tesis jurisdiccionalista, señalando que la función jurisdiccional no sólo comprende la facultad de juzgar, sino también de ejecutar lo juzgado. Pero ese argumento nos parece débil puesto que en no pocas ocasiones el juez que ejecuta no es el juez de fondo, y eso no permite sostener que en ese caso el juez de fondo no ha ejecutado función jurisdiccional, porque sólo juzgó pero no ejecutó lo decidido.

En todo caso, lo importante en este punto es tener en cuenta que los árbitros, sin ser jueces y, por tanto, sin tener el carácter de servidores públicos, administran justicia como si fueran jueces estatales.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Sobre el particular la doctrina ha señalado: “que la decisión arbitral ostenta todas las notas esenciales de la cosa juzgada, tales como la obligatoriedad, ejecutoriedad, imperatividad...y que si bien es cierto que los árbitros no ejercen

(v) Lo que es sometido a arbitraje no puede ya ser sometido al juez estatal, es decir, la disputa queda excluida del conocimiento de la jurisdicción ordinaria.

La escogencia del arbitraje como mecanismo para resolver la controversia surgida entre las partes, supone que el juez estatal pierde jurisdicción sobre el asunto correspondiente. Muy clara en este sentido es la Ley de Arbitraje Comercial al señalar en su artículo 5 que: "El acuerdo de arbitraje es exclusivo y excluyente de la jurisdicción ordinaria". Por tanto, ante la existencia de un convenio arbitral, si cualquiera de las partes lleva el asunto debatido a la jurisdicción ordinaria, la otra está habilitada para oponer la cuestión previa de la falta de jurisdicción prevista en el numeral 1 del artículo 346 del Código de Procedimiento Civil.<sup>33</sup>

### 3. *Naturaleza jurídica*

La determinación de la naturaleza jurídica del arbitraje constituye el problema de mayor interés entre los muchos que esta institución suscita, no porque difícilmente se puede estudiar una institución sin antes partir de su naturaleza jurídica, sino porque de situar el arbitraje dentro del derecho privado y del campo civil a verlo como una institución jurisdiccional, enclavada en el área del derecho procesal, las diferencias que se deriven habrán de resultar de muy diversos órdenes.<sup>34</sup>

En este sentido, las dos principales tendencias que tratan de explicar la naturaleza jurídica del arbitraje son las tesis *contractualistas*, que representan la concepción privada o privatista del arbitraje, y las tesis *jurisdiccionalistas* que destacan las notas publicistas del arbitraje.

---

*potestas*, sí que gozan de *auctoritas*" GIMENO SENDRA, V. *Derecho Procesal*. T.I., Valencia, 1990, p. 660.

<sup>33</sup> Gaceta Oficial No. 4.209 Extraordinario del 18 de septiembre de 1990.

<sup>34</sup> OTTOLENGHI, M. A. "Conceptos fundamentales...*Cit.*, p. 161.

### A. Tesis contractualistas

Dentro de las distintas manifestaciones doctrinales que defienden la naturaleza privada del arbitraje, se ha acudido a diferentes figuras jurídicas, siendo numerosos los autores que han equiparado el arbitraje a un contrato de derecho privado. Por ejemplo, el insigne procesalista español JAIME GUASP, señala que cuando se dice que el árbitro es un juez o que el arbitraje es un proceso, nos encontramos más bien en un terreno metafórico, más que taxativamente científico, porque estrictamente hablando, el árbitro no es un juez ni el arbitraje es un fenómeno procesal. GUASP afirma que el procedimiento que encierra el arbitraje es la causa de que los civilistas manejen con dificultad la institución, porque en los tiempos en que procedimiento y proceso se confundían, el que el arbitraje fuera una institución que se desarrollaba por medio de un procedimiento, era una razón para adscribirle al mundo del proceso; pero siendo que hoy se distingue claramente entre procedimiento y proceso, la estructura procedimental del arbitraje no es razón para asignarle al mundo del proceso. Sencillamente se trata, dice, de un contrato con tracto procedimental.<sup>35</sup>

En la doctrina venezolana se ha señalado que: “como quiera que para la instalación del procedimiento arbitral es necesario el acuerdo previo de las partes en lo que se ha dado llamar la cláusula compromisoria, cláusula sin la cual ni siquiera un juez podría obligar a las partes a seguir este procedimiento, existen autores que piensan que todo el procedimiento arbitral debía regirse exclusivamente por estipulaciones contractuales de las partes.”<sup>36</sup>

La conclusión principal a la que llegan los autores que defienden la tesis contractualista es que el arbitraje se sitúa necesariamente en el ámbito del derecho privado: “así como es privado el negocio del que los árbitros derivan sus facultades, así es privada su función, así son de derecho privado las relaciones que se engendran entre ellos y

---

<sup>35</sup> GUASP, J. *El arbitraje en el Derecho Español*. Barcelona, 1956, p. 22.

<sup>36</sup> MATTHIES, R. *Arbitrariedad y Arbitraje*. O.T. Editores, Fondo de Publicaciones Universitarias, Caracas, 1996, p. 11.

las partes, del mismo modo lo es el laudo que dictan”<sup>37</sup>; y agregan que: “si quien nombra a los árbitros y determina los límites de su oficio, no obra en interés público, esto es, en calidad de órgano del Estado, sino en interés privado, lógicamente se deduce que las funciones de los árbitros no son funciones públicas, sino privadas, que las relaciones entre éstos y las partes son privadas, juicio privado y no sentencia, el fallo que de ellos emana.”<sup>38</sup>

Entre los autores que sostienen la tesis contractualistas, encontramos a FAIRÉN GUILLÉN para quien es característico del arbitraje que: “son los interesados los que lo hacen nacer, (...) determinan su extensión, (...), fijan un plazo (...)”concluyendo que: “es así la voluntad de las partes, la que hace nacer o morir al árbitro y al arbitraje.”<sup>39</sup> También HERCE QUEMADA defiende la naturaleza privada del arbitraje y su inclusión en el campo contractual, porque para él: “el arbitraje no es un proceso, aunque cumpla una finalidad análoga al mismo, ni siquiera un procedimiento judicial, ya que en el no interviene un juez propiamente dicho, sino un procedimiento privado sustitutivo del proceso civil (...) La fuerza vinculante del laudo arranca de la voluntad misma de los interesados al someterse previamente a la decisión de los árbitros y aunque en nuestro derecho, se equipara la eficacia del laudo arbitral a la sentencia, teniendo fuerza ejecutiva sin necesidad de homologación judicial, no se trata de un acto procesal sino de un acto privado.”<sup>40</sup>

Incluso en el ámbito tributario hay quienes a estas alturas continúan atribuyéndole naturaleza contractual al arbitraje<sup>41</sup>. La selección del procedimiento arbitral para resolver una disputa,

---

<sup>37</sup> ROCCO. *La sentencia civil*, Traducción. Ovejero, México, 1944, p. 65.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 66.

<sup>39</sup> FAIREN GUILLEN, V. *Doctrina General de Derecho Procesal (Hacia una Teoría y Ley Procesal Generales)* Barcelona, 1990, p. 20.

<sup>40</sup> HERCE QUEMADA. *Derecho Procesal Civil*. 8va. Edición, Tomo II, pp. 212-213.

<sup>41</sup> BLANCO-URIBE, A. “El arbitraje tributario en Venezuela, un período de gestación de 20 años con malformaciones y una propuesta para un buen alumbramiento”. *Libro Homenaje al Dr. Luis Cova Arria*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020, T. III, p. 1516.

proviene sí de un de un contrato, pero el *arbitraje* no es un contrato, es un procedimiento jurisdiccional a través del cual se administra justicia.

### **B. Tesis jurisdiccionalistas o procesalistas**

Son numerosos los autores que se inclinan por la naturaleza jurisdiccional del arbitraje: “aunque según las diversas manifestaciones puede decirse que estas teorías oscilan entre la equiparación absoluta del árbitro al juez, hasta el simple reconocimiento como fallo judicial al laudo emitido por los árbitros, ofreciendo una amplitud de contenido que hace difícil la clasificación de las distintas manifestaciones.”<sup>42</sup>

Así pues, señala RENE DAVID que: “gran parte de estos autores parten de la idea de que la Administración de Justicia es un servicio público y, en consecuencia, la jurisdicción de los árbitros no puede ser entendida sino como parte integral de tal servicio.”<sup>43</sup> Para GULDENER, por ejemplo: “las jurisdicciones arbitrales ejercen funciones que competen al Soberano por disposición que le es conferida por la Ley y por eso constituyen parte integrante de la organización judicial del Estado.”<sup>44</sup>

SERRA DOMÍNGUEZ estima abiertamente que el laudo arbitral es el resultado de una actividad jurisdiccional y, en tal sentido, consecuente con el concepto de jurisdicción que propugna -la jurisdicción es anterior a la legislación y, por tanto, independiente de la atribución por parte del Estado a unos órganos determinados- considera que el órgano que ejerce la actividad jurisdiccional es irrelevante; lo importante es la función y los efectos de ésta.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> ROCA MARTINEZ, J. M. *Arbitraje e Instituciones Arbitrales*. J.M. Bosch Editor, S.A., España, 1992, p. 44.

<sup>43</sup> RENE DAVID. *L'arbitrage dans le Commerce International*, citado por: MATTHIES, R. *O.c.*, p. 11.

<sup>44</sup> *Ibidem*

<sup>45</sup> SERRA DOMINGUEZ, M. “Naturaleza jurídica del arbitraje”. *Estudios de Derecho Procesal*, Barcelona-España, 1969, p. 580 y ss.

Se argumenta a favor de la jurisdiccionalidad del arbitraje: “que la decisión arbitral ostenta todas las notas esenciales de la cosa juzgada, tales como la obligatoriedad, ejecutoriedad, imperatividad (...) y que si bien es cierto que los árbitros no ejercen *potestas*, sí que gozan de *autorictas*.”<sup>46</sup> Así, para fundamentar la naturaleza jurisdiccional del arbitraje, autores como FENECH NAVARRO, ponen de relieve la: “similitud entra la función de los árbitros y la del juez, entre el laudo y la sentencia”<sup>47</sup>, concluyendo que la fuerza de la sentencia arbitral pone de manifiesto que: “el poder de decidir obligatoriamente, con efecto de cosa juzgada y ejecutoriedad incondicionada, sólo puede venirles a los árbitros del Estado.”<sup>48</sup>

En cuanto a la doctrina venezolana, se ha sostenido que: "No podemos adoptar frente al arbitraje posiciones extremas. Ni tratar la justicia arbitral como algo distinto y opuesto a la justicia judicial. Debemos procurar un equilibrio con miras a que el establecimiento y la consolidación de la justicia arbitral, por un lado, y la reforma, mejora y fortalecimiento de la justicia judicial, por el otro, den una respuesta efectiva a la tutela de los derechos que reclama la gente común, los empresarios, los comerciantes y los inversionistas (...) En nuestra opinión debemos interpretar el artículo 204 de la Constitución de la República en el sentido de que es monopolio exclusivo del Estado y del Poder Judicial, es decir, de la Corte Suprema de Justicia y los demás Tribunales que determine la Ley Orgánica del Poder Judicial, la *tutela coactiva* de los derechos, es decir, la ejecución forzosa de las decisiones jurisdiccionales frente a los particulares, *más no la tutela jurisdiccional* de los derechos, la cual el Estado puede permitir, mediante ley, que sea ejercida por los particulares en los términos y condiciones señalados por la ley".<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> GIMENO SENDRA, V. *Derecho Procesal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, T. I, p. 660.

<sup>47</sup> FENECH NAVARRO, citado por ROCA MARTINEZ, J. M. *O. c.*, p. 48.

<sup>48</sup> *Ibidem*.

<sup>49</sup> ARO, J.V. "La justicia arbitral y la justicia judicial". *Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial*. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Eventos, Caracas, 1999, pp.152-161.

Esta también pareciera ser la opinión de nuestra jurisprudencia desde hace muchos años, al sostener que: "La tutela jurisdiccional, no es un derecho absoluto del Estado; la misma ha sido establecida fundamentalmente para la protección y respeto de los derechos de los individuos. En general, puede ser sometida a las reglas de la teoría contractual, toda materia, controversia o asunto".<sup>50</sup>

Con posterioridad a la Constitución de 1.999, la jurisprudencia se ha decantado decididamente por la tesis jurisdiccionalista, señalado que: *"(...) la Constitución amplió el sistema de justicia para la inclusión de modos alternos al de la justicia ordinaria que ejerce el poder judicial, entre los que se encuentra el arbitraje. Esa ampliación implica, a no dudarlo, un desahogo de esa justicia ordinaria que está sobrecargada de asuntos pendientes de decisión, y propende al logro de una tutela jurisdiccional verdaderamente eficaz, célere y ajena a formalidades innecesarias (...). Así, a través de mecanismos alternos al del proceso judicial, se logra el fin del Derecho, como lo es la paz social, en perfecta conjunción con el Poder Judicial, que es el que mantiene el monopolio de la tutela coactiva de los derechos y, por ende, de la ejecución forzosa de la sentencia (...). A esa óptica objetiva de los medios alternativos de solución de conflictos, ha de añadirse su óptica subjetiva, en el sentido de que dichos medios con inclusión del arbitraje, en tanto integran el sistema de justicia, se vinculan con el derecho a la tutela jurisdiccional eficaz que recoge el artículo 26 de la Constitución. En otras palabras, puede decirse que el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional eficaz entraña un derecho fundamental a la posibilidad de empleo de los medios alternativos de resolución de conflictos, entre ellos, evidentemente, el arbitraje"*.<sup>51</sup>

### **C. Nuestra posición**

Es frecuente que en derecho se ofrezcan sobre un mismo punto dos tesis contrapuestas y una tesis ecléctica o sincrética, que tome lo mejor de las dos anteriores. Esta tercera posición, que no es otra cosa

---

<sup>50</sup> Cf. S. CSJ/SPA 15 de junio de 1992, caso: *Zuki Teria Navigation, Inc., S.A.*

<sup>51</sup> Cf. S. TSJ/SC, No. 1541, del 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó et all.*

que una fusión de criterios tiene en ocasiones una sobrada justificación y, además, el mérito innegable de la integración de las opiniones encontradas. Sin embargo, en otros supuestos la tesis ecléctica no es otra cosa que el claro reflejo de que no se tiene una posición bien definida.

En nuestra opinión, no cabe la menor duda que el arbitraje surge de la voluntad de las partes que se someten a él y, en ese sentido, su raigambre contractual es, a nuestro modo de ver, indudable. No obstante, una vez que surge el conflicto y se desencadena el mecanismo arbitral para solucionar las divergencias de las partes, no estaremos ya frente a la simple ejecución de un contrato, sino ante un verdadero subrogado procesal (utilizando la expresión del maestro CARNELUTTI) muy similar al proceso y que culmina con una decisión vinculante con fuerza de cosa juzgada, lo que sin duda representa una manifestación clara de la jurisdicción desde el punto de vista material, pues se habrá aplicado el derecho en un caso concreto y con carácter definitivo, poniéndole fin a un conflicto intersubjetivo de intereses (*jurisdictio*). El arbitraje nace de un contrato, pero al ponerse en movimiento es jurisdicción (privada).

En nuestro ordenamiento jurídico, la discusión sobre la naturaleza jurídica del arbitraje tal vez haya perdido importancia con la promulgación de la Constitución de 1999. En este sentido, al identificar los titulares de la potestad de administrar justicia, la cual recae en los ciudadanos y se imparte en nombre de la República y por autoridad de la ley, el artículo 253 de la Constitución expresa que el *sistema de justicia* está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los auxiliares y funcionarios de justicia, el sistema penitenciario, *los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley* y los abogados autorizados para el ejercicio.

La alusión del texto constitucional a los medios alternativos y a los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley, autoriza a pensar que el constituyente ha entendido

que el arbitraje y el resto de los medios alternativos de resolución de disputas son procedimientos jurisdiccionales, son cauces formales a través de los cuales se administra justicia.

Esta idea es reforzada en el artículo 258 de la Constitución de 1999 -incluido en el mismo Capítulo relativo al Poder Judicial y el Sistema de Justicia- en el cual se ordena al legislador que promueva: "*...el arbitraje, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos*".

El profesor BREWER-CARÍAS señala con acierto que: "La Constitución de 1999, en efecto, incorporó el arbitraje como un recurso alternativo para solución de controversias, que es un componente del sistema judicial (artículo 253), exigiendo al Estado promoverlo en el artículo 258, al disponer que 'La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos de solución de conflictos'; garantizando el arbitraje, además, como un derecho fundamental. Es decir, es el mismo texto Constitucional el que impone a todos los órganos del Estado la tarea de promover el arbitraje, y establece la posibilidad de someter las disputas a arbitraje, como un derecho constitucional de todos los ciudadanos, lo que confirma que ya en 1999 no existía en el país una 'cultura de hostilidad' preponderante hacia el arbitraje. Por el contrario, la Constitución de 1999, las leyes sancionadas por el nuevo Gobierno de 1999, el sistema legal en su totalidad y los instrumentos internacionales de los que Venezuela forma parte, aceptaban y promovían el arbitraje."<sup>52</sup>

#### ***4. Diferencias con otros métodos alternativos de resolución de conflictos***

El arbitraje tiene muchas notas comunes con varios métodos alternativos de resolución de conflictos, siendo la más evidente su cualidad de mecanismo alterno al proceso judicial. Sin embargo, varias e importantes son las diferencias que guarda con el resto de

---

<sup>52</sup> BREWER-CARÍAS, A. "La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el Derecho Venezolano". *XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional*. Adrus Editores, Arequipa-Perú, 2013, pp. 826-827.

tales métodos alternativos, las cuales vale la pena destacar muy resumidamente de seguidas.

### **A. Arbitraje y mediación**

La mediación consiste en un procedimiento generalmente no formalizado según el cual un tercero neutral (llamado mediador) contribuye a la resolución de un conflicto entre partes, organizando el intercambio de sus puntos de vista, intentando aproximarlos y propiciando, en definitiva, una composición de sus intereses.

Así, la mediación se distingue del arbitraje en que el mediador no resuelve por sí mismo, mientras que el árbitro adopta una decisión (*laudo*) a la que las partes han de someterse. El mediador, por el contrario, no puede imponer su decisión, sino que corresponde a las partes lograr un acuerdo.<sup>53</sup>

La mediación es, entonces, una figura despojada de formalismos en la cual las partes ponen de relieve sus posiciones encontradas, correspondiéndole al mediador llevarlos a la solución del caso, sin tener que recurrir a determinado procedimiento para demostrar quién tiene la razón. La mediación consiste en encontrar una respuesta pacífica, una solución flexible, pudiendo conseguir resultados absolutamente diferentes al cuadro típico que califica la pretensión y su resistencia.<sup>54</sup>

Enseña SHARON PRESS que la mediación: “es un proceso en el cual una tercera persona neutral, que no está involucrada en el conflicto, se reúne con las partes –que pueden ser dos o más- y las ayuda para que puedan manifestar su particular situación y el problema que las afecta. El mediador facilita las cosas para que los que asistan a la audiencia puedan hablar francamente de sus intereses, dejando de lado sus posiciones adversas. Mediante las preguntas apropiadas y las técnicas adecuadas, se puede llevar a las partes hacia los puntos de coincidencia y, si ellas no llegan a un acuerdo, el

---

<sup>53</sup> TRAYTER, J. M. *El arbitraje en el Derecho Administrativo tras la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: Nuevas Perspectivas*. IVAP, Oñati, 1995, pp. 42-43.

<sup>54</sup> GOZAINI, O. *O.c.*, p. 15.

mediador no puede tomar ninguna decisión al respecto porque el no puede obligarlas a hacer o aceptar nada. Llegado el caso, ahí termina la mediación.”<sup>55</sup>

### **B. Arbitraje y conciliación**

La conciliación es un acto procesal previo a la jurisdicción, creado con el fin de evitar conflictos. Es una figura de importante aplicación en el ámbito civil y laboral. El conciliador únicamente reúne a las partes, pero, en principio, no hace propuesta alguna. Su participación es menor que en la mediación pues, en ocasiones, el conciliador ni siquiera está presente en la conciliación, sólo invita y reúne.<sup>56</sup>

De este modo se diferencia del arbitraje en que el conciliador no decide y, por el contrario, el árbitro impone a las partes su decisión, dictada en forma expresa en el laudo arbitral.

#### **5. Arbitraje y peritajes arbitrales**

En el ordenamiento jurídico español se contemplaba en los artículos 406 al 410 del Código de Comercio<sup>57</sup>, una figura que la jurisprudencia de ese país calificaba como *peritaje arbitral*, pero que en puridad de conceptos no es un arbitraje, puesto que los expertos designados se limitaban a fijar unos hechos en materia de seguros para establecer la existencia del siniestro y ofrecer sus conclusiones al respecto al juez, quien era en definitiva el encargado de resolver la disputa planteada. El dictamen de los peritos, aunque fijaba un hecho fundamental en materia del contrato de seguros, como lo es la ocurrencia del *siniestro*, no era vinculante para el juez, por lo que en realidad se trataba de una prueba de experticia. Como afirma GARRIGUES: “El legislador quiso convertir la decisión de los peritos en un verdadero arbitraje, pero en realidad no lo ha hecho. En la

---

<sup>55</sup> PRESS, S. “Revista Libra”, año 1, No. 1, p. 42, citada por GOZAINI, O. *O.c.*, p. 15.

<sup>56</sup> TRAYTER, J. M. *O.c.*, p. 45.

<sup>57</sup> Hoy derogados por la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro: <https://www.boe.es/eli/es/l/1980/10/08/50>.

práctica, ningún tribunal despacharía ejecución contra el asegurador por la simple exhibición de la decisión pericial.”<sup>58</sup>

## II. SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN PARTICULAR

En el ámbito del Derecho interno, hace diecinueve años que Venezuela se colocó a la vanguardia de Latinoamérica al ser el primer país de esta región y probablemente uno de los pocos en el mundo, que prevé el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas entre las distintas administraciones tributarias (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, municipios, entes parafiscales, etc.) y los contribuyentes. Ello ocurrió con la inclusión en la Reforma del Código Orgánico Tributario de 2001 (COT<sup>59</sup>), de los artículos 312 al 326 (hoy 319 al 333).<sup>60</sup>

Sin embargo, todo el entusiasmo inicial por la inclusión de estas normas ha quedado totalmente opacado por tu total falta de aplicación. De hecho, tal vez sean las únicas normas del COT que jamás han sido aplicadas en la práctica. Pero ¿cuál es la razón de este estrepitoso fracaso? Cabría pensar que el desprecio por todo lo que pueda ser calificado como “privado” que ha caracterizado el discurso político de los últimos veinte años, es una de las razones fundamentales para ese fracaso; pero la verdad es que, paradójicamente, no es así. Han sido los propios estudiosos del Derecho tributario y en general del Derecho público, y los dogmas y falacias que han construido en torno al arbitraje tributario, la razón fundamental del rechazo hacia la aplicación práctica de este mecanismo alternativo para la resolución de disputas de naturaleza tributaria.

Es bueno señalar que, como afirma DÍAZ-CANDIA: “(...) los artículos 253 y 258 de la Constitución de 1999 son, de por sí, suficientes para aceptar el arbitraje como institución para la resolución de conflictos o controversias tributarias. El Código

---

<sup>58</sup> GARRIGUES, A. *Curso de Derecho Mercantil*. Madrid, 1969, p. 299

<sup>59</sup> Gaceta Oficial No. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001

<sup>60</sup> Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020

Orgánico Tributario no es constitutivo ni creador –tampoco indispensable-, sino meramente confirmatorio y regulatorio del arbitraje tributario; como tal, sus disposiciones deben ser interpretadas e integradas con una visión pro arbitraje, que persiga la eficiencia, autonomía racional, y ciertas diferencias constructivas del arbitraje con el contencioso tributario.”<sup>61</sup>

Conviene entonces, antes de analizar lo que está ocurriendo con el arbitraje tributario a nivel internacional, examinar las fábulas y leyendas que se han tejido para desecharlo.

### ***1. Fábulas y leyendas en torno al arbitraje tributario***

En algunos países la posibilidad de someter a jueces privados la resolución definitiva y vinculante en derecho de un conflicto intersubjetivo de intereses<sup>62</sup>, es cuestionable y de hecho puede llegar a ser inconstitucional.<sup>63</sup>

En otros como Venezuela, el arbitraje es parte del sistema de administración de justicia de acuerdo con la propia Constitución<sup>64</sup>, la

---

<sup>61</sup> DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad y operatividad práctica...*Cit.*, p. 747.

<sup>62</sup> Siguiendo a GOZAÍNI podemos definir el arbitraje como "...una técnica a través de la cual se tratan de resolver extrajudicialmente las diferencias que intercedan en las relaciones entre dos o más partes, a cuyo fin se acuerda la intervención de un tercero para que las dirima". GOZAÍNI, O. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Depalma, Buenos Aires, 1995, p.17.

<sup>63</sup> Hasta donde nuestro conocimiento alcanza, esto pareciera ser lo que ocurre en Brasil, con fundamento en el artículo 5, inciso XXXV, de la Constitución, según el cual: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". Un completo panorama sobre el tema puede verse en: ROSSANI GARCEZ, J.M. (Coordinadora). *A arbitragem na era da globalização*. Editora Forense, Río de Janeiro, 1999.

<sup>64</sup> El artículo 253 de la Constitución expresa que el *sistema de justicia* está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los auxiliares y funcionarios de justicia, el sistema penitenciario, *los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley* y los abogados autorizados para el ejercicio. La alusión del texto constitucional a los medios alternativos y a los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley, autoriza a pensar que el constituyente ha entendido que el arbitraje y el resto de los medios alternativos de resolución de disputas son procedimientos jurisdiccionales, son cauces formales a través de los cuales se administra justicia.

cual, adicionalmente, exhorta al legislador para que promueva el arbitraje, la conciliación y la mediación y cualquier otro medio alternativo para la resolución de disputas<sup>65</sup>.

Por tanto, discutir si el arbitraje tributario es posible cuando resulta que el arbitraje en general no es admisible en un ordenamiento jurídico determinado, es un ejercicio de retórica totalmente inútil en el cual no deseamos participar. Así, partiendo de la premisa de que el arbitraje en general sea constitucionalmente admisible como mecanismo de resolución de conflictos intersubjetivos de intereses en un ordenamiento jurídico dado, veremos de seguidas los obstáculos que la doctrina tradicional del Derecho Tributario ha invocado para sostener la improcedencia del arbitraje en este ámbito.

#### **A. La Indisponibilidad de las potestades tributarias y del crédito tributario**

El primer obstáculo que la doctrina tradicional opone al uso del arbitraje en materia tributaria es el reconocido carácter irrenunciable del ejercicio de la potestad tributaria, como especie de las potestades administrativas en general. Existe coincidencia en la doctrina en que la Administración no puede convenir, salvo que la ley la autorice para ello, sobre el ejercicio de las potestades administrativas, pues éstas son, por definición, irrenunciables<sup>66</sup>.

Este sin duda es uno de los argumentos más débiles e infundados contra el arbitraje tributario. Acudir a la aplicación del arbitraje no entraña la renuncia o la celebración de un acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria<sup>67</sup>; antes por el contrario, optar por el mismo

---

<sup>65</sup> El artículo 258, aparte único, de la Constitución señala que: "La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos".

<sup>66</sup> Dice con acierto DE LA CUETARA que la exigencia de que toda potestad haya de ser necesariamente utilizada cuando se dan las circunstancias previstas en la norma, la identifica como *potestad función* o posición jurídica activa mixta de poder y deber gráficamente expresada en la idea de mando y el mando debe ejercitarse so pena de incurrir en un abandono de responsabilidades propias. DE LA CUETARA, J.M. *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986, p.44.

<sup>67</sup> El profesor español FALCÓN Y TELLA señala que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los

es el ejercicio de un apoderamiento que da la ley a la Administración Tributaria para que haga uso de esta fórmula de resolución de conflictos. Por otro lado ¿Cómo puede hablarse de disposición de un crédito tributario que aún no está firme? Desde que existe una disputa entre el contribuyente y la Administración Tributaria por el contenido y alcance de la obligación tributaria, no hay un crédito tributario definitivamente firme del cual el ente exactor pueda *disponer*, sino una pretensión de cobro de una supuesta deuda tributaria, que aún está por ser establecida con carácter definitivo, sea por el juez o por los árbitros.

En definitiva, esta es una de las premisas falsas que más ha sido repetida y que no tiene ningún fundamento en la realidad.

#### **a. El arbitraje no implica acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria**

Es preciso advertir, en primer lugar, que en países como Venezuela donde el arbitraje es parte del sistema de administración de justicia, la resolución del conflicto intersubjetivo de intereses que se plantea ante los árbitros no se alcanza mediante un acuerdo entre las partes, sino a través de una decisión que tiene absolutamente todas las características de un sentencia, porque: (i) supone la aplicación del derecho objetivo a los hechos controvertidos; (ii) es dictada por jueces privados imparciales que actúan en ejercicio de una potestad conferida por las partes en conflicto pero en virtud de la posibilidad constitucional y legalmente prevista al efecto; (iii) se dicta al final y como producto de un proceso contradictorio en el cual ambas partes tienen los mismos medios de ataque y defensa; (iv) es vinculante para las partes y tiene los efectos de la cosa juzgada formal y material.

Si bien es cierto que existe un acuerdo previo para que administrado y Administración Tributaria acudan al arbitraje, el

---

supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos. Lo que suelen excluir todos los ordenamientos jurídicos, y el nuestro no es la excepción, es que se disponga del crédito tributario sin que la ley lo prevea o que se otorgue, como dice el profesor español, una habilitación en blanco al acreedor tributario, sin garantía alguna para el interés público. FALCON Y TELLA, R. "El arbitraje tributario". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.257-260.

objeto de dicho acuerdo es la escogencia del arbitraje como método a través del cual se resolverá el conflicto intersubjetivo de intereses planteado, pero no la solución misma de éste, ni mucho menos un acuerdo para fijar si la Administración Tributaria puede ejercer o no sus potestades o sobre cómo es que puede hacerlo. No podría ser de otra forma pues el arbitraje no es un medio de *autocomposición*, ni procesal ni extraprocesal, sino de *heterocomposición extraprocesal*, en tanto no son las partes sino los árbitros, en ejercicio de su *auctoritas*, quienes resuelven la disputa.

Esta es una de las notas diferenciadoras esenciales entre el arbitraje y el resto de los medios alternativos de resolución de disputas como la conciliación y la mediación, en los cuales son las partes, con el apoyo de un tercero, quienes alcanzan la solución de su conflicto de intereses. De allí que cuando se acude al arbitraje en materia tributaria, no hay consenso o acuerdo alguno sobre la determinación de la obligación tributaria y sus accesorios o sobre cualquier otra materia vinculada al ejercicio de las potestades tributarias en general.<sup>68</sup> El único acuerdo que existe es relativo al *medio* que las partes utilizarán para dirimir el conflicto intersubjetivo de intereses.

#### **b. El arbitraje y la transacción no son institutos equivalentes o similares**

El que el arbitraje requiera que el objeto litigioso sea susceptible de transacción y que además las partes tengan la capacidad para transigir, no debe llevar a confundir el arbitraje con la transacción. En otras palabras, el hecho de que en las legislaciones que regulan el arbitraje se establezcan como *materias arbitrables* las susceptibles de *transacción*, no significa en modo alguno que transacción y arbitraje son institutos equivalentes o siquiera similares y que por tanto cuando la Administración Tributaria acude al arbitraje está

---

<sup>68</sup> Una opinión distinta y a nuestro modo de ver equivocada es sostenida, entre otros, por CHILLÓN MEDINA, J. -MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*. Civitas, Madrid, 1991, p.185.

disponiendo del ejercicio de la potestad tributaria en sus diversas manifestaciones.

El origen de estas regulaciones se encuentra en la base contractual del arbitraje<sup>69</sup>, a partir de la cual los sostenedores de las tesis *contractualistas* sobre la naturaleza jurídica del mismo han señalado -y éste es el error fundamental de estas teorías- que "...si quien nombra a los árbitros y determina los límites de su oficio, no obra en interés público, esto es, en calidad de órgano del Estado, sino en interés privado, lógicamente se deduce que las funciones de los árbitros no son funciones públicas, sino privadas, que las relaciones entre éstos y las partes son privadas, juicio privado y no sentencia, el fallo que de ellos emana"<sup>70</sup>.

Hoy en día la mayoría de la doctrina rechaza esta posición y es la tesis *jurisdiccionalista* o procesal del arbitraje la que casi ha terminado por imponerse, tal como ha ocurrido en el ordenamiento jurídico venezolano, en el que como vimos la propia Constitución incluye a los medios alternativos de resolución de conflictos, con mención expresa del arbitraje, dentro del sistema de administración de justicia (*Vid.* artículo 253 constitucional)<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> La conclusión principal a la que llegan los autores que defienden la tesis contractualista es que el arbitraje se sitúa necesariamente en el ámbito del derecho privado; "así como es privado el negocio del que los árbitros derivan sus facultades, así es privada su función, así son de derecho privado las relaciones que se engendran entre ellos y las partes, del mismo modo lo es el laudo que dictan". ROCCO. *La sentencia civil*, Traducción. Ovejero, México, 1944, p. 65.

<sup>70</sup> *Ib.* p. 66.

<sup>71</sup> En este orden de ideas, FRANCISCO HUNG VAILLANT sostiene que no es: "exacto afirmar que en Venezuela la jurisdicción está atribuida al Estado en forma exclusiva y excluyente (...) debe entenderse que en su concepción moderna la Justicia no es un don que el Estado reparte o distribuye, ni el poder jurisdiccional y con él la facultad de administrar justicia, un poder que corresponda de derecho al Estado o que incondicionalmente deba entenderse delegado al Estado. La Justicia es un derecho de la persona y por tanto el Estado está en la obligación de dar todos los pasos necesarios para que la Justicia se materialice o sea lograda en cada caso concreto. Desde el momento en el cual el Estado acepta y asume la delegación de poderes que le hace el soberano, paralelamente asume el deber de realizar toda aquella actividad necesaria para lograr el bienestar de la comunidad y entre dichas actividades una de las principales es la administración de justicia; concebida ésta como herramienta de la sociedad para dirimir los conflictos y permitir la

El profesor GABRIEL RUÁN SANTOS realiza un excelente desarrollo sobre los puntos comunes y no comunes que tienen la transacción y el arbitraje con: "...la finalidad de lograr el despeje del camino del arbitraje tributario..." pues ello permite "...evitar que los obstáculos que han impedido el desarrollo de la primera, dificulten la normal aplicación del segundo".<sup>72</sup>

Por nuestra parte y sin perjuicio de las diferencias que más adelante serán anotadas, entendemos que la transacción es un contrato mediante el cual las partes resuelven un conflicto actual o precaven uno eventual a través de recíprocas concesiones; en tanto que el arbitraje es un mecanismo de heterocomposición extraprocesal y contradictorio, al que acuden las partes como consecuencia de un pacto previo, también para resolver un conflicto actual o futuro. Pero, mientras en la transacción las partes resuelven el conflicto por sí mismas, en el acuerdo de arbitraje éstas no resuelven la disputa existente entre ellas, sino que determinan un procedimiento a través del cual un tercero imparcial, legalmente investido de poder para ello, lo hará. Como bien explica el profesor RUÁN SANTOS: "...la transacción es un contrato mientras que el arbitraje es un procedimiento sustitutivo del proceso; no obstante que ambas instituciones sean medios alternativos del proceso judicial para la resolución de disputas intersubjetivas".<sup>73</sup>

Por otra parte, en tanto la transacción implica concesiones recíprocas entre las partes y en materia tributaria ello podría suponer efectivamente que se esté disponiendo del ejercicio de la potestad tributaria y en todo caso, de un crédito tributario administrativamente determinado; no ocurre lo mismo en el arbitraje, en el que las partes en conflicto no se hacen concesión alguna y por ende no disponen del derecho litigioso.

---

convivencia pacífica de sus miembros: como herramienta para el logro de la paz". HUNG VAILLANT, F. *Reflexiones sobre el arbitraje en el sistema venezolano*. EJV, Caracas, 2001, pp.30-31.

<sup>72</sup> RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...cit*, p. 26.

<sup>73</sup> RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...cit*, p.29.

Como hemos afirmado antes, vincular las materias arbitrables a lo que sea susceptible de transacción, es un anacronismo, un resabio de la tesis contractualista del arbitraje que lo entiende como un contrato y no como función jurisdiccional que es dispensada por jueces no estatales, pero que actúan en ejercicio de una atribución conferida por la propia Constitución, al incluirlos en el sistema de la administración de justicia. Es verdad que en la base del arbitraje existe un contrato y este contrato es muy importante porque precisamente en él se selecciona el arbitraje como método de resolución de la disputa, se indica el derecho aplicable por los árbitros, el lugar del arbitraje, el idioma, el número de árbitros, si el arbitraje será independiente o institucional, el centro que lo administrará si fuere el caso y en consecuencia el reglamento aplicable para conducir el procedimiento.

Pero esas determinaciones contractuales no son parte del arbitraje en sí mismo, sino que constituyen un estadio previo en el cual se elige este medio alternativo como cauce formal para la resolución de la controversia; pero al presentarse la solicitud de arbitraje, comienza el arbitraje como tal y por lo tanto, se activa la función jurisdiccional de los árbitros, donde la disponibilidad de los derechos o el instituto de la transacción, no tiene más importancia que la que puede tener en cualquier otro proceso, donde la disputa siempre puede concluir de manera anormal, es decir, no por la sentencia (o el laudo) sino mediante un mecanismo de autocomposición procesal. Los árbitros, insistimos, resuelven la *litis* como lo haría el juez estatal, esto es, aplicando el derecho objetivo al caso concreto, y no forzando a las partes a darse concesiones recíprocas o a disponer de sus derechos alguna.

Por eso precisamente es que alabamos la regulación colombiana<sup>74</sup>, donde se ha dado un paso al frente para establecer que la materia arbitrable no sólo es aquella que tenga que ver con derechos disponibles por las partes en conflicto, sino también las que

---

<sup>74</sup> *Vid.* Ley No. 1563 de 2012, por medio de la cual se expide el “Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones.” [www.secretariassenado.gov.com](http://www.secretariassenado.gov.com)

sean *autorizadas por la ley*; con lo cual la vinculación entre el arbitraje y la transacción resulta completamente superada, pues independientemente de la disponibilidad del derecho en disputa, el arbitraje es posible en ámbitos donde no existe tal disponibilidad, pero donde hay una autorización expresa del legislador para acudir a este medio alternativo de resolución de disputas.

En todo caso, debe entenderse de una vez por todas que someter a arbitraje una disputa en materia tributaria, no tiene efecto alguno sobre el ejercicio de la potestad tributaria, ni constituye quebranto alguno al principio de la legalidad tributaria o a algún otro valor fundamental del Estado de Derecho.

Las discusiones en torno a la indisponibilidad de las potestades tributarias y del crédito tributario son inoficiosas y sin fundamento alguno, puesto que tales principios no resultan en modo alguno perturbados por la aplicación del arbitraje tributario, desde que los árbitros resolverán la controversia tal cual como lo haría un juez estatal, es decir, aplicando la ley tributaria respectiva al caso concreto, sin que ello suponga pedir a la Administración Tributaria que disponga o renuncie al ejercicio de sus potestades administrativas o que renuncie al cobro de la deuda tributaria determinada, liquidada y definitivamente firme.

Quienes aún enfocan el asunto basados en tales premisas, se han quedado congelados en el tiempo, en un estadio del desarrollo dogmático del arbitraje que afortunadamente fue completamente superado. Al menos en el ordenamiento jurídico venezolano la caracterización del arbitraje como parte de la administración de justicia (*rectius: función jurisdiccional*), no puede ya ser puesta en tela de juicio, al punto que la jurisprudencia ha reconocido a los árbitros incluso la facultad de desaplicar normas haciendo uso del *control difuso o desconcentrado* de la constitucionalidad, tal como lo revelan con meridiana claridad las decisiones adoptadas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en los casos *Instituto Autónomo de Policía Municipal de Chacao*<sup>75</sup> y *Centro de Arbitraje*

---

<sup>75</sup> Cf. S. TSJ/SC, No. 833 del 25 de mayo de 2001.

*de la Cámara de Caracas*<sup>76</sup>. En esta última se sostuvo: “De allí que los árbitros tengan la obligación de privilegiar la vigencia del Texto Fundamental, sobre cualquier otra disposición cuya aplicación pudiera lesionar su supremacía, lo que incluye, claro está, el deber de ceñirse a los criterios vinculantes sentados por esta Sala, tal como ocurrió en el presente caso, respecto de las sentencias números 192/2008; 1.541/2008 y 1.067/2010. Significa entonces, que los árbitros deben encauzar su actividad dentro del marco de la **norma normarum**, independientemente de que esa adecuación se dé o no dentro de un proceso judicial, pues, toda aplicación de la ley debe ser conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a fin de garantizar la supremacía constitucional prevista en su artículo 7 y al mismo tiempo, evitar eventuales lesiones a los derechos fundamentales. A modo de conclusión, resulta de aplicación extensiva a los árbitros el deber que tienen los jueces de asegurar la integridad de la Constitución en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en nuestra Carta Magna y en la ley, mediante el ejercicio del control difuso siempre que consideren que una norma jurídica de cualquier categoría (legal, sublegal), colidiere o es incompatible con alguna disposición constitucional, debiendo aplicar ésta con preferencia (*ex artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*).<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Cf. S. TSJ/SC, No. 0702 del 18 de octubre de 2018.

<sup>77</sup> Esta decisión se dictó con ocasión del laudo arbitral emitido por la Dra. Irma Lovera De Sola en el Expediente del Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje (CEDCA) No. CA01-A-2016-000005, en el cual se sostuvo, con respecto a la función jurisdiccional de los árbitros, lo siguiente: “Así, el arbitraje no se limita o se realiza con el imperativo constitucional de que la Ley promoverá el arbitraje (artículo 258), sino se materializa en ‘la existencia de un derecho fundamental al arbitraje que está inserto en el derecho a la tutela jurisdiccional eficaz’ -Vid. Sentencia de esta Sala N° 192/08- lo cual se traduce en que la procedencia y validez del arbitraje, se verifica en la medida en que éste responda a los principios y límites que formal y materialmente el ordenamiento jurídico ha establecido al respecto - vgr. Procedencia del arbitraje, validez del laudo arbitral, entre otras-, por lo que el arbitraje trasciende el simple derecho individual de los particulares a someterse al mismo -en los términos de las normas de derecho comparado- y se erige como una garantía de éstos a someterse a un proceso (arbitral) accesible, imparcial, idóneo, transparente, autónomo, independiente, responsable, equitativo y sin dilaciones indebidas. De ello resulta pues, que en el contexto jurídico filosófico de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la ‘justicia arbitral’ no

Si se ha extendido a los árbitros una potestad que el artículo 334 de la Constitución ha conferido explícitamente a los “...jueces o juezas de la República...”, no puede haber diatriba alguna sobre la naturaleza de la función que estos cumplen, es decir, la *función jurisdiccional*, que no es otra que, como afirma COUTURE, consiste en: “...determinar el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución”.<sup>78</sup>

### **B. El principio de la legalidad tributaria**

El principio de la legalidad en materia tributaria tiene dos aspectos bien diferenciados. De una parte y al igual que ocurre con el principio de la legalidad administrativa en general, el mismo comporta que la Administración Tributaria ejecuta una función de rango sublegal (*i.e. función administrativa*) y que por ende se encuentra totalmente sometida a lo que MAURICE HAURIOU calificó

---

puede percibirse como un compartimiento estanco y diferenciado de la ‘justicia estatal’, ya que ambas persiguen ‘por vías distintas pero complementarias, el mismo ideal de justicia’ -Cfr. OPPÉTIT, BRUNO. Teoría del Arbitraje. Legis, Colombia, 2006, p. 45-, con lo cual debe abandonarse toda concepción que reduzca -en términos generales- al arbitraje a un puro fenómeno contractual, a pesar que su origen sea fundamentalmente de tal naturaleza; ya que al ser el arbitraje parte de la función jurisdiccional, el árbitro se ve investido de la *jurisdictio* en los términos que ordenamiento jurídico establezca’. Con fundamento en las dos normas constitucionales ya citadas, artículos 253 y 258, que consideran al arbitraje como parte integrante del Sistema de Justicia (sic), y en la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia citada y en las otras decisiones de esa misma Sala cuyas menciones están contenidas en la cita antes incluida, consideramos que debe ser desaplicada la prohibición de ‘arbitraje privado’ contenida en el literal j del artículo 41 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Regulación del Arrendamiento Inmobiliario para Uso Comercial, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 40.418 del 23 de mayo de 2014, por ser contraria a normas constitucionales explícitas y la jurisprudencia emanada de la Sala Constitucional cuya función específica es la interpretación misma del texto constitucional. En consecuencia, se desaplica dicha prohibición y se declara válida la cláusula arbitral y el procedimiento arbitral desarrollado en el presente caso.”

<sup>78</sup> COUTURE, E. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Depalma, 1981, p. 40.

con feliz expresión como el *bloque de la legalidad*<sup>79</sup>, en cuya cúspide se encuentra la Constitución, presidiendo y ordenando todo el sistema normativo. De allí que, a diferencia de los particulares, la Administración Tributaria no puede hacer sino aquello que la ley le autoriza y siempre dentro de los límites que la misma fija, conforme al principio de la competencia, aun en los casos en que puede hacer uso de su poder discrecional, resueltamente limitado en materia tributaria.

Por otro lado, el principio de la legalidad tributaria se descompone en uno de los principios fundamentales de la tributación, de acuerdo con el cual no existe tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*)<sup>80</sup>, de modo que sólo a la ley corresponde regular el nacimiento, la estructura, el desarrollo y la extinción de la relación jurídico-tributaria.

En sus dos vertientes anotadas, el principio de la legalidad tributaria ha sido invocado como un obstáculo infranqueable para que la Administración Tributaria negocie, acuerde o convenga el ejercicio de sus potestades con los particulares; en primer lugar porque, como hemos dicho, la Administración no puede hacer nada más allá de lo que la ley le permite, y en segundo término, porque la obligación tributaria es un vínculo *ex-lege* que no nace por virtud del acuerdo alcanzado entre las partes que integran la relación jurídico-tributaria, sino en mérito de la verificación material de los presupuestos de hecho legalmente previstos (hipótesis de incidencia).

---

<sup>79</sup> HAURIUO, M. *Précis de droit administratif et de droit public*, 12<sup>ed</sup>, Dalloz, Paris, 2002.

<sup>80</sup> El artículo 317 de la Constitución venezolana dispone que: "No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente", lo que reafirma y desarrolla el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, al expresar que: " Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código".

Por ejemplo, en el Derecho Suizo se ha sostenido que el origen contractual del arbitraje conlleva dificultades en materia fiscal, porque el principio de supremacía de la ley sólo permite que ciertas cuestiones de hecho que sirven de base a la tributación, puedan ser objeto de acuerdos; pero los acuerdos en beneficio de contribuyente están completamente excluidos<sup>81</sup>. Tradicionalmente la jurisprudencia ha dicho que "...la legislación crea un derecho imperativo que no sustenta ninguna solución arbitral."<sup>82</sup>

**a. El arbitraje no quebranta el principio de legalidad tributaria porque no es una técnica negocial y porque sólo procede cuando la ley lo permite**

Someter una controversia de naturaleza tributaria a arbitraje, no supone, como ya hemos afirmado con insistencia, negociar ni el ejercicio de las potestades tributarias, ni la ocurrencia del hecho imponible, ni mucho menos la existencia, alcance, cuantía y exigibilidad de la obligación tributaria. Lo cierto es que en el arbitraje tributario el acuerdo de voluntades se circunscribe, insistimos *ad nauseam*, a sustraer de los jueces estatales el conocimiento de un asunto para confiarlo a jueces privados; pero estos últimos, al igual que los primeros, deciden en Derecho y de manera imparcial<sup>83</sup> y

---

<sup>81</sup> TANQUEREL, T. "L'arbitrage en Droit Public". *L'arbitrage en Droit Public*. LGDJ-Bruylant, Bruxelles, 2010, P. 265

<sup>82</sup> *Vid.* Arrêt du Tribunal administratif de Berne, du 2 mai 1938, MBVR 36/1938 No. 212.

<sup>83</sup> Sobre la imparcialidad de los árbitros, el profesor JOSÉ OSVALDO CASÁS cita en una de sus obras, un dictamen del ex-Procurador General de la Nación argentina, José Nicolás Matienzo, de fecha 30 de abril de 1919, varias de cuyas conclusiones, en nuestra condición de árbitro y con todo respeto, no podemos en modo alguno compartir. El referido dictamen expresa en uno de sus párrafos lo siguiente: "Pero los árbitros deben su nombramiento al interés inmediato de las partes en el asunto que motiva el nombramiento y no están sujetos a las fiscalizaciones y responsabilidad de los jueces permanentes (...) De ahí que, salvo raras excepciones, el árbitro no obra como juez sino como defensor del litigante que lo nombra (...) Así, no es extraño que los laudos resulten, por lo general, arbitrarios, no sólo por su origen, sino por su contenido". CASÁS, J.O. *Los medios alternativos de resolución de las controversias tributarias*. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, p. 153. El dictamen del distinguido y honorable ex Procurador argentino contiene algunas afirmaciones muy graves que no se corresponden con la realidad de la institución arbitral. En efecto, si bien es cierto que los árbitros son nombrados por las partes, eso no significa que respondan a sus intereses, pues si así fuera, lo

---

mismo podría decirse de una terna de peritos nombrada para la evacuación de una prueba de experticia o pericial dentro del juicio, o de los jueces asociados que junto con el tribunal de la causa pueden ser elegidos por las partes para conformar un tribunal colegiado *ad-hoc*. Lo cierto es que, una vez nombrados, los árbitros no tienen más contacto con las partes que el que puede tener un juez y, a diferencia del juez, los árbitros suelen rendir una declaración jurada en la que dejan constancia expresa de no tener interés alguno, ni directo ni indirecto, en las resultas del caso. Los árbitros están obligados a revelar cualquier conflicto de interés y una vez revelado ambas partes deciden si ese árbitro permanece o no en el caso. Además, los árbitros pueden ser recusados. Por otra parte, en el caso de los arbitrajes institucionales, los árbitros son sometidos a un riguroso proceso de selección y, por supuesto, están sujetos a una cercana y efectiva fiscalización y supervisión que puede dar lugar a su expulsión *definitiva* del centro de arbitraje correspondiente, lo que implica, adicionalmente, una especie de condena tácita al ostracismo en el ámbito de los centros de arbitraje; algo muy distinto por cierto de lo que ocurre con los jueces estatales, algunos de los cuales sólo son removidos excepcionalmente de sus cargos después de haber pasado años cometiendo desafueros de todas clases, siendo que en la mayoría de los casos las susodichas remociones se producen por motivos políticos y no por razones disciplinarias. Es bueno recordar que, a diferencia de la jurisdicción estatal, fundada sólo en el poder del Estado de administrar justicia, la institución arbitral está *totalmente* construida sobre el *prestigio académico, la idoneidad técnica, la solvencia moral y la confianza que ofrecen los árbitros*, reforzada además, en el caso de los arbitrajes institucionales, por el prestigio y reconocimiento público de la mayoría de los centros de arbitraje. Tanto la Ley Modelo UNCITRAL, como la mayoría de los tratados internacionales y leyes internas que regulan el arbitraje en el mundo, contienen causales de inhibición y recusación por falta de calificación, independencia o diligencia del árbitro, que pueden ser activadas para remover a un árbitro que revele parcialidad y, a diferencia de lo que ocurre en el poder judicial, donde existe una complicidad de gremio mal entendida que conduce al encubrimiento delictual de conductas *contra legem*, en el arbitraje los árbitros son separados con facilidad de sus cargos cuando existe la más mínima sospecha de parcialidad. En cuanto al contenido de los laudos, debe advertirse que los árbitros, a diferencia de los jueces estatales, no tienen a cuestas un cúmulo de casos por decidir, ni están sujetos a presiones políticas, ni enfrentan ninguna de las innumerables patologías del poder judicial, que en países como el nuestro llegan a ser verdaderamente escandalosas. Los árbitros son seleccionados para un caso concreto principalmente por su idoneidad y amplio dominio de la materia que será sometida a su decisión, luego es cuando menos absurdo sostener que sus decisiones pueden ser más arbitrarias que las de un juez, quien no siempre detenta su alta investidura por sus condiciones profesionales. En realidad, si alguna decisión puede ser arbitraria, esa es sin duda la sentencia. En definitiva, la opinión del distinguido y honorable ex Procurador argentino está fuera de contexto no sólo en este siglo, sino en el siglo pasado, en el cual fue proferida. No nos cabe la menor duda que se trata de una visión sesgada del asunto, que no admite el más mínimo escrutinio. Sería interesante conocer la opinión del Director del Centro de Arbitraje de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, sobre este dictamen, pues sin duda nos brindaría la posibilidad de conocer la "otra cara de la moneda".

vinculante, haciendo uso de un poder que les ha sido legalmente conferido (*auctoritas*). Se sigue de lo anterior, que las partes en conflicto sólo pueden convenir que resolverán sus diferencias mediante arbitraje -y eventualmente pueden negociar sobre algunas reglas aplicables al procedimiento arbitral-, pero en ningún caso pueden indicar a los árbitros el sentido o el alcance de su decisión, de la misma forma que no podrían hacerlo con un juez estatal.

Por tanto, la discusión en torno a si la Administración Tributaria, a la luz de las nuevas tendencias del Derecho Tributario, tiene una capacidad negocial más amplia que en el pasado, en virtud de una pretendida flexibilización del principio de la legalidad, no es pertinente en materia de arbitraje tributario; primero porque *no hay* negociación alguna en los temas en los que es discutible o imposible que la Administración Tributaria pueda negociar (*i.e.* ejercicio de potestades tributarias; ocurrencia del hecho imponible; nacimiento, alcance, cuantía y exigibilidad de la obligación tributaria, entre otras); y segundo porque *no puede haber* arbitraje tributario sino cuando la ley así lo autoriza, y siempre y en todo caso será un arbitraje de derecho, no *ex aequo et bono*.

#### **b. Las técnicas negociales no son antecedentes necesarios para admitir el arbitraje**

Por otra parte, el ejercicio concertado de las potestades tributarias y las manifestaciones negociales que en tal virtud han sido postuladas por la doctrina y que también han sido recogidas desde hace tiempo en algunas legislaciones, tales como la transacción tributaria, los convenios tributarios sobre determinación objetiva de la base imponible, los acuerdos previos sobre precios de transferencia, el allanamiento a las propuestas de determinación con la aplicación de sanciones en cuantía reducida, entre otras, son tal vez una realidad que terminará por imponerse en la mayoría de las legislaciones tributarias en el siglo XXI, porque el acercamiento de la Administración Tributaria hacia los contribuyentes y la decidida colaboración de éstos con aquélla, no puede seguirse sosteniendo en el autoritarismo, la intimidación y el terrorismo fiscal, sino en relaciones mutuamente acordadas, transparentes y de recíproca

confianza y cooperación que conjuren la multiplicación de disputas inoficiosas. Además, el excesivo incremento de la litigiosidad y sobre todo la generación de conflictos inútiles, no beneficia ni a la Administración Tributaria ni a los ciudadanos.<sup>84</sup>

Sin embargo, aunque en algunos ordenamientos jurídicos es aconsejable que estas manifestaciones negociales sean el punto de partida para llegar a estadios evolutivos posteriores en los que se acepte de manera definitiva el arbitraje, sobre todo con el objeto de vencer ciertos paradigmas y remontar algunos dogmas anquilosados de nuestra disciplina, ello no debe llevarnos a confusión, pues, por una parte, la regulación de estas técnicas de concertación y su probada efectividad, no son y no tienen por qué ser el antecedente necesario para que se acoja definitivamente el arbitraje tributario, y por la otra, como ya hemos visto, estas técnicas consensuales tienen una naturaleza totalmente distinta al arbitraje tributario y mientras aquéllas pueden levantar serias dudas sobre el necesario respeto a los principios de legalidad y de indisponibilidad de las potestades tributarias, éste no plantea tales problemas a menos que no se entienda su verdadera naturaleza o se denomine "arbitraje" a lo que no lo es.

### **C. El pretendido monopolio estatal de la justicia tributaria**

Otro escollo importante para la admisión del arbitraje tributario es la pretendida reserva al Poder Judicial del control de los actos, vías de hecho y omisiones de la Administración Tributaria<sup>85</sup>. La

---

<sup>84</sup> Interesantes reflexiones sobre este tipo de acuerdos procedimentales pueden verse en: RUÁN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...Cit.*

<sup>85</sup> Este es el caso, por ejemplo, en Colombia, donde la Corte Constitucional ha dicho lo siguiente: "(...) Más, en ningún caso la investidura de árbitros les otorga competencia para fallar sobre la legalidad de actos administrativos como los que declaran la caducidad de un contrato estatal, o su terminación unilateral, su modificación unilateral o la interpretación unilateral, pues, en todas estas hipótesis, el Estado actúa en ejercicio de una función pública, en defensa del interés general que, por ser de orden público, no puede ser objeto de disponibilidad sino que, en caso de controversia, ella ha de ser definida por la jurisdicción contencioso administrativa, que, como se sabe, es el juez natural de la legalidad de los actos de la administración, conforme a lo dispuesto por los artículos 236, 237 y 238 de la Carta Política. Tal es la orientación, entre otras, de las sentencias de 15 de marzo

Constitución Venezolana señala en su artículo 259 -al igual que lo hacía la de 1961- que la jurisdicción contencioso administrativa -a la cual pertenece en Venezuela la jurisdicción especial contencioso tributaria<sup>86</sup>- corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley, y que los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa.

Por tanto, podría sostenerse que, en principio, el control de los actos, vías de hecho y omisiones de la Administración Tributaria en Venezuela, se lleva a cabo exclusivamente a través del Poder Judicial, en tanto nuestro sistema contencioso administrativo es judicialista.<sup>87</sup> Sin embargo, tal conclusión es cuando menos apresurada.

---

de 1992 y 17 de junio de 1997, proferidas por la Sección Tercera del Consejo de Estado. Tanto es ello así, que de manera exclusiva y excluyente, el citado artículo 238 de la Constitución autoriza a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para “suspender provisionalmente” los efectos de los actos administrativos susceptibles de impugnación por la vía judicial, asunto este que, ni por asomo, podría dejarse dentro del campo de acción de los particulares investidos en forma transitoria de jurisdicción como árbitros. Entonces, a fortiori, ha de concluirse que si dentro de la competencia de los árbitros no queda comprendida, ni puede quedar en ningún caso, competencia para la suspensión provisional de los efectos de actos administrativos, con mucha mayor razón queda excluida tal competencia para decidir sobre la legalidad de tales actos, pues, en guarda de la lógica jurídica, ha de reiterarse que quien no puede lo menos, jamás podrá lo más.” Cf. S. CC, No. C-1436 de 25 de octubre 2000, caso: Inconstitucionalidad de los artículos 70 y 71 de la ley 80 de 1993 “Por la cual se expide el Estatuto de Contratación de la Administración Pública”.  
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-1436-00.htm>

<sup>86</sup> Artículo 12 de la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Gaceta Oficial No. 39.451 del 22 de junio de 2010).

<sup>87</sup> Ha dicho nuestra jurisprudencia que, tal como se indica en la exposición de motivos de la Constitución, ésta consagra el sistema judicialista de la jurisdicción contencioso- administrativa, apartándose del sistema francés y reafirmando la

En general, el dogma según el cual la administración de justicia es una potestad inherente y por tanto exclusiva del Estado, simplemente languidece y se aproxima hacia su desaparición definitiva<sup>88</sup>. Desde el mismo momento en que, en un ordenamiento jurídico dado, se reconoce la posibilidad de utilizar medios alternativos para la solución de disputas (arbitraje, mediación, conciliación, justicia de paz, etc.), debe admitirse que no es el Estado el titular exclusivo de esta facultad, puesto que los ciudadanos no son solamente interesados, sino también partícipes directos en el ejercicio de la misma.

La Constitución Venezolana reconoce este aserto al establecer en su artículo 253 que: "*La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y ciudadanas...*" y que el sistema de justicia está constituido, además de los órganos jurisdiccionales estatales, por "*...los ciudadanos o ciudadanas que participen en la administración de justicia conforme a la ley...*".<sup>89</sup> Además, el artículo 258 constitucional ordena al legislador organizar la justicia de paz en las comunidades, estableciendo que los jueces serán elegidos por votación universal, directa y secreta.

---

tendencia tradicionalmente predominante en la legislación nacional, de atribuir el control jurisdiccional de la legalidad de los actos de la Administración a los órganos del Poder Judicial. Cf. S. CSJ/SPA, 14.12.70, caso: Juan Viera Alves.

<sup>88</sup> En sentido contrario la autorizada pluma del profesor argentino JOSÉ OSVALDO CASÁS quien al respecto señala: "El principal óbice a la procedencia del arbitraje, obedece a que el Estado constitucional de derecho se somete a la ley y a la jurisdicción, pero reconociendo el último de los cometidos como una competencia exclusiva y excluyente de sus jueces permanentes integrantes del Poder Judicial (...) El Estado no es, como lo afirman sectores neoliberales, un moderno *Leviatán* sino el garante del bien común, que no debe vivir divorciado de la sociedad civil por lo que, si se observan deficiencias en el Poder Judicial se impone corregirlas para satisfacer el mandato constitucional de respetar no sólo la *defensa de la persona y los derechos* (art. 18 del estatuto Fundamental) sino, también, la *tutela judicial efectiva* que demandan los tratados internacionales sobre derechos humanos...". CASÁS, J.O. *Los medios alternativos...* Cit. pp.297-298.

<sup>89</sup> Es propicio destacar que en Venezuela se reconoce la posibilidad de administrar justicia a través de jueces no estatales, concretamente a través del arbitraje, desde el Código de Procedimiento Civil de 1838 y esta regulación sigue existiendo en el Código de Procedimiento Civil vigente. Además, desde 1998, Venezuela cuenta con una Ley de Arbitraje Comercial.

En el caso concreto de la justicia tributaria, la lectura cuidadosa del artículo 259 de la Constitución revela que el constituyente no atribuyó a la jurisdicción contencioso-administrativa, y por ende a la contencioso-tributaria, la competencia *exclusiva y excluyente* para anular los actos administrativos contrarios a derecho, condenar al pago de sumas de dinero y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas infringidas. Si la intención del constituyente hubiese sido ésta, de seguro así lo hubiera expresado, pero lo cierto es que no lo hizo porque la idea que preside la organización y funcionamiento del sistema de administración de justicia en la Constitución Venezolana no encaja en la creación de un monopolio en favor del Estado<sup>90</sup>. Asimismo, las regulaciones incorporadas al COT en relación con el arbitraje revelan que en nuestro ordenamiento jurídico no existe monopolio de la justicia tributaria en favor del Estado.

Debemos insistir que, desde la Constitución de 1999, el arbitraje ha sido *constitucionalizado* y aunque desde hace muchos años tenía regulación expresa en el Código de Procedimiento Civil<sup>91</sup>, ahora no

---

<sup>90</sup> Otra cosa piensa el distinguido profesor CÉSAR HERNÁNDEZ quien sostiene que la función jurisdiccional es de la reserva del Poder Público, por mandato constitucional. HERNÁNDEZ, C. "60 años de imposición a la renta en Venezuela. AVDT, Caracas, S/D, p.853. Lamentablemente, el profesor HERNÁNDEZ no explica dónde está prevista esa reserva en el texto constitucional venezolano.

<sup>91</sup> La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha dicho que: "Desde una perspectiva histórico estructural del ordenamiento jurídico, la constitucionalización del arbitraje como medio alternativo de solución de conflictos, es el resultado de la tendencia en el foro venezolano de reconocer al arbitraje como un medio idóneo y eficaz para la resolución de conflictos, lo cual se recogió en diversos textos legislativos (aún antes de la entrada en vigor de la vigente Constitución), tales como el Código de Procedimiento Civil (1986) que prevé tanto la conciliación como el arbitraje; la Ley Orgánica del Trabajo (1990), que regula el arbitraje como mecanismo para solucionar conflictos colectivos; la Ley Sobre el Derecho de Autor (1993), se refiere al arbitraje institucional ante la Dirección Nacional de Derecho de Autor; la Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros (1994), que prevé el arbitraje como mecanismo de solución de controversias entre particulares y empresas de seguros; la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario (1995), que establecía el arbitraje como mecanismo voluntario para la resolución de controversias que se susciten entre consumidores, usuarios y proveedores de servicios y la Ley de Arbitraje Comercial (1998), que inspirada en la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), traspuso en nuestro foro, los principios

existe la menor duda que es parte del sistema de administración de justicia, como lo ha reconocido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia:

“Con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se incluyó en el sistema de administración de justicia a los medios alternativos de resolución de conflictos, y se exhortó su promoción a través de la ley, promoción ésta que a juicio de esta Sala, se materializa con el ejercicio de la iniciativa legislativa, la cual ha de procurar el desarrollo y eficacia del arbitraje, la conciliación, la mediación y demás medios alternativos de solución de conflictos (...) los medios alternativos de solución de conflictos no sólo tienen como finalidad dirimir conflictos de una manera imparcial, autónoma e independiente, mediante un proceso contradictorio, sino que a través de ellos se producen sentencias que se convierten en cosa juzgada, -en el caso del arbitraje, el laudo arbitral- y, por tanto, es parte de la actividad jurisdiccional y del sistema de justicia, “(...) *pero no por ello pertenece al poder judicial, que representa otra cara de la jurisdicción, la cual atiende a una organización piramidal en cuya cúspide se encuentra el Tribunal Supremo de Justicia, y donde impera un régimen disciplinario y organizativo del cual carece, por ahora, la justicia alternativa (...)*” -Vid. Sentencia de esta Sala N° 1.139/00-. Por ello, el deber contenido en el artículo 258 la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, no se agota o tiene como único destinatario al legislador (Asamblea Nacional), sino también al propio operador judicial (Poder Judicial), en orden a procurar y promover en la medida de lo posible la utilización de los medios alternativos de resolución de conflictos y adoptar las medidas judiciales necesarias para promover y reconocer la efectiva operatividad de tales medios, lo cual implica que las acciones típicas de la jurisdicción

---

universales que apuntalan la operatividad del arbitraje en el ámbito comercial.” Cf. TSJ/SC, 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó y otros en recurso de interpretación del artículo 258 de la Constitución de 1999*, consultada en original.

constitucional, no sean los medios idóneos para el control de los procedimientos y actos que se generen con ocasión de la implementación de los medios alternativos de resolución de conflictos.”<sup>92</sup>

#### **D. El Derecho Tributario y el orden público**

Tradicionalmente se ha entendido que las normas tributarias son de *orden público* en el sentido de que las mismas no pueden ser relajadas por acuerdos entre particulares<sup>93</sup>. Algunos piensan que este principio general es reconocido en el derecho positivo a través del artículo 14 del COT, según el cual: "*Los convenios referentes a la aplicación de las normas tributarias celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco, salvo en los casos autorizados por la ley*". Lo anterior ha provocado una abierta resistencia contra el arbitraje en materia tributaria, sobre la falsa premisa de que el mismo significaría el relajamiento de normas de orden público en virtud de un acuerdo entre las partes.

De entrada, es preciso recalcar que el arbitraje no supone en modo alguno un convenio sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias. El compromiso arbitral no dirá jamás, en ningún caso, cómo deberán interpretar y aplicar los árbitros la ley tributaria. El único acuerdo que existe en el arbitraje atañe al procedimiento y a las personas que serán las encargadas de resolver la disputa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables.

Por otra parte, el que la materia susceptible de arbitraje sea aquella pasible de transacción, no implica, insistimos, que el arbitraje

---

<sup>92</sup> Cf. TSJ/SC, 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó y otros en recurso de interpretación del artículo 258 de la Constitución de 1999*, consultada en original.

<sup>93</sup> Según FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO "La Legislación tributaria como parte del Derecho Público, es de orden público. Es manifiesto el contrasentido, jurídica y lógicamente inaceptable, de que la propia legislación tributaria autorice al Fisco la renuncia de sus pretensiones tributarias y la relajación por convenios particulares (transacciones) de la misma legislación". Citado por HERNANDEZ, C. "La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros o la violación del Estado de derecho". *Temas Tributarios. XXX Aniversario de la Asociación Venezolana de derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1999, p. 344.

suponga transar sobre la interpretación o aplicación de la norma tributaria y ni siquiera sobre los hechos que provocan la aplicación de la misma; de modo que la cualidad de norma orden público que supuestamente impregna toda la legislación tributaria, no sería en modo alguno perturbada por el arbitraje tributario.

Finalmente, no es cierto que toda la normativa tributaria sea de orden público. No pretendemos analizar este punto en profundidad; preferimos remitirnos a la obra del profesor GABRIEL RUÁN SANTOS, quien lo ha estudiado exhaustivamente.<sup>94</sup>

En cualquier caso, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha señalado con claridad, mediante sentencia N° 1.541/08<sup>95</sup>, que la inserción del arbitraje dentro del sistema de justicia puso fin a la aparente contradicción que desde el punto de vista doctrinal y jurisprudencial se generó entre arbitraje, orden público, normas imperativas y el principio tuitivo o protector de la legislación especial en áreas "sensibles". Esa sentencia expresa que

---

<sup>94</sup> El profesor GABRIEL RUÁN SANTOS ya ha advertido que "...se corre el riesgo de que algunos sostengan que todas las normas tributarias son de orden público, por su carácter reglado predominante y porque su finalidad es la segura recaudación de ingresos públicos destinados a la satisfacción de los cometidos del Estado, con lo cual no quedaría espacio alguno para la utilización de la institución arbitral". *Vid. RUÁN SANTOS, G. Visión crítica sobre...Cit. p.50.* No compartimos esta afirmación pues aún en el caso de que se cometiera el exceso de calificar toda la materia tributaria de orden público, que por supuesto no lo es, el arbitraje no estaría excluido *per se*.

<sup>95</sup> Publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.055 del 10 de noviembre de 2008: "...una materia debe estar regida por el orden público, no deben excluirse *per se* a los medios alternativos para la resolución de conflictos y, entre ellos, al arbitraje, ya que la declaratoria de orden público por parte del legislador de una determinada materia lo que comporta es la imposibilidad de que las partes puedan relajar o mitigar las debidas cautelas o 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 – v. gr., arbitraje, mediación, conciliación, entre otras–, en directa e inmediata ejecución de la autonomía de la voluntad de las partes es de exclusiva naturaleza adjetiva. Para conocer si algún tópico de cierta relación jurídica es susceptible de arbitraje o no, bastará con discernir si allí puede llegar también el conocimiento de un juez, pues si es así, no habrá duda de que también es arbitrable por mandato de la voluntad de las partes. Esto, en contraposición al ámbito exclusivamente reservado al conocimiento de una autoridad administrativa (Poder Ejecutivo), en donde no pueden llegar los árbitros, como tampoco el juez."

*el hecho de que una materia sea de orden público, no la excluye del arbitraje porque el acuerdo de las partes es de naturaleza adjetiva, es decir, para escoger el procedimiento, pero no para convenir sobre el derecho sustantivo aplicable.*

Lo que sí podemos señalar en esta oportunidad, es que son numerosos los ejemplos en los cuales la norma tributaria *puede y debe* ceder espacios al arbitraje y también a la transacción. Así ocurriría, por ejemplo, cuando las disputas entre la Administración Tributaria y los particulares versen sobre: (i) la aplicación de normas legales o sublegales que contienen conceptos jurídicos indeterminados, cuyo significado no es provisto por el legislador y por tanto, debe ser deducido por el intérprete (*i.e.* gasto normal y necesario; valor de mercado; precio razonable; precio corriente; descuentos normales en el comercio; relación razonable, etc.) pues nada garantiza que la única solución justa que supone la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, sea la que da la Administración Tributaria o el Juez Contencioso Tributario<sup>96</sup>; (ii) el ejercicio del poder discrecional de la Administración Tributaria (que aunque debe ser muy reducido, existe en la mayoría de las legislaciones), en mérito del cual ésta puede escoger entre distintas alternativas ofrecidas por la ley al momento de emitir su manifestación de voluntad; (iii) los precios de transferencia, que admiten diversas metodologías para la valoración de operaciones entre partes vinculadas y que incluso admiten que la determinación tributaria tenga su fuente en un acuerdo previo; (iv) la aplicación de indicios o presunciones legalmente previstos, en especial cuando éstos están destinados a apoyar la determinación tributaria indirecta o sobre base presunta; (v) las disputas que se relacionan con la valoración de los bienes y derechos que integran el activo a los fines

---

<sup>96</sup> En sentido contrario el profesor JOSÉ OSVALDO CASÁS quien sostiene que "...la transacción no es el medio adecuado para resolver otras situaciones de incertidumbre que tienen su origen en los preceptos tributarios aplicables, como las que se derivan por la utilización de *conceptos jurídicos indeterminados*, puesto que allí lo que está en juego no son los hechos, sino el derecho. CASÁS, J.O. *Los mecanismos...* Cit. p.282.

del impuesto al patrimonio o del impuesto sobre sucesiones, entre otras materias.

Esta enumeración es un breve inventario de normas tributarias cuya interpretación y aplicación suscita numerosísimos conflictos y que podrían ser objeto de una transacción<sup>97</sup>. Entonces, si es posible negociar y hacer recíprocas concesiones con respecto a la interpretación y aplicación de estas normas para resolver una disputa mediante una transacción, sin la menor duda es posible que árbitros de derecho las interpreten y apliquen del mismo modo que lo haría un juez estatal, para resolver de manera imparcial, objetiva y vinculante y sin que exista negociación alguna ni recíprocas concesiones, un conflicto intersubjetivo de intereses.

Pero además, y es muy importante insistir en esto, *no existe* ninguna razón de peso para que un árbitro no pueda determinar, en aplicación del Derecho objetivo al caso concreto, si en un supuesto dado ha ocurrido o no el hecho imponible, cuál es la base de imposición, cuál es la tarifa aplicable, si existe una exención o una exoneración que neutraliza la ocurrencia del hecho imponible, si hay exclusiones autorizadas por la ley que minoran la base imponible del tributo de que se trate, si la obligación tributaria está prescrita, si una pérdida es deducible o trasladable a ejercicios posteriores, si procede la liquidación de intereses de mora, si fue probada la existencia del crédito fiscal o si existe un caso de exportación de servicios a los fines de la determinación del impuesto al valor agregado, si procede el reintegro de un tributo pagado indebidamente o la devolución de un impuesto en los supuestos autorizados por la ley. En ninguno de estos casos podría afirmarse con un mínimo de razón que si la decisión respectiva no proviene de una sentencia sino de un laudo arbitral, se habría violado entonces el orden público pues, reiteramos, el árbitro no habría hecho otra cosa que la misma operación de subsunción y aplicación del Derecho que habría hecho el juez estatal, y además lo habría hecho dentro de un procedimiento contradictorio donde cada parte presentaría sus alegatos y defensas y donde la

---

<sup>97</sup> Ejemplos más concretos pueden verse en: FRAGA PITTALUGA, L. "Una aproximación hacia el estudio...*Cit.*

decisión se basaría en la valoración de las pruebas promovidas y evacuadas.

#### **E. Las limitaciones al arbitraje tributario interno y el paradójico caso de los arbitrajes de inversión**

Los arbitrajes internacionales que han tenido por objeto la aplicación de tratados para proteger y promover inversiones, tocan con frecuencia temas tributarios, aunque sea en forma indirecta. A este respecto DÍAZ-CANDIA señala que: “Es interesante, como punto de comparación, que la arbitrabilidad de temas tributarios se acepte, de manera relativamente pacífica, en arbitraje internacional de inversiones. Ese tipo de arbitraje se fundamenta en la violación del derecho internacional (tratados de promoción y protección de inversiones –usualmente bilaterales- y derecho consuetudinario internacional), lo cual ayuda a entender que leyes internas (nacionales o domésticas), como el Código Orgánico Tributario, no puedan ser invocadas para cuestionar la arbitrabilidad.”<sup>98</sup>

El autor citado refiere el caso *ConocoPhillips Petrozuata, B.V. et al. vs. República Bolivariana de Venezuela*<sup>99</sup>, donde a partir del Capítulo IX del laudo (p. 248 y ss.) se hace un análisis exhaustivo del régimen tributario aplicable a las empresas que operan en el sector de hidrocarburos líquidos en Venezuela.

En este sentido, el laudo señala que: “El régimen tributario de Venezuela plantea una de las cuestiones principales durante la negociación y la vida económica de los Proyectos. Muchos impuestos diferentes se han introducido o planteado con anterioridad a la expropiación. Para las Demandantes, constituyen una serie de medidas coercitivas que, según alegan, junto con la migración forzada, representan un conjunto de actos discriminatorios que dan lugar a su derecho a la compensación que le reclamaban a PDVSA en el Arbitraje CCI. Ante este Tribunal, el reclamo de las Demandantes se basa en la violación del Artículo 6 del TBI por parte

---

<sup>98</sup> DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad...*Cit.*, p. 750.

<sup>99</sup> Caso CIADI No. ARB/07/30, consultado en: <https://cedca.org.ve/jurisprudencia-al-dia/>

de la República de Venezuela. El régimen tributario constituye en este contexto una parte de la vida económica y del valor de los tres Proyectos. Su impacto en la valuación de la pérdida de las Demandantes y su reclamo de daños es importante y debe tratarse en este punto del Laudo. Las disposiciones de compensación de los Convenios de Asociación Petrozuata y Hamaca no rigen el derecho de las Demandantes a la compensación que afirman se basa en el Tratado. Sin embargo, estas disposiciones pueden desempeñar un rol en el caso de que determinados impuestos constituyan actos discriminatorios que den lugar a un derecho de compensación que pueda contrarrestar el impacto de dichos impuestos.”

Más adelante el laudo indica que el tribunal arbitral contabilizará las siguientes regalía e impuestos: “(1) Regalía e Impuesto de Extracción, ambos operan conjuntamente como regalía a una tasa del 33,33%. (2) Impuesto de Exportación del 0,1% tomado de los ingresos del petróleo vendido para exportación. (3) Contribución Ciencia y Tecnología del 2% tomada de los ingresos del año anterior provenientes de la venta de crudo, reducida al 1% en vigor a partir de 2012. (4) Contribución Antidrogas del 1%. (5) Contribución Social del 1% de los ingresos netos antes de impuestos correspondientes al año anterior. (6) Impuesto sobre la Renta del 50% aplicable a los ingresos de cada Proyecto (menos regalías y otros impuesto y contribuciones aplicables). (7) Impuesto Ley Aporte del Deporte del 1% contabilizado a partir de 2012. En suma, las regalías y contribuciones (1) a (5) operan antes del Impuesto sobre la Renta (6) que se aplica cuando estas contribuciones anteriores ya se han deducido.”

Después de un detenido análisis de la posición de cada una de las partes, el tribunal expresa sus conclusiones sobre el régimen tributario aplicable, tratando aspectos estrictamente tributarios como el hecho imponible, la base imponible, la tarifa aplicable y la aplicación en el tiempo de cada tributo, para concluir señalando, entre otras cosas, que: “(...) las modificaciones del régimen tributario basadas en el poder soberano del Gobierno se incluyeron en lo que se denomina la fase contrafáctica de los Proyectos, sin perjuicio de

una posible compensación en virtud de las disposiciones pertinentes de los Convenios de Asociación Petrozuata y Hamaca. Asimismo, también se había dejado en claro durante las negociaciones que la facultad del Gobierno de aumentar la carga tributaria de los Proyectos se relacionaba directamente con el incremento de los precios del petróleo. El Gobierno tendrá su parte del aumento de las ganancias resultante de las condiciones de mercado más favorables para la venta de petróleo. Incluso si el Tribunal aceptare la afirmación de las Demandantes de que, como víctimas de una expropiación ilícita, tenían derecho a gozar de los beneficios de los Proyectos incluidos aquellos derivados de mejores condiciones de mercado, estos beneficios no incluían una liberación completa de cualquier incremento en el régimen tributario. Todo lo contrario. Ese aumento de impuestos era parte del escenario contrafáctico, dado que también era parte de una valuación ex ante (en vista de la dificultad de estimar el incremento de impuestos que había de esperarse).”

Contra estos laudos internacionales se han levantado muy diversas observaciones, pero en ningún caso se ha sostenido que el tribunal arbitral internacional no podía entrar a examinar el régimen tributario aplicable a la empresa demandante, para determinar si los cambios introducidos en ese régimen significaron una violación del Tratado. Esto representa sin duda alguna, una importante inconsistencia en la doctrina con respecto a cuáles materias son arbitrables y cuáles no.

## ***2. La regulación del arbitraje en el COT o la crónica de una muerte anunciada***

En Venezuela, el arbitraje tributario murió al nacer y nunca hubo siquiera un minuto de silencio en su memoria, pues muchos entendieron que este fracaso concedía razón a sus equivocadas críticas y objeciones en torno a la inserción de esta figura en el ámbito de la tributación, todo a partir de una concepción obtusa que anda en sentido totalmente opuesto y antagónico con respecto a todos los esfuerzos que intentan rescatar el disfrute del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, pivote fundamental del Estado de

Derecho, que en nuestro país es diariamente vejado y pisoteado sin rubor ni remordimiento.

Hasta el momento en que se escriben estas notas, no tenemos conocimiento de que algún conflicto entre las distintas administraciones tributarias venezolanas y un contribuyente haya sido sometido a arbitraje. Creemos que las razones de este lamentable revés son las siguientes:

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

(ii) El arbitraje previsto en el COT sólo puede plantearse en el seno de un juicio tributario ya iniciado, lo cual no tiene sentido alguno, porque entonces sería más práctico y menos costoso llegar a una transacción. Esta norma contradice la propia esencia del arbitraje, que es el medio *alternativo* de resolución de conflictos por antonomasia, uno de cuyos atractivos fundamentales consiste precisamente en sustraer el asunto de la jurisdicción estatal, que como es bien sabido es lenta, costosa e ineficiente, cuyo desempeño encaja perfectamente en el aforismo *justicia retardada es justicia denegada*.

No tiene sentido alguno obligar al sujeto pasivo a transitar todo el engorroso y costoso camino que supone la preparación e interposición del recurso contencioso tributario, teniendo que esperar incluso que el mismo sea admitido, previas las notificaciones de ley y el transcurso de otras incidencias procesales que pueden suscitarse

(e.g. la oposición del Fisco a la admisión del recurso), para que sólo en ese momento pueda plantearse el arbitraje. Coincidimos con BLANCO-URIBE en el sentido de que es extraño dividir la causa para que: “se someta una parte de ella o se deje en conocimiento del Poder Judicial una parte de ella (sic), y se someta la otra parte a los árbitros o tribunal arbitral.”<sup>100</sup>

Reciente doctrina ha dicho con acierto: “Que el arbitraje tributario únicamente sea una opción en sede judicial representa una limitación que le resta atractivos al procedimiento, en cuanto a que lo que principalmente se persigue con los medios alternativos de resolución de controversias es descongestionar los tribunales y elevar a la jurisdicción ordinaria cada vez menos causas. Carece de sentido que no se haya permitido que el arbitraje tributario se instruyera en procedimientos en sede administrativa, siendo necesario reformar el procedimiento establecido en el COT para incorporar esta opción. En este sentido, el arbitraje tributario de la forma en la que está establecido en el COT comporta un procedimiento inoperante por olvidarse del carácter alternativo y externo del Poder Judicial, pudiendo concluirse que, en lugar de facilitar el acceso a este medio alternativo, lo limita y genera un rechazo en los participantes porque acudir a la jurisdicción ordinaria o al arbitraje tributario es, en el plano de la realidad material, lo mismo. El arbitraje tributario no ofrece una verdadera opción alterna, diferenciada y abreviada para resolver las controversias de naturaleza tributaria.”<sup>101</sup>

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

---

<sup>100</sup> BLANCO-URIBE, A. “El arbitraje tributario en Venezuela, un período de gestación...*Cit.*, p. 1521.

<sup>101</sup> SANTANA JANSEN, A. “La inoperatividad...*Cit.*, p. 304.

(iv) No hay un procedimiento preestablecido, por lo que las partes no saben exactamente cómo se va a tramitar su caso y en especial, cuánto tiempo podría tomar el mismo.

(v) Los costos del arbitraje tienen que ser sufragados en su totalidad por el contribuyente, lo que es una barrera de naturaleza económica que desestimula el uso de este medio alternativo. Pero además, estos costos no están preestablecidos en ninguna parte, sino que son una *sorpresa* que puede llegar a ser muy desagradable.

(vi) Y, lo más grave de todo, el laudo que se dicta en el procedimiento de arbitraje tributario es apelable cuando el mismo no es unánime, de modo que el arbitraje puede convertirse en una inútil y costosa incidencia dentro del proceso contencioso tributario que, al fracasar –por la falta de unanimidad del laudo- revierte nuevamente al proceso judicial estatal, con la consecuente pérdida de tiempo y dinero que ello comporta.

### ***3. La regulación adjetiva del arbitraje en Venezuela***

#### **A. El compromiso arbitral**

En materia tributaria no está prevista la posibilidad de celebrar el *pactum de compromittendo*, la cláusula compromisoria o el preconvenio arbitral, para establecer que cualquier disputa *futura* entre el contribuyente y la Administración Tributaria sea resuelta mediante arbitraje. Lo que regula nuestra legislación es el *compromiso arbitral* a través del cual se decide someter a la decisión de árbitros una disputa actual, ya existente.

En este sentido DÍAZ-CANDIA señala: “Puede entenderse que una vez iniciado un procedimiento contencioso-tributario, en ausencia previa de un acuerdo de arbitraje, éste debe ser planteado en el expediente judicial si es posteriormente alcanzado o perfeccionado, y en dicho expediente (según los términos del aparte del artículo 312 del Código Orgánico Tributario). También puede entenderse que en lo tributario no se den muchos acuerdos de arbitraje amplios y previos al surgimiento de un conflicto o diferencia real y actual, tales como los que sí se presentan con frecuencia en cláusulas de arbitraje contenidas en contratos mercantiles o comerciales. Es decir, en

materia tributaria sólo se dan, en principio, compromisos arbitrales, como una especie concreta del género, más amplio, constituido por los acuerdos de arbitraje. Los compromisos arbitrales, según señalamos, se realizarían o podrían perfeccionarse en materia tributaria, la gran mayoría de las veces, una vez conocidos los hechos y circunstancias concretos de un conflicto específico. En ausencia de una norma legal clara, es difícil –al menos en la actualidad– postular que la administración tributaria pueda comprometerse a resolver conflictos futuros, aun no conocidos, con contribuyentes visto que, con contadas excepciones (como la teórica posibilidad de los acuerdos de estabilidad permitidos bajo el Decreto-Ley de Promoción y Protección de Inversiones de 1999), la administración tributaria no celebra negocios ni sostiene relaciones bilaterales con los contribuyentes, en lo tributario, fuera de la determinación y fiscalización.”<sup>102</sup>

Coincidimos en casi todo lo expuesto por el profesor DÍAZ-CANDIA, pero debemos aclarar que en Venezuela la Administración Tributaria sí puede celebrar acuerdos bilaterales con los contribuyentes. Lo puede hacer en el caso de los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia, para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas, de acuerdo con el artículo 252 del COT; lo puede hacer al celebrar una transacción judicial para poner fin a un litigio tributario, conforme al artículo 313 del COT; y obviamente lo puede hacer para someter determinada controversia a arbitraje de derecho.

El artículo 320, aparte único del COT, señala que el arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. Dispone la norma que las partes de mutuo acuerdo formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresar con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros. Puede someterse a arbitraje una parte o todos los puntos debatidos en el proceso contencioso tributario, lo cual explica por qué debe indicarse con

---

<sup>102</sup> DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad... *Cit.*, p. 752.

precisión cuáles aspectos serán sometidos a la decisión del tribunal arbitral<sup>103</sup>. Esta norma revela además que *todo el thema decidendum* puede someterse al conocimiento de los árbitros, y no sólo las cuestiones de hecho sobre las cuales existe disenso, porque en el COT de 2001, y así ocurre con el vigente de 2020, no existe ya la limitación que preveía el artículo 57 del COT de 1994, en el sentido de que la transacción sólo era posible sobre los hechos, pero no sobre el significado de la norma tributaria.

La celebración del compromiso arbitral representa la única etapa contractual del arbitraje, es decir, aquella en la cual las partes en conflicto negocian y pactan sobre la *forma* en que van a resolver el conflicto intersubjetivo de intereses planteado entre ellas. Cuando el compromiso arbitral es formalizado, cesa esta etapa contractual y comienza el arbitraje.<sup>104</sup>

Por tanto, cualquier objeción contra el arbitraje tributario, basada en la supuesta renuncia al ejercicio de potestades legalmente atribuidas a la Administración, no debe dirigirse contra el arbitraje en sí, pues como hemos dicho, éste es un mecanismo heterocompositivo de la *litis* cuya única diferencia remarcable con respecto al proceso judicial, es que los árbitros no son jueces estatales y no tienen

---

<sup>103</sup> En cuanto a la formalización del compromiso arbitral, en el ordenamiento jurídico venezolano los ciudadanos no pueden actuar en juicio sino a través de abogados que son, de acuerdo con la Ley de Abogados, los únicos titulares del *ius postulandi*; pero este apoderado judicial necesita facultad expresa para acordar el arbitraje en nombre de su representado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 154 del Código de Procedimiento Civil. Del lado del Fisco, el artículo 323 del Código Orgánico Tributario dice el representante judicial del mismo requerirá en todo caso la autorización de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria, aunque nada obsta para que tal competencia sea delegada por acto administrativo expreso debidamente publicado, en funcionario de inferior jerarquía. El compromiso arbitral celebrado por quienes adolecen de la legitimación que les exige la ley, no tiene valor alguno.

<sup>104</sup> Como expresa el profesor GABRIEL RUÁN SANTOS: "...el arbitraje es esencialmente un procedimiento contradictorio de naturaleza jurisdiccional, que requiere para su instauración del acuerdo de las partes, destinado a encargar la solución de la disputa a los árbitros. Luego, se origina en la voluntad de las partes, pero en su desarrollo se independiza para dar paso a un proceso sustitutivo del proceso judicial...". RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...Cit.* p.30.

*potestas* para brindar la tutela coactiva de los derechos (ejecución forzosa del laudo).

Así, las mencionadas objeciones sólo podrían concentrarse en la posibilidad misma de celebrar el compromiso a través del cual las partes van a establecer que un litigio tributario en particular va a ser sustraído del conocimiento de los jueces estatales competentes, lo que como hemos visto no puede ocurrir ya en Venezuela pues: (i) el juzgamiento de los actos, hechos y omisiones de la Administración Tributaria no es una competencia exclusiva y excluyente de los jueces contencioso tributarios y (ii) la ley autoriza de manera expresa que tal juzgamiento lo lleven a cabo jueces no estatales (*rectius*: árbitros).

La celebración del compromiso arbitral tiene dos efectos fundamentales, uno sustantivo y otro adjetivo o procesal. El efecto sustantivo del convenio arbitral es que el mismo es de obligatorio cumplimiento para las partes que lo han celebrado<sup>105</sup>, conforme al principio general del derecho, recogido en el artículo 1.159 del Código Civil Venezolano, de acuerdo con el cual los contratos tienen fuerza de ley entre las partes y no pueden revocarse sino por mutuo consentimiento o por las causas previstas en la ley. De modo que una vez celebrado el compromiso arbitral, la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable tienen que someterse a este procedimiento, salvo que ambas partes acuerden lo contrario. El efecto procesal del compromiso arbitral lo trataremos en el siguiente acápite.

### **B. Exclusión del asunto de la Jurisdicción Contencioso Tributaria**

El artículo 322 del COT declara que el compromiso arbitral celebrado es excluyente de la jurisdicción contencioso-tributaria en lo que concierne a la materia o asunto sometido al arbitraje, de

---

<sup>105</sup> En este sentido el artículo 5 de la Ley de Arbitraje Comercial -aplicable supletoriamente al arbitraje tributario, según lo previsto en el artículo 334 del COT, dispone que en virtud del acuerdo de arbitraje las partes se obligan a someter sus controversias a la decisión de árbitros y renuncian a hacer valer sus pretensiones ante los jueces.

manera que, una vez formalizado el compromiso en el expediente, debe suspenderse de inmediato el curso de la causa y enviarse las actas al tribunal arbitral tal como lo dispone el artículo 328, *ejusdem*. Esto es un principio general en materia de arbitraje interno e internacional que en Venezuela ha sido recogido por el artículo 5 de la Ley de Arbitraje Comercial.

Obsérvese que la materia excluida del conocimiento de los jueces contencioso-tributarios, es precisamente aquella que forme parte del compromiso arbitral, puesto que bien pueden las partes circunscribir el arbitraje a ciertos aspectos del debate procesal, porque simplemente han decidido dejarlos en manos del juez ordinario.

### **C. Disputas actuales**

El COT sólo admite el arbitraje en el caso de disputas actuales, no para precaver disputas futuras y sólo puede plantearse dentro del proceso contencioso tributario una vez que el recurso está admitido, lo cual también es una lástima puesto que el arbitraje habría tenido grandes posibilidades en los procedimientos administrativos tributarios, especialmente en los de primer grado o constitutivos.

En el ámbito de la fiscalización existen numerosas situaciones en las cuales la autoridad tributaria y el obligado colaboran en la precisión de los hechos y actos que dan lugar a la ocurrencia del hecho imponible. El procedimiento de investigación que realizan las autoridades tributarias ofrece un campo propicio en el cual los acuerdos preparatorios del acto administrativo encuentran una clara justificación.

Debe recordarse que el proceso de fiscalización está relacionado con la facultad que tiene la administración tributaria de investigar la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los tributos y esa facultad no puede ejercerse solamente para adicionar factores positivos o rechazar los factores negativos de la base imponible.

Durante el procedimiento de la fiscalización surgen numerosas divergencias entre la Administración Tributaria y el sujeto fiscalizado que podrían ser objeto de arbitraje, evitando así la emanación de un acto administrativo con el cual el contribuyente o

responsable no está de acuerdo y que, por tanto, va a dar lugar a la interposición de un recurso administrativo o judicial, sin duda alguna innecesario.

Así mismo, el procedimiento de determinación de la base imponible también podría ser un campo muy rico para la aplicación del arbitraje, cuando en él deben utilizarse conceptos jurídicos indeterminados, no definidos con precisión por las leyes, lo que da lugar, la más de las veces, a criterios diversos y, por ende, a soluciones encontradas. Nuestro legislador ha entendido la necesaria apertura del procedimiento de determinación tributaria, a la participación del contribuyente y para tal fin, la propuesta de determinación contenida en el acta fiscal es sólo eso, una propuesta, que se somete a la consideración del contribuyente para que éste la acepte o la rechace.

Lamentablemente, la realidad cotidiana muestra dos actitudes que conspiran contra este mecanismo de acercamiento entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Aun cuando técnicamente el acta fiscal es, como hemos dicho, una propuesta de determinación que de no ser aceptada explícitamente provocará la apertura del procedimiento sumario administrativo (procedimiento administrativo constitutivo o de primer grado), durante el cual la Administración deberá comprobar los hechos vertidos en la misma, apreciando los alegatos y pruebas aportados por el contribuyente, ocurre que, en la práctica, las actas fiscales son ratificadas en un porcentaje alarmantemente alto, lo que hace pensar en decisiones preconcebidas y en un procedimiento postizo.

Pero, además, la participación de los contribuyentes en esta fase no es frecuente, pues al ser notificados del acta fiscal asumen de inmediato una posición adversarial frente a la Administración Tributaria, normalmente por incredulidad ante la imparcialidad del órgano administrativo. No nos cabe la menor duda que al arbitraje podría aliviar esta tensión constante entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, sobre todo cuando la Administración usa su poder discrecional, especialmente la discrecionalidad técnica,

o cuando aplica, como hemos dicho, conceptos jurídicos indeterminados.

#### **D. Materias susceptibles de transacción**

De acuerdo con el artículo 320 del COT, sólo es posible el arbitraje en aquellas materias susceptibles de transacción, de manera que cualquier discusión sobre qué es lo que puede ser objeto de arbitraje, se reconduce a determinar qué es lo que puede ser objeto de transacción, sin que ello signifique, como hemos sostenido con anterioridad, que el arbitraje y la transacción son institutos equivalentes o siquiera similares.

En Venezuela la posibilidad legal de la transacción en materia tributaria es una realidad indiscutible desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1982, que siguió el modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID.<sup>106</sup>

Antes de la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en 1982, la doctrina patria, encabezada por FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO<sup>107</sup>, sostenía que las transacciones en materia tributaria no

---

<sup>106</sup> El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), se constituyó en 1961 para: “contribuir al fortalecimiento de los sistemas tributarios de América Latina, a mejorar la administración y capacitar y adiestrar los funcionarios fiscales.” El Comité de Alternos del Programa integrado por Álvaro Magaña (Director Ejecutivo por la OEA) y James Lynn (por el BID), confirió a una comisión de tres destacados juristas Latinoamericanos, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes De Sousa y Ramón Valdés Costa, la redacción de un modelo de Código Tributario para América Latina con la asistencia de reconocidos especialistas de diferentes países de la región, a saber: Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena Richard (Chile), Carlos Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú), Alfonso Moisés Beatriz (Salvador) y el recordado y querido maestro José Andrés Octavio (Venezuela). El 17 de abril de 1967, la Comisión Redactora envió al Director Ejecutivo del Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, para ese entonces Dr. Manuel Rapoport, el texto del Proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina junto con su Exposición de Motivos. El artículo 51 del Modelo estableció que: “La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”. Ese mismo texto fue reproducido por el Código Orgánico Tributario de 1982, en su artículo 58.

<sup>107</sup> CONTRERAS QUINTERO, F. *Disquisiciones Tributarias*. Universidad de Los Andes, Mérida, 1969, pp. 114 y ss.

eran admisibles porque: “Quebrantan el principio de la generalidad del impuesto, pues privilegian al contribuyente que celebra el acuerdo frente al resto de los contribuyentes que debían cumplir íntegramente la obligación tributaria en los mismos supuestos de hecho; violan el principio de igualdad de todos ante la ley, pues las transacciones suponen una discriminación entre contribuyentes; quebrantan el principio de la capacidad contributiva, porque quien celebra el acuerdo, no contribuye al fisco según su capacidad económica, sino de conformidad con los términos del acuerdo transaccional; violan el principio de la legalidad, pues estas transacciones se resuelven en su realidad material en verdaderas exoneraciones no autorizadas por la ley; violan el artículo 69 del Código Civil que establece la imposibilidad de renunciar o relajar a través de acuerdos las leyes en las que esté interesado el orden público y las buenas costumbres, como es el caso de las leyes tributarias; violan el artículo 1713 del Código Civil, que regula el contrato de transacción, fijando como una de sus características esenciales, las concesiones recíprocas, cosa que no puede ocurrir en las transacciones tributarias, pues en estas el único que haría concesiones sería el Fisco, al renunciar al cobro de un impuesto que le es debido; quebrantan los principios de indisponibilidad e inalienabilidad de la potestad tributaria y suponen un pronunciamiento sobre la legalidad del acto de determinación tributaria, materia que no está librada a la voluntad de las partes sino única y exclusivamente al conocimiento del juez.”

Esta posición era compartida en ese entonces por GABRIEL RUÁN SANTOS<sup>108</sup> y por CÉSAR HERNÁNDEZ<sup>109</sup>. Opinión distinta sostenía el maestro JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO, para quien la transacción no implica de parte del Fisco remisión, condonación o exoneración de tributos,

---

<sup>108</sup> RUAN SANTOS, G. “Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública”. *Revista de Derecho Público*. EJV, Caracas, 1981, No.7, pp.90-91

<sup>109</sup> HERNÁNDEZ, C. "La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros, o la violación del Estado de Derecho". *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No.1 a la No.50*. AVDT, 1999.

pues ella sólo puede aplicarse a situaciones en las cuales no se trata de un crédito fiscal firme en su existencia y cuantía, y de condición exigible, sino que los procesos judiciales que se concluyen mediante un convenio transaccional tienen por objeto, precisamente, establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Él califica la transacción como un procedimiento extraordinario, pero con base legal, de determinación de la obligación tributaria, similar al concordato tributario previsto en la legislación italiana.<sup>110</sup>

Ahora bien, los Códigos de 2001, 2014 y de 2020, a diferencia de los Códigos de 1982, 1992, 1994 y del Modelo de Código Tributario OEA-BID, no limitan la transacción a las *cuestiones de hecho* ni la prohíben en cuanto al significado de la norma jurídica, sino que guardan silencio absoluto al respecto<sup>111</sup> y ese silencio no es casual sino, en nuestra opinión, totalmente deliberado.

Siendo que el arbitraje sólo procedería en aquello que pueda ser objeto de transacción, si ésta se mantenía recluida en el ámbito de las disputas sobre los hechos, de modo que no fuere necesaria la interpretación y aplicación de la ley tributaria respectiva, el arbitraje resultaría imposible o en el mejor de los casos la labor de los árbitros se hubiera visto notablemente disminuida, pues si recordamos lo que señalamos al principio, los árbitros actúan como verdaderos jueces, tanto que las tesis dominantes hoy en día califican la función que cumplen como jurisdiccional y nuestra Constitución y la jurisprudencia vinculante de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, como ya hemos anotado, los considera parte del sistema de administración de justicia, de manera que pensar que su actividad sólo puede alcanzar al mero establecimiento de unos hechos, tal como lo haría una prueba de experticia o pericial, no es

---

<sup>110</sup> OCTAVIO, J.A. *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*. EJV, Caracas, 1998, p.167.

<sup>111</sup> Los artículos 313 y 314 del Código Orgánico Tributario venezolano, textualmente señalan: Artículo 313: "Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo. La transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución". Artículo 314: "La transacción tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada".

admisible. En este caso estaríamos propiamente ante un peritaje arbitral como el que regulaban los artículos 406 al 410 del Código de Comercio español. Se trataba de supuestos en los cuales se sometía al conocimiento de los *arbitradores* la discusión sobre puntos de hecho concretos para su decisión, pero no hay un laudo, sino un dictamen de tasación pericial.<sup>112</sup>

Además, es muy difícil que pueda haber arbitraje sólo sobre los hechos y que no se toque norma jurídica alguna para la resolución de la disputa<sup>113</sup>, porque como explica el profesor GABRIEL RUAN SANTOS: "...la determinación de los hechos implica también su calificación jurídica, es decir, su valoración o subsunción dentro de la hipótesis de la norma legal, previamente interpretada".<sup>114</sup>

Sobre este particular DÍAZ-CANDIA sostiene que: "En resumen, es falso que las normas jurídicas de contenido tributario deban siempre conducir a un resultado preciso e igual, en la determinación de obligaciones tributarias principales, cuando son aplicadas al mismo caso por personas distintas. El asunto se hace muy complicado si se tiene en cuenta que lo tributario tiene que ver con temas económicos dinámicos, que pueden evolucionar, y que mentes jurídicas razonables pueden disentir entre ellas. Las normas jurídicas no pueden ser operadas sin seres humanos que, legítimamente, inyectan a los casos visiones y formaciones culturales no neutras. Pueden existir, sin duda, casos claros y sencillos, que se resuelven

---

<sup>112</sup> Vid. CHILLÓN MEDINA, J.-MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje...Cit.* p.38. También se asemeja esta figura a la tasación pericial contradictoria prevista en los artículos 135 y siguientes de la Ley General Tributaria española, para la comprobación del valor de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

<sup>113</sup> Como veremos más adelante, la Norma 124 del *Tax Court* de los Estados Unidos, admite el arbitraje vinculante sobre cuestiones de hecho, en cualquier etapa del proceso, antes de la sentencia: *Rules of Practice and Procedures. Title XII, Decision Without Trial, Rule 124: Voluntary Binding Arbitration: Availability: "The parties may move that any factual issue in controversy be resolve through voluntary binding arbitration. Such a motion may be made at any time after a case is at issue and before trial. Upon of such a motion, the Chief Judge will assing the case to a Judge or Special Trial Judge for disposition of the motion of supervision of any subsequent arbitration"*. Consultado en: [www.ustaxcourt.gov/rules](http://www.ustaxcourt.gov/rules)

<sup>114</sup> RUAN SANTOS, G. *Visión crítica sobre...Cit.* p.51.

con un razonamiento formal y deductivo directo. Pero muchos otros, más difíciles, pueden tener más de una respuesta correcta e involucrar la necesidad de armonizar valores o principios en conflicto y por tanto tener distintas soluciones legalmente aceptables. En éstos, donde la intervención humana del operador jurídico (distinto del legislador) es más relevante y notable, la generación o nacimiento ex lege de la obligación tributaria no es simple ni directa. La acción humana media, y mucho, entre la ley (inclusive como premisa mayor en razonamientos deductivos) y el nacimiento de la obligación tributaria; no solo en la apreciación de hechos.”<sup>115</sup>

Por tal razón, entendemos que los proyectistas del COT de 2001 (y eso no varió en los Códigos posteriores de 2014 y 2020), decididos a incluir el arbitraje como una de las formas para aliviar el congestionamiento y la lentitud de la justicia tributaria, se vieron forzados a engranar las regulaciones de la transacción y del arbitraje, produciendo con ello, tal vez inadvertidamente, una verdadera revolución copernicana en este ámbito.

Ya el maestro VALDÉS COSTA<sup>116</sup> anticipaba que la transacción podía ir más allá del mero establecimiento de los hechos y lo entendía como algo natural y explicable si desde la perspectiva del Fisco lo que se persigue es conjurar el riesgo de una decisión desfavorable. Además, no cabe la menor duda que resulta cuando menos difícil, y a veces inútil, celebrar una transacción sólo sobre los hechos, en la que no se toque norma jurídica alguna para la resolución de una disputa.

La respuesta a la interrogante fundamental sobre qué es lo que puede ser objeto de transacción en materia tributaria y por ende de arbitraje, no puede alcanzarse si no se comprenden la diferencia entre ambos institutos y se asume que, si bien la ley ha unificado el objeto sobre el cual pueden recaer los mismos, ello no supone que los

---

<sup>115</sup> DÍAZ-CANDIA, H. “Viabilidad y operatividad práctica...*Cit.*, p. 748.

<sup>116</sup> VALDÉS COSTA, R. "Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes". *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No.1 a la No.50.* AVDT, 1999, pp.320-322.

presupuestos y las consecuencias de una transacción puedan asimilarse a los de un arbitraje. En este sentido debemos insistir en que el arbitraje:

i) No supone -como sí ocurre en la transacción- negociación alguna entre la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable, salvo por lo que respecta a la escogencia del procedimiento de resolución de la disputa en sí mismo.

ii) No implica -como sí sucede con la transacción- recíprocas concesiones de las partes y por ende la potencial renuncia de la Administración Tributaria al ejercicio de una potestad legal o al cobro de un crédito tributario determinado líquido y exigible.

iii) No crea -como sí podría hacerlo la transacción- un beneficio particular en favor de un contribuyente en desmedro de los demás, por lo que no hay discriminación y por ende no hay violación de los principios de igualdad, justicia y generalidad del tributo.

iv) No desconoce la existencia de la obligación tributaria cuando el hecho imponible ha ocurrido y por ello no hay quebranto del principio de reserva de ley.

v) No supone tampoco violación alguna al principio de legalidad, pues la Administración Tributaria no puede acudir al arbitraje sino cuando una ley así lo autoriza, tal como ocurre en el ordenamiento jurídico venezolano.

vi) No significa un perdón, remisión o dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria y ni siquiera genera algo parecido o semejante a una declaratoria de incobrabilidad de la deuda por tributos, de manera que la manifestación de capacidad contributiva elegida por la ley para dimensionar el tributo no será en ningún caso desconocida o alterada por los árbitros.

En definitiva, es preciso entender que en el arbitraje tributario la Administración Tributaria y el contribuyente o el responsable, someterán su disputa a jueces no estatales, que resuelven imparcialmente aplicando la ley al caso concreto. No hay concesiones, beneficios, ni dádivas en favor de una parte y en perjuicio de la otra, sólo hay administración de justicia dentro del marco de la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, en un proceso contradictorio rodeado de todas las garantías formales tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, que culmina con un acto materialmente idéntico a una sentencia. En consecuencia, el arbitraje tributario no supone la violación de ninguno de los principios generales que gobiernan el Derecho Tributario.

Entendiendo lo anterior, pueden reducirse considerablemente las objeciones que se levantan contra el arbitraje tributario, que en nuestra opinión tienen su origen en la equivocada identificación de éste con la transacción. Pero en adición a esto y en refuerzo del amplio campo de acción que puede tener el arbitraje tributario, conviene reiterar que existen numerosos supuestos en los que la procedencia de la transacción misma no puede ser objetada y que, por vía de consecuencia, admiten sin ambages la utilización del procedimiento arbitral en materia tributaria, tal como ya fue expuesto.

### **E. Arbitraje de derecho o arbitraje de equidad**

De acuerdo con el artículo 325 del COT, el arbitraje tributario será siempre de derecho (lo que los italianos denominan *arbitrato rituale*)<sup>117</sup> y no de equidad<sup>118</sup> y es lógico que así sea por la naturaleza de la materia que sería sometida al conocimiento de los árbitros, que

---

<sup>117</sup> En el arbitraje de derecho, según lo establece el artículo 8 de la Ley de Arbitraje Comercial, los árbitros deben observar las disposiciones del derecho en la fundamentación de los laudos.

<sup>118</sup> En el arbitraje *ex aequo et bono*, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley de Arbitraje Comercial, los árbitros proceden con entera libertad, según sea más conveniente al interés de las partes, atendiendo principalmente a la equidad.

en todo caso tendría por objeto juzgar una actuación, omisión o vía de hecho de la Administración Tributaria.

La misma naturaleza jurídico-pública de una de las partes intervinientes en el arbitraje tributario y la omnipresencia del principio de la legalidad en materia tributaria, exige que la categoría de arbitraje aplicable sea el de derecho y no el de equidad, porque la Administración Tributaria no puede ser juzgada sino conforme a la ley.

La actividad desplegada por la Administración Tributaria se encuentra sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico y dado que dicha Administración no tiene sino las potestades y competencias que la Constitución y las leyes le confieren, su juzgamiento no puede hacerse *ex aequo et bono*, sino conforme al Derecho<sup>119</sup>.

Una solución distinta, es decir, prever el arbitraje de equidad en el Derecho Tributario, implicaría una violación del principio de reserva legal tributaria y permitiría la creación de situaciones particulares en favor o en desmedro de un contribuyente o responsable determinado, con violación flagrante de los principios de generalidad, justicia e igualdad tributaria.

## **F. Cuestiones procedimentales**

### **a. Arbitraje independiente o arbitraje institucional**

El COT sólo admite el arbitraje *independiente* y no el arbitraje *institucional*. Desde el punto de vista orgánico, existe una *summa divisio* en el arbitraje entre el arbitraje independiente y el arbitraje institucional. La diferencia entre ambos tipos de arbitraje sólo es instrumental, no afecta el tipo de norma aplicable para la resolución del caso (derecho o equidad), ni el carácter con el que actúan los árbitros (de derecho o arbitradores), ni los efectos de su decisión, ni necesariamente el procedimiento aplicable, ni el resto de las normas adjetivas que regulan la institución.

---

<sup>119</sup> Esa es la razón por la cual los árbitros deben ser siempre abogados, en tanto los mismos deben decidir la disputa que les es planteada aplicando al derecho objetivo al caso concreto, tal como si fueran jueces estatales.

El arbitraje independiente es aquel que puede ser llevado a cabo por una terna de abogados u otros profesionales que escojan las partes. Estos árbitros no tienen que pertenecer a determinada institución y, en principio, no tienen que cumplir unos requisitos mínimos para actuar como árbitros, aunque, claro está, lo deseable es que sean personas calificadas, técnicamente y por su experiencia, para decidir la controversia.

Por otra parte, en el arbitraje independiente no hay reglas de procedimiento preestablecidas, ellas pueden ser fijadas por las partes en el convenio arbitral, o bien éstas pueden decidir acogerse a las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y al reglamento de algún centro de arbitraje.

En los arbitrajes independientes las tarifas de los honorarios de los árbitros y los costos asociados a la tramitación del procedimiento arbitral no están tampoco preestablecidas y habrán de ser discutidas y acordadas entre las partes y los árbitros. Tampoco existe una sede física especial para conducir el procedimiento arbitral.

Por contra, el arbitraje institucional es aquel que llevan a cabo unos árbitros escogidos también por las partes, pero de una lista que es puesta a su disposición por el centro de arbitraje que previamente hayan seleccionado, en la cual, se supone, figuran individuos muy calificados que han sido sometidos a un riguroso proceso de selección para formar parte de la lista en cuestión.

El arbitraje institucional tiene tarifas fijas y públicas, reguladas por el centro de arbitraje respectivo, tanto para los costos asociados a la tramitación del procedimiento, como para la fijación de los honorarios de los árbitros.

Otro aspecto diferenciador muy importante, es que en el arbitraje institucional el procedimiento está regulado en un reglamento preexistente dictado por el centro de arbitraje de que se trate y tanto los árbitros como las partes han de ceñirse a las disposiciones del mismo. Esto supone una ventaja importante porque ni los árbitros ni las partes dispendian tiempo fijando reglas de procedimiento, en el entendido que su propósito fundamental no es extraviarse en

discusiones inútiles sobre aspectos formales, sino resolver con prontitud la disputa. El arbitraje institucional siempre cuenta con una sede fija para el tribunal arbitral y dispone de personal calificado y experto que se encarga de administrar todos los aspectos logísticos del procedimiento.

La regulación del COT que ha escogido el arbitraje independiente es equivocada y una de las principales causas de su fracaso, pues el arbitraje institucional resulta mucho más conveniente para las partes desde todo punto de vista, en tanto hay claridad en las reglas procedimentales, los costos y gastos asociados al procedimiento son previsibles y existe la garantía de poder escoger entre una nutrida lista de profesionales calificados, evaluados previa y rigurosamente por el centro de arbitraje correspondiente. Es difícil entender por qué el COT escogió el arbitraje independiente existiendo en nuestro país calificadísimas instituciones en las cuales se pudieron radicar los arbitrajes tributarios.<sup>120</sup>

Además, siendo una preocupación constante de los funcionarios de la Administración Tributaria la posibilidad de que sus actuaciones sean cuestionadas por sospechas de corrupción, es evidente que el arbitraje independiente podría levantar suspicacias en cuanto a la pulcritud en la selección de los árbitros, mientras que tal cosa es resueltamente improbable en el caso del arbitraje institucional. Una futura reforma debería apuntar hacia un cambio de sistema, debiendo optarse por el arbitraje institucional o en todo caso, como lo ha sugerido BÓVEDA, por una combinación de arbitraje institucional e independiente.<sup>121</sup>

### **b. Composición del Tribunal arbitral**

El tribunal arbitral va a estar compuesto por tres árbitros, uno designado por cada parte, y un tercero designado por estos dos y a

---

<sup>120</sup> Como, por ejemplo, el Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas, Capítulo venezolano de la ICC; o el Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje, auspiciado por la Cámara Venezolano-Americana VENAMCHAM.

<sup>121</sup> BÓVEDA, M. "El arbitraje tributario...*Cit.*, p. 211.

falta de acuerdo por el Juez Contencioso Tributario que estaba conociendo del caso.

Lamentablemente el COT no señala las condiciones mínimas que deben reunir los árbitros, salvo que deben ser abogados. La ausencia de unas condiciones mínimas que han de reunir los árbitros preocupa mucho si se toma en cuenta que el arbitraje tiene que ser independiente y no puede ser institucional. Esto acarrea el riesgo de que en la terna arbitral no estén los profesionales más idóneos, lo cual es preciso evitar a toda costa porque justamente uno de los atractivos de acudir a este medio alternativo de resolución de disputas es la especialización, idoneidad, prestigio y solvencia moral de los árbitros, en tanto tales cualidades abonan sin duda para lograr una decisión imparcial y ajustada a derecho. En el arbitraje comercial, la confianza que transmiten los árbitros a las partes por su trayectoria, credenciales y prestigio, es un elemento *esencial* para acudir a este medio alternativo de resolución de disputas.

### **c. Procedimiento arbitral**

En cuanto al procedimiento arbitral, tratándose de un arbitraje independiente, tendrán las partes que establecer las reglas correspondientes junto con los árbitros. Esto también es consecuencia de haber escogido el arbitraje independiente. Es recomendable que los árbitros designados en un arbitraje tributario no se desvíen de su tarea fundamental, cual es solucionar prontamente la disputa sometida a su conocimiento; de allí que, aun manteniéndose en el ámbito del arbitraje independiente, bien pueden los árbitros ceñirse a los reglamentos de procedimiento dictados por los centros de arbitraje más reconocidos y aplicar supletoriamente la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil, tal como lo señala el propio COT.

### **d. El laudo arbitral**

#### *(i) Contenido*

Según el artículo 329 del COT, el procedimiento arbitral culminará con un laudo, el cual será dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notificará

al contribuyente o responsable y a la Administración Tributaria. Aquí es importante destacar que a diferencia de lo que ocurre en el arbitraje comercial<sup>122</sup>, las partes no pueden establecer acuerdo alguno sobre si el laudo va a ser motivado o no, porque de acuerdo con el COT, la motivación del laudo es indispensable.

Es absolutamente explicable que ello sea así porque el contenido del laudo podría afectar -en favor o en contra- a una persona jurídico-pública, que no defiende intereses particulares sino el interés general, por lo que es preciso que la decisión adoptada sea explícita en sus fundamentos de hecho y de derecho, pues con ello se justifica, frente a los titulares de ese interés general, la conducta que adopte la persona jurídico-pública frente a la decisión de los árbitros.

#### (ii) Ejecución

Como ocurre en el arbitraje común, y según ya fue expuesto, en el arbitraje tributario los árbitros tienen el poder de dictar una decisión definitiva y de obligatorio cumplimiento para las partes (*auctoritas*), pero no tienen el poder para ordenar la ejecución forzosa de sus decisiones (*potestas*), pues esto sólo pueden hacerlo los jueces estatales en el ordenamiento jurídico venezolano.

Así, el laudo se pasará con los autos al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, quien lo publicará al día siguiente de su consignación, pero la ejecución corresponde a la Administración Tributaria, según el párrafo único del artículo 331 del COT, de acuerdo con las normas sobre ejecución de sentencias previstas en el mismo. Esto en el caso, claro está, de que no haya ejecución voluntaria. Aunque el Código no lo dice expresamente, el Tribunal que debe publicar el laudo, es el que estaba conociendo de la causa cuando se celebró el compromiso arbitral entre el accionante y la Administración Tributaria.

---

<sup>122</sup> El artículo 30 de la Ley de Arbitraje Comercial dice que: "El laudo del tribunal arbitral deberá ser motivado, a menos que las partes hayan convenido lo contrario...".

## **e. Los recursos contra el laudo arbitral**

### *(i) Recurso de apelación*

El COT prevé en su artículo 331, la posibilidad de que el laudo arbitral sea apelado cuando el mismo no sea unánime. Lo cierto es que este recurso es el *talón de Aquiles* del arbitraje tributario en nuestro país y ha sido la causa fundamental por la cual no ha habido interés alguno por parte de los justiciables en utilizar este medio alternativo de resolución de disputas.

En materia de arbitraje comercial el laudo es definitivo y no está sujeto a recurso alguno salvo el de nulidad<sup>123</sup> y esa es una de las razones por las cuales se acude a este medio alternativo de resolución de disputas; esto es, por la rapidez con que se resuelve el pleito y por el carácter inmutable y vinculante del laudo, lo que trae como consecuencia que la controversia se soluciona en un único y acelerado trámite procedimental.

La doctrina más autorizada señala al respecto que: "...es inherente a la naturaleza del laudo arbitral su carácter definitivo, e incluso firme; por consiguiente, cualquier instancia interpuesta y con mayor razón si esa instancia no es arbitral, supone una mala inteligencia sobre el alcance y naturaleza del proceso de arbitraje, y más concretamente sobre su resultado, esto es, el laudo arbitral".<sup>124</sup>

Un interesante estudio de derecho comparado realizado en treinta y cinco países revela que los recursos contra el laudo arbitral son excepcionales y en la generalidad de los casos no tocan el fondo de la controversia, sino aspectos formales del proceso arbitral. En ningún caso, hasta donde nuestro conocimiento alcanza, el laudo es

---

<sup>123</sup> El artículo 43 de la Ley de Arbitraje Comercial señala que: "Contra el laudo arbitral únicamente procede el recurso de nulidad...". Por su parte, la Ley Modelo sobre Arbitraje Comercial Internacional, Aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, el 21 de junio de 1985, dispone en su artículo 34: "Contra un laudo arbitral sólo podrá recurrirse ante un Tribunal mediante una petición de nulidad conforme a los párrafos 2 y 3 del presente artículo".

<sup>124</sup> CHILLÓN MEDINA, J-MERINO MERCHÁN, J. *Tratado de arbitraje...Cit.* pp. 358-359.

apelable por el hecho de no ser unánime la decisión cuando el tribunal arbitral es colegiado. Aunque el estudio no es reciente, mantiene su vigencia.<sup>125</sup>

El recurso de apelación en el arbitraje tributario podría tornar este medio alternativo de resolución de disputas en un inútil dispendio de recursos y de tiempo, en tanto el mismo podría convertirse en un atípico proceso contencioso tributario en primera instancia, que es precisamente lo que las partes quieren evitar.

El problema práctico que plantea este recurso es muy simple: La terna arbitral siempre debe contar con un árbitro designado por la Administración Tributaria. Naturalmente y comoquiera que el arbitraje no es institucional sino independiente, los contribuyentes y los responsables temen que el árbitro designado por la Administración Tributaria pueda sentirse inclinado a salvar su voto cuando la decisión no favorezca los intereses de aquélla y en ese caso el laudo arbitral sería apelable y el arbitraje, como hemos dicho, dejaría de ser tal, en tanto se abriría una segunda instancia ante el Tribunal Supremo de Justicia que sería competente para revisar el fondo del asunto debatido.

Aunque es incorrecto sostener que los árbitros designados van a intentar favorecer los intereses de la parte que los ha nombrado, la sola posibilidad de que ello ocurra y suponga la inutilidad total del arbitraje, es un obstáculo casi infranqueable para la efectiva utilización de la figura.<sup>126</sup>

---

<sup>125</sup> GLOBAL LEGAL GROUP-WILMER, CUTLER & PICKERING. *The International Comparative Legal Guide to: International Arbitration 2004*. Global Legal Group, Ltd, London, 2003.

<sup>126</sup> No obstante, algunos consideramos que aun en este supuesto, vale la pena acudir al arbitraje, no sólo por la rapidez del trámite, sino también porque los árbitros, a diferencia del juez ordinario -normalmente sobrecargado de trabajo y con pocos recursos humanos y técnicos a su disposición-, pueden dedicarse con mayor detenimiento a la solución de la disputa, logrando así una decisión tempestiva, pero además lo suficientemente bien sustentada de modo que su confirmación en el Tribunal Supremo de Justicia, sea mucho más probable.

*(ii) Recurso de nulidad*

Si el laudo es unánime, el único recurso que cabe contra el mismo es el de nulidad por las causales taxativamente previstas en el artículo 325 del COT, en los siguientes casos: (i) si la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviere concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiere ejecutarse; (ii) si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje y (iii) si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes.

**f. Duración del procedimiento**

El laudo debe dictarse en un plazo máximo de seis (6) meses contados a partir de la constitución del Tribunal Arbitral. Dicho lapso podrá ser prorrogado hasta por seis (6) meses más, de oficio, o a solicitud del contribuyente o responsable o de la Administración Tributaria. Una de las ventajas fundamentales que ofrece el arbitraje en general, es la celeridad. El COT ha respetado los plazos que imperan en el arbitraje comercial para que los árbitros dicten su decisión, conservando así uno de los atractivos fundamentales de este medio alternativo de resolución de disputas.

**g. Aplicación supletoria del CPC y la LAC**

De acuerdo el artículo 326 del COT, los aspectos no regulados en el mismo, se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial<sup>127</sup> y el Código de Procedimiento Civil, lo que indiscutiblemente es una importante previsión que permite resolver innumerables vacíos que existen en la regulación del arbitraje tributario.

---

<sup>127</sup> Gaceta Oficial No. 36.430 del 7 de abril de 1998

#### **h. Honorarios de los árbitros y costos del procedimiento arbitral**

Uno de los principales aspectos que se discuten en el momento de tomar la decisión de someterse a un arbitraje, son los costos asociados a este tipo de procedimientos y, en especial, los honorarios de los árbitros. En este sentido, el parágrafo único del artículo 316 del COT dice que los honorarios de los árbitros y demás gastos que ocasione el arbitraje, serán sufragados en su totalidad por el contribuyente o responsable, salvo que el compromiso arbitral haya sido celebrado a petición de la Administración Tributaria y ello se haga constar en el mismo, en cuyo caso los honorarios de los árbitros y demás gastos, serán sufragados en su totalidad por la Administración Tributaria.

Aquí también se proyectan los efectos negativos de haber escogido el arbitraje independiente y no el institucional, pues en este último existen tarifas fijas, preestablecidas y razonables, en cuanto a los honorarios de los árbitros y los costos del procedimiento. En el caso del arbitraje independiente, en cambio, no hay reglas y ello puede significar que la celebración del compromiso arbitral naufrage, o por el alto costo de los honorarios propuestos por los árbitros o por la indeterminación de los gastos asociados al procedimiento.

No hay duda que la inclusión de normas sobre arbitraje tributario en el COT de 2001, es un avance extraordinario, pero lamentablemente el legislador deformó la institución y le dio unas características que son ajenas a este medio alternativo de resolución de conflictos y que son precisamente las razones por las cuales el mismo es atractivo frente a la jurisdicción estatal.

Creemos que es necesaria una reforma en la que se corrijan las fallas aquí anotadas, para que este mecanismo comience a ser utilizado por los contribuyentes, con los beneficios de toda índole que ello implica tanto para éstos como para las administraciones tributarias.



**SEGUNDA PARTE**  
**EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO EN EL**  
**DERECHO COMPARADO**

**I. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO PORTUGUÉS: UN  
MODELO EXITOSO QUE DESMONTA LEYENDAS Y  
DOGMAS FALACES E INÚTILES**

Como en muchos otros ordenamientos jurídicos, en Portugal las actuaciones de las administraciones tributarias pueden ser sometidas tanto a una revisión gubernativa o en vía administrativa, que puede ser obligatoria u opcional dependiendo de la naturaleza del caso, como a una revisión judicial.

La jurisdicción tributaria portuguesa es parte de la jurisdicción administrativa y se estructura en dos instancias. Los tribunales de primera instancia son unipersonales y regionales, y están distribuidos a lo largo y ancho de todo el país. Lo que determina la competencia territorial es la administración tributaria autora del acto sometido a revisión.

Al igual que la mayoría de las jurisdicciones tributarias alrededor del mundo, la portuguesa sufrió durante décadas la acumulación de casos sin decisión y la lentitud desesperante de los procesos judiciales; pero a diferencia de lo ocurrido en otros países, donde la doctrina se ha desgastado en discusiones bizantinas y la voluntad de vencer paradigmas y dogmas anquilosados escasea, Portugal dio un salto cuántico e introdujo cambios sin precedentes en la resolución

de conflictos intersubjetivos en el ámbito de la tributación, adoptando sin complejos el arbitraje.

Tal como ocurre en Venezuela, la Constitución portuguesa en su artículo 209, considera los tribunales arbitrales como parte del sistema de administración de justicia<sup>128</sup>, pero a diferencia de lo que ha acontecido en nuestro país, donde el arbitraje tributario está regulado en el Código Orgánico Tributario desde 2001, sin que se haya iniciado hasta ahora un solo proceso arbitral, en Portugal el arbitraje tributario es una realidad que se aproxima a cumplir diez años de exitoso funcionamiento.

Intentaremos esbozar algunos de los aspectos más relevantes del arbitraje tributario portugués, pues no nos cabe duda de que se trata de un modelo que debe ser imitado, desde luego con las adaptaciones propias de cada legislación.

### ***1. Objetivo del arbitraje tributario***

El Decreto Ley 10/2011 del 20 de enero de 2011, mediante el cual se dicta la Ley de Arbitraje Tributario<sup>129</sup>, dice en su exposición de motivos que este medio alternativo de resolución de conflictos tiene tres objetivos principales: por un lado, reforzar la tutela efectiva de los derechos e intereses legalmente protegidos de los sujetos pasivos; por otra parte, acelerar la resolución de los litigios que oponen la administración tributaria al sujeto pasivo; y, por último, reducir los casos pendientes en los tribunales administrativos de impuestos.

### ***2. Características generales del arbitraje tributario portugués***

La exposición de motivos del Decreto-Ley 10/2011 expresa que el arbitraje es una forma de resolver una controversia a través de un tercero neutral e imparcial - el árbitro -, elegido por las partes o designado por el Centro de Arbitraje Administrativo y cuya decisión tiene el mismo valor legal que las sentencias judiciales. En este sentido, y en cumplimiento de sus tres objetivos principales, el

---

<sup>128</sup> <https://dre.pt/crp-parte-iii>

<sup>129</sup> <https://dre.pt/application/conteudo/280904>

arbitraje fiscal es adoptado por el Decreto-ley con contornos que buscan asegurar su buen funcionamiento.

Indica de igual forma la referida exposición de motivos que, para dotar al arbitraje tributario de la celeridad procesal necesaria, se adopta un proceso sin formalidades especiales, de acuerdo con el principio de autonomía de los árbitros en la conducción del proceso, y se establece un plazo de seis meses para emitir el laudo arbitral, con posibilidad de prórroga que nunca superará los seis meses.

En segundo lugar, la exposición de motivos dice que los tribunales arbitrales que operan bajo la organización del Centro Administrativo de Arbitraje son competentes para dictar la decisión arbitral; se trata del único centro de arbitraje que funciona bajo los auspicios del Consejo Superior de Tribunales Administrativos y Tributarios, que, además, tiene competencia para nombrar al Presidente del Consejo Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo. En los casos en que el contribuyente opte por designar un árbitro, el tribunal arbitral funcionará siempre con un panel de tres árbitros, siendo cada parte responsable de la designación de uno de ellos y los árbitros así designados nombran un tercero, quien ejerce las funciones de árbitro-presidente. Si el contribuyente no tiene la intención de designar un árbitro, el tribunal arbitral funcionará con un árbitro único en los casos en que el valor de la solicitud no exceda el doble del monto de la jurisdicción del Tribunal Administrativo Central, es decir, € 60.000,00 y con un colectivo de tres árbitros en los restantes casos, con la designación de, en ambas situaciones, el Consejo Deontológico del Centro Administrativo de Arbitraje.

En tercer lugar, refiere la exposición de motivos que las cuestiones sobre las que puede decidir el tribunal arbitral están estrictamente determinadas. Así, la apreciación de la declaratoria de ilegalidad de la liquidación tributaria, autoliquidación, retención en la fuente y pago a cuenta, la declaración de ilegalidad de actos de determinación de la materia imponible, son actos de competencia de los tribunales arbitrales; de igual forma lo son, la determinación de la base imponible y actos de fijación de valores patrimoniales, así como

la valoración de cualquier cuestión, de hecho o de derecho, relacionada con el proyecto de liquidación, siempre que la ley no garantice el derecho a deducir el mencionado crédito.

Se establece en el Decreto-Ley 10/2011 que, como regla general, la decisión de los tribunales arbitrales no puede ser recurrida. Esta regla no prejuzga la posibilidad de recurso ante el Tribunal Constitucional, en los casos en que el laudo arbitral rechace la aplicación de alguna regla por su inconstitucionalidad o aplique una regla cuya constitucionalidad se haya planteado, así como el recurso ante el Tribunal Supremo Administrativo, cuando el laudo arbitral sea contradictorio, sobre la misma cuestión fundamental de derecho, con sentencia emitida por el Tribunal Administrativo Central o el Tribunal Administrativo Supremo.

El laudo arbitral también podrá ser anulado por el Tribunal Administrativo Central por no precisar los fundamentos de hecho y de derecho que justifican la decisión, en oposición a los fundamentos de la decisión, en el pronunciamiento inadecuado o en la omisión de pronunciamiento o en violación de los principios del contradictorio e igualdad de las partes.

Se establecen además las reglas sobre quién puede ejercer las funciones de árbitro en el arbitraje fiscal. En este contexto, se prevé la posibilidad de nombrar árbitros licenciados en Economía o Gerencia en materias de mayor complejidad y que requieran conocimientos específicos del área no jurídica, en cuyo caso el árbitro presidente deberá ser siempre un abogado con al menos diez años de experiencia profesional acreditada en el área de derecho tributario.

Explica FRANCISCO DE SOUSA DA CÁMARA que: “Para ser nombrado árbitro por el Comité de Ética, el individuo debe estar en la lista de árbitros, que incluye a las personas que solicitaron realizar dicha tarea y fueron aceptados por la CAA como resultado de una favorable opinión de su Comité de Ética. La lista anual de árbitros se publica y generalmente se renueva cada año. El régimen legal en materia de arbitraje fiscal exige que dichos árbitros tienen capacidad técnica probada, una moral carácter y un sentido de interés público.

Deben ser: - principalmente juristas, con al menos diez años de experiencia probada en derecho tributario, en particular como servidor público, magistrado, abogado, consultor, asesor legal, en docencia o investigación educativa, en la administración tributaria o con trabajos científicos relevantes en el área de ley de Impuesto; o - personas con un título en Economía o Gerencia (pueden ser nombrados árbitros, aunque no como presidente), en asuntos que requieran conocimiento especializado de un área fuera de la ley; o - magistrados jubilados, siempre que hagan declaración renunciando a su condición de jubilado o solicitando la suspensión temporal de tal estatus.”<sup>130</sup>

Dependiendo de la cuantía involucrada, el presidente del tribunal arbitral debe reunir ciertas características. Para casos hasta € 500.000, el árbitro debe ser un ex juez tributario con una especialidad en derecho tributario. Para casos que superen esa cifra y hasta € 10.000.000,00, debe tratarse de un ex juez tributario con un PhD en derecho tributario.

En sexto lugar, se prevé la posibilidad de que los contribuyentes sometan a los tribunales arbitrales la revisión de actos tributarios que se encuentren pendientes de decisión desde hace más de dos años, con un incentivo que corresponde a la renuncia al pago de las tasas judiciales.

Cabe señalar que la institución del arbitraje no implica una desjuridificación del proceso tributario, ya que el uso de la equidad (*ex aequo et bono*) está prohibido y los árbitros deben juzgar de acuerdo con el derecho objetivo aplicable.

Los casos sometidos a arbitraje tributario no pueden exceder de diez millones de euros (€ 10.000.000,00), pues de ser ese el caso, debe plantearse la disputa respectiva ante la jurisdicción tributaria ordinaria.

---

<sup>130</sup> DE SOUSA DA CÁMARA, F. “Arbitration as a means of resolving tax disputes”. *European Taxation*. IBFD, 2014, p. 499.

En cuanto a los costos del arbitraje, si el sujeto pasivo no ha solicitado la designación de árbitro, sólo debe pagar la tasa inicial para la constitución del tribunal arbitral, y luego el laudo se encargará de distribuir las costas entre las partes. Si en cambio, el sujeto pasivo requiere designar árbitro, entonces pagará la tasa de arbitraje en su totalidad.

La Ley Arbitraje Tributario portuguesa es muy completa pues regula, entre otras cosas, la composición de los tribunales arbitrales; la designación, deberes y los impedimentos de los árbitros; la constitución del tribunal arbitral; la tasa de arbitraje y las costas arbitrales; los efectos jurídicos-formales y jurídico-materiales de la constitución del tribunal arbitral (entre ellos, la suspensión automática de la ejecución de los actos de liquidación tributaria); el inicio de proceso arbitral, los principios procesales y los trámites del procedimiento (reuniones del tribunal arbitral, audiencias, etc.); el laudo arbitral (plazo, contenido y forma); la disolución del tribunal arbitral; y los efectos del laudo arbitral (impugnación).

### ***3. Arbitraje tributario en el Impuesto al Valor Agregado***

#### **A. El origen y la complejidad del IVA en Europa**

El Impuesto al Valor Agregado es un tributo complejo, especialmente en el ámbito europeo. El impuesto a las ventas, tipo valor agregado (*taxe sur la valeur ajoutée* o TVA), nació en Francia en 1954. Fue creado por MAURICE LAURÉ, un joven francés de 37 años que nació en Marruecos en 1917, donde su padre trabajaba como expatriado, y murió en Neuilly-sur-Seine el 20 de abril de 2001, a la edad de 83 años. LAURÉ fue un brillante egresado de la prestigiosa ÉCOLE POLYTECHNIQUE DE PARIS (L’X) -donde luego sería profesor- que inventó el impuesto al valor agregado mientras se desempeñaba como Director General Adjunto de Impuestos del Ministerio de Finanzas francés.<sup>131</sup> Entre 1953 y 2001, publicó nueve libros que

---

<sup>131</sup> *Vid:* BABEAU, A. « Maurice Lauré: Une œuvre d’une grande originalité ». *La Jaune et la Rouge*. Août-Sep, 2002, No. 577 / COZIAN, M – DEBOISSY, F. *Précis de Fiscalité des Entreprises*. Lexis-Nexis, Paris, 2014, 38<sup>e</sup> Édition, pp. 507 y ss. / DISCHAMPS, J.C. « Au secours de la T.V.A. (note bibliographique) » *Revue Economic*. Librairie Armand Colin, Paris, 1959, Vol. 10, No. 3, pp. 475-476

tuvieron gran influencia en materia fiscal, presupuestaria y económica, destacándose entre ellos sus dos primeros libros: *La taxe sur la valeur ajoutée*<sup>132</sup> y *Impôts et productivité*.<sup>133</sup>

Según las fuentes disponibles, el 29 de marzo de 1954, el presidente del Consejo, JOSEPH LANIEL, y su ministro de finanzas y de asuntos económicos, EDGAR FAURÉ, hicieron votar por la Asamblea Nacional un proyecto de ley sobre «la reforma fiscal» que sustituía el impuesto sobre la producción que existía hasta ese momento, remplazándolo por un «impuesto sobre el valor agregado percibido sobre los negocios». Paradójicamente este impuesto no fue impulsado para su aprobación por el Ministro de Finanzas de la época, EDGAR FAURÉ, sino por el presidente de la Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional, PIERRE MENDÈS FRANCE.<sup>134</sup> Así, el 10 de abril de 1954, se promulgó la Ley No. 54-404 y de este modo nació el IVA.<sup>135</sup>

Los antecedentes inmediatos de este impuesto en Francia fueron el impuesto general a las ventas de bienes y servicios, que se instauró en 1917 y que se llamó “impuesto sobre los pagos” (*taxe sur les paiements*) aplicable a los consumidores; y luego en 1920, el impuesto sobre la “cifra de negocios” (*taxe sur la chiffre d'affaires*), aplicable a las empresas. Pero estos tributos tenían un gran defecto y es que, al no ser tipo valor agregado y plurifásicos, sino acumulativos, producían el denominado efecto *cascada* e incrementaban el precio del producto en cada etapa de la cadena de producción y comercialización, generando inflación y perjudicando en gran medida y de manera especial al consumidor final.

---

/ TREFFEL, R. « La TVA une invention française ». *L'Economiste*. <https://www.leconomiste.eu/decryptage-economie/601-la-tva-est-une-invention-francaise.html>

<sup>132</sup> Librairie du recueil Sirey, Paris, 1953.

<sup>133</sup> Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1953.

<sup>134</sup> [https://www.lemonde.fr/economie/article/2014/04/04/la-tva-une-invention-francaise\\_4395627\\_3234.html](https://www.lemonde.fr/economie/article/2014/04/04/la-tva-une-invention-francaise_4395627_3234.html)

<sup>135</sup> *Vid.* Journal Officiel de la République Française, No. 3484, 11 avril 1954. [https://www.legifrance.gouv.fr/jo\\_pdf.do?id=JORFTEXT000000864818&pageCourante=03482](https://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000000864818&pageCourante=03482)

La creación de LAURÉ era sencillamente genial desde todo punto de vista, porque el impuesto gravaba toda la cadena de producción y comercialización, por el valor añadido en cada etapa, pero sin aumentar significativamente el precio pagado por el consumidor final, como ocurría con los impuestos acumulativos al consumo existentes hasta entonces.

El Fisco comenzaba a recaudar el tributo desde el momento mismo que el producto salía de la fábrica hacia el distribuidor y seguía recaudando porciones del impuesto hasta el consumidor final. La evasión era extraordinariamente difícil, puesto que cada eslabón de la cadena controlaba al anterior y al siguiente, gracias al sistema de traslación y de crédito y débito fiscal. Además, cada actor económico se convertía en un auxiliar del ente recaudador, garantizando el flujo seguro y constante de recursos para el Fisco. La posterior fiscalización y determinación de cualquier diferencia de impuesto o de ilícitos cometidos durante el proceso, era extremadamente simple, pues durante toda la cadena de producción y comercialización se generaban registros contables y documentos probatorios (*i.e.* facturas) que no podían ser ocultados o falsificados porque el control cruzado de evidencias no lo permitía o al menos lo hacía muy complicado y riesgoso.

Aunque el IVA fue inventado en Francia, su notable eficiencia recaudatoria pronto estimuló su aplicación en el resto de Europa. Ello se debió tal vez a que en el Tratado de Roma del 25 de marzo de 1957<sup>136</sup>, que instituyó el mercado común europeo, se previó la necesidad de una armonización tributaria entre los Estados miembros. Hasta hoy en día, el IVA es el impuesto más uniforme en toda la Unión Europea, pero sin duda es un tributo con una regulación compleja y abigarrada.

Un hito muy importante en el desarrollo del IVA a nivel europeo, que materializó el uso del exitoso *modelo francés*, comenzó con la

---

136  
content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957E/TXT

<https://eur-lex.europa.eu/legal->

PRIMERA DIRECTIVA DEL 11 DE ABRIL DE 1967<sup>137</sup>, en la que se impuso a los Estados miembros la obligación de adoptar el sistema del IVA y abandonar las otras variantes de imposición a las ventas.

Es muy importante recordar el contenido de esa Directiva, porque en ella se definen las bases fundamentales del IVA moderno. La Directiva indicó que era conveniente una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre volumen de negocios con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia y de alcanzar en consecuencia el objetivo consistente en la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales, entre los Estados miembros.

Asimismo, señaló la Directiva que la armonización debía conducir a la desaparición de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada, y a la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido, que lograra un máximo de sencillez y de neutralidad a través de la mayor generalidad posible y extendiendo su ámbito de aplicación a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios, incluyendo la fase del comercio al por menor.

A partir de esas bases fundamentales, la Directiva ordenó:

“Artículo 1: Los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido definido en el artículo 2. En cada Estado miembro, la ley que disponga esta sustitución se promulgará en el plazo más breve posible con el fin de que pueda entrar en vigor en la fecha que sea fijada por cada uno de ellos teniendo en cuenta la situación coyuntural, pero en ningún caso con posterioridad al 1 de enero de 1970. A partir de la entrada en vigor de dichas leyes ningún Estado miembro podrá aplicar o dictar medida alguna de compensación a las

---

<sup>137</sup> <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-X-1967-60005>

importaciones o a las exportaciones en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en los intercambios entre los Estados miembros.”

“Artículo 2: El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta. No obstante lo anterior, hasta la fecha en que se haga efectiva la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, estos últimos dispondrán de la facultad, previo ejercicio de la consulta prevista en el artículo 5, de aplicar este sistema sólo hasta la fase de comercio al por mayor, incluida, y de aplicar, en su caso, a la fase de comercio minorista, o anterior a ésta, un impuesto complementario autónomo.”

El desarrollo del IVA en Europa prosiguió, lento pero seguro, y a través de la SEXTA DIRECTIVA DE LA CEE DEL 17 DE MAYO DE 1977<sup>138</sup> se dictó el sistema común de impuesto al valor añadido, regulando detalladamente el ámbito de aplicación, los sujetos pasivos, el hecho imponible, la base imponible, el devengo y exigibilidad del impuesto, los tipos impositivos, los supuestos de no

---

138 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20060101:ES:PDF>

sujeción, las exenciones internas y externas, las deducciones, los responsables tributarios, los deberes formales, los regímenes especiales, entre otras cosas. A esta segunda Directiva suele calificársele como el “Código Europeo del IVA”.

El 28 de noviembre de 2006, fue dictada la DIRECTIVA 2006/112/CE <sup>139</sup>, que sustituyó la Sexta Directiva, y estableció el SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, con 414 artículos y 12 anexos. Esta Directiva recoge todas las enmiendas que se hicieron a la Sexta Directiva y es en la actualidad la que regula el IVA en la Unión Europea.

Una revisión superficial de esta Directiva revela las complejidades de este tributo a nivel europeo, lo que ocasiona muchos conflictos que desafortunadamente no son resueltos con la debida prontitud.

En el ámbito del derecho interno portugués la situación no es diferente y por esa razón el arbitraje es un mecanismo de enorme utilidad, como lo reseña SÉRGIO VASQUES: “el arbitraje es más útil en áreas donde los tribunales judiciales parecen estar menos preparados. Los jueces de carrera en Portugal tienen una amplia formación y experiencia, centrada principalmente en el procedimiento tributario y el impuesto sobre la renta, que no siempre es adecuada para áreas de fiscalidad altamente especializadas. En consecuencia, los contribuyentes que enfrentan problemas complejos relacionados con el IVA a menudo optan por el arbitraje en vez de los tribunales judiciales como una forma de minimizar el riesgo y asegurar decisiones informadas. En segundo lugar, el arbitraje es más útil en áreas cuyos conceptos se derivan del derecho europeo. Estas son las áreas en las que los tribunales de la justicia portuguesa generalmente encuentran más desafiante y donde una interpretación definitiva solo puede ser proporcionada por el Tribunal de Justicia de Unión Europea. Cuando se trata del IVA, los contribuyentes ahora consideran ampliamente el arbitraje como la vía rápida hacia el

---

139

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=ES>

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y los tribunales arbitrales han mostrado poca renuencia a la hora de remitir casos, contrariamente a la práctica más restringida de los tribunales tributarios judiciales.”<sup>140</sup>

#### **4. El reconocimiento del TJCE**

Un hecho muy importante dentro del desarrollo del arbitraje tributario interno en Portugal, ha sido el reconocimiento como *órgano jurisdiccional* que la ha dado a los tribunales arbitrales tributarios el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJCE).

El artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de Unión Europea (TFUE), dispone que el TJCE será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; y b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Establece asimismo la norma que cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un *órgano jurisdiccional* de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Una de las primeras interrogantes que se discutieron con respecto a los tribunales arbitrales portugueses, fue si estos calificarían como *órganos jurisdiccionales* a los fines de poder plantear cuestiones prejudiciales ante el TJCE.

La cuestión fue definitivamente resuelta mediante sentencia del TJCE de fecha 12 de junio de 2014, en el caso *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA vs. Autoridade Tributária e Aduaneira*.<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> VASQUES, S. “Tax arbitration and VAT...*Cit.*, p. 4.

<sup>141</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62013CJ0377&from=EN>

El TJCE estableció que para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de *órgano jurisdiccional*, en el sentido del artículo 267 TFUE, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia deberá tener en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del organismo, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas, así como su independencia (sentencia Belov, C-394/11, EU:2013:48, apartado 38 y jurisprudencia citada).

Además, señala el TJCE que los órganos jurisdiccionales nacionales sólo pueden pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie si ante ellos está pendiente un litigio y si deben adoptar su resolución en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter jurisdiccional (sentencias Syfait y otros, C-53/03, EU:C:2005:333, apartado 29, y Belov, EU:C:2013:48, apartado 39).

En este orden de ideas, el TJCE señala con respecto al caso planteado que: *“En el procedimiento principal, resulta de las indicaciones proporcionadas en la resolución de remisión que los tribunales arbitrales en materia tributaria tienen origen legal. Los tribunales arbitrales figuran, en efecto, en la lista de órganos jurisdiccionales nacionales, en el artículo 209 de la Constitución de la República Portuguesa. Por otra parte, el artículo 1 del Decreto-ley no 10/2011, de 20 de enero de 2011, relativo al régimen jurídico del arbitraje tributario, establece que el arbitraje tributario constituye un medio alternativo de resolución jurisdiccional de litigios en materia tributaria para apreciar la legalidad de la liquidación de cualquier impuesto. Por otra parte, como elemento del sistema de resolución jurisdiccional de litigios en el ámbito tributario, los tribunales arbitrales en materia tributaria cumplen la exigencia de permanencia. En efecto, tal y como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, aun cuando la composición de las formaciones juzgadoras del Tribunal Arbitral Tributário sea efímera y que la actividad de éstos termina después de que hayan resuelto, no es menos cierto que, en su conjunto, el Tribunal Arbitral Tributário presenta, como elemento de dicho*

*sistema, un carácter de permanencia. En lo que se refiere al carácter obligatorio del órgano jurisdiccional, procede recordar que este elemento está ausente en el marco del arbitraje convencional, dado que no hay ninguna obligación para las partes contratantes, ni de hecho ni de Derecho, de confiar la resolución de sus diferencias al arbitraje y que las autoridades públicas del Estado miembro concernido no están ni implicados en la elección de la vía del arbitraje ni llamados a intervenir de oficio en el desarrollo del procedimiento ante el árbitro (sentencia Denuit y Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, apartado 13 y jurisprudencia citada, y el auto Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, apartado 17).”*

Indicó además el TJCE, y esto es muy relevante, que el Tribunal Arbitral Tributário, cuyas decisiones son vinculantes para las partes en virtud del artículo 24, apartado 1, del Decreto-Ley No. 10/2011, se distingue de un órgano arbitral en sentido estricto, porque su competencia resulta directamente de las disposiciones del Decreto-Ley No. 10/2011, no estando, por ello, subordinada a la previa expresión por las partes de la voluntad de someter sus diferencias a arbitraje (Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, apartado 7). Así, dice el TJCE, cuando el contribuyente recurrente somete su discrepancia al arbitraje tributario, la competencia del Tribunal Arbitral Tributário tiene, conforme al artículo 4, apartado 1, del Decreto-Ley No. 10/2001, carácter obligatorio para la autoridad tributaria y aduanera.

Asimismo, afirma el TJCE que la naturaleza contradictoria del procedimiento ante los tribunales arbitrales en materia tributaria está garantizada por los artículos 16 y 28 del Decreto-ley No. 10/2011 y que además los tribunales arbitrales en materia tributaria “resuelven conforme al Derecho positivo, estando prohibido el recurso a la equidad”. De igual forma, y en lo que respecta a la independencia de los tribunales arbitrales en materia tributaria, observa el TJCE que los árbitros que componen el Tribunal Arbitral Tributário ante el cual se planteó el litigio en el procedimiento principal fueron designados, conforme al artículo 6 del Decreto-ley No. 10/2011, por el Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Consejo Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo) de entre la lista

de árbitros creada por esta institución, estando sometidos a los principios de imparcialidad y de independencia. Por último, expresa el TJCE que, tal y como resulta del artículo 1 del Decreto-ley No. 10/2011, los tribunales arbitrales en materia tributaria se pronuncian en el marco de un procedimiento que concluye mediante una resolución de carácter jurisdiccional.

Por todas estas razones, el TJCE estableció que los tribunales arbitrales tributarios portugueses, presentan todos los elementos necesarios para ser calificados como *órganos jurisdiccionales* de uno de los Estados miembros en el sentido del artículo 267 TFUE.

### **5. Alentadores resultados**

La aplicación del arbitraje a las disputas de naturaleza tributaria en Portugal es una historia de éxito sin precedentes, que demuestra de forma contundente cuan inútiles y vacías son algunas discusiones doctrinarias. Si el tiempo que han dedicado algunos detractores del arbitraje tributario, lo hubieran empleado en abrir sus horizontes y buscar alternativas para su efectiva implantación en diferentes países, muchas disputas tributarias estarían hoy resueltas, se habría agilizado la justicia tributaria y reforzado el derecho a la tutela judicial efectiva, y probablemente hubiesen mejorado las relaciones entre los contribuyentes y las diferentes administraciones tributarias. Estas inútiles disquisiciones doctrinarias no han servido absolutamente para nada, más que para mantener la paralización e ineficacia de la justicia tributaria.

En este sentido, DE SOUSA DA CÁMARA refiere que aparte de las ventajas obvias (simplicidad de procedimientos, puntualidad, nivel de experiencia y calidad de las decisiones), incluido un mejor acceso a la justicia en un menor costo implícito y liquidaciones financieras más rápidas (tiempo es dinero), este modelo ha contribuido al logro de muchos otros objetivos, como:

- a) Transparencia. Todas las decisiones se publican de inmediato y se ha recopilado un conjunto completo de estadísticas organizado por la CAA, así como por las distintas

partes interesadas (autoridades fiscales, abogados, firmas consultoras, etc.).

b) Los análisis estadísticos que se han realizado (es decir, sobre el tipo y valor de los casos, el fondo de los casos, excepciones invocadas, desglose del porcentaje de laudos a favor de los contribuyentes o de las autoridades tributarias; registro de toma de decisiones de los árbitros, etc.) han fomentado un nuevo nivel de interés en análisis similares de los tribunales tributarios judiciales.

c) Competencia sana con los tribunales fiscales tradicionales, aunque todavía no está claro en qué medida cada tribunal evaluará y se verá influenciado por el "precedente" en el sistema paralelo.

d) Una estructura administrativa seria y eficiente (CAA) que puede servir como un ejemplo positivo en otras áreas de justicia fiscal.<sup>142</sup>

SÉRGIO VASQUES, por su parte, señala que el arbitraje tributario se ha convertido en una parte esencial del sistema de justicia portugués, desde su instauración y refiere que para finales de 2019, se habían llevado a los tribunales arbitrales tributarios 5.253 casos, que totalizaban 1.516 millones de euros, de los cuales el impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas representó un total de 2,293 casos; el impuesto de timbres, 1,161 casos, el impuesto al valor agregado 632 casos y el impuesto a la propiedad 615 casos.<sup>143</sup>

La exitosa experiencia portuguesa nos llena de satisfacción y esperanza. Hemos venido defendiendo la posibilidad del arbitraje en el ámbito del Derecho Público desde hace veintidós años<sup>144</sup> y del

---

<sup>142</sup> *Ibidem*, p. 504.

<sup>143</sup> VASQUES, S. "Tax arbitration and VAT: The portuguese experience". *International VAT monitor*. IBFD, 2020, V. 31, No. 5, p. 2.

<sup>144</sup> FRAGA-PITTALUGA, L. "El arbitraje y la transacción como métodos alternativos de resolución de conflictos administrativos". *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan R. Brewer Carías*. FUNEDA, Caracas, 1998.

arbitraje tributario desde hace veintiún años<sup>145</sup>. Nos hemos enfrentado, primero, al rechazo categórico; luego, al escepticismo y el recelo; y ahora, a la apatía e indiferencia. No obstante, continuamos creyendo firmemente que el arbitraje tributario no sólo es posible, sino superlativamente útil para resolver innumerables disputas de naturaleza tributaria, tanto en el ámbito interno como en el internacional, y abogamos con entusiasmo y firmeza por su definitiva aceptación.

## **II. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO NORTEAMERICANO: UN MODELO DE LARGA TRAYECTORIA.**

Estados Unidos de Norteamérica prevé el arbitraje administrativo desde hace veinticuatro años y el arbitraje tributario vinculante desde hace diez años. Si bien el arbitraje tributario se limita a cuestiones de hecho, la regulación es interesante y ha sido hasta ahora bastante exitosa.

### ***1. Materias arbitrables.***

Según la Regla 124 del *Tax Court Litigation*<sup>146</sup>, los contribuyentes norteamericanos que tienen un conflicto legal con el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norteamérica (IRS) pueden proponer que cualquier cuestión fáctica en controversia se resuelva mediante arbitraje vinculante. La moción puede hacerse antes del juicio o en cualquier momento después de que el caso esté en discusión.

La Regla 124 invoca como fundamento la Orden Ejecutiva 12988 sobre Reforma de la Justicia Civil, la cual fomenta el uso de todas las técnicas alternativas de resolución de disputas (incluido el arbitraje vinculante cuando se justifique) antes de utilizar cualquier procedimiento judicial formal. Esta Orden Ejecutiva señala que, siempre que sea posible, las reclamaciones deben resolverse

---

<sup>145</sup> FRAGA PITTALUGA, L. "Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria". *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

<sup>146</sup> *Internal Revenue Manuals*: [https://www.irs.gov/irm/part35/irm\\_35-005-005](https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005)

mediante discusiones, negociaciones y acuerdos informales en lugar de utilizar cualquier procedimiento judicial formal. Indica además que es apropiado utilizar técnicas o procesos de resolución alternativa de disputas para resolver reclamos de o contra los Estados Unidos o sus agencias, después de que el abogado litigante determine que el uso de una técnica en particular está justificado en el contexto de un reclamo o reclamos en particular, y que dicho uso contribuirá materialmente a la resolución rápida, justa y eficiente de las reclamaciones.<sup>147</sup>

Los casos que involucren cuestiones de hecho tales como valoración, compensación razonable o la regla de la compañía controlada en materia de precios de transferencia, pueden resolverse mediante arbitraje. Pero esta enumeración es enunciativa, no limitativa. El arbitraje puede ser apropiado si el caso involucra únicamente una cuestión fáctica o múltiples cuestiones en las que la cuestión fáctica se puede separar.

El arbitraje no es apropiado para casos que involucran la justificación de gastos ordinarios y normales efectuado en una transacción comercial, bajo la regla 162 y la regla 274 relativa a gastos de entretenimiento, alimentos y bebidas, etc. Además, el uso del procedimiento de arbitraje puede no ser apropiado, si un acuerdo parece inminente, ya se han gastado recursos sustanciales para la preparación del juicio, o se ha tomado la decisión de que el Servicio de Rentas Internas debe litigar el caso debido a su importancia.

El arbitraje tributario norteamericano se concentra fundamentalmente en la determinación de los hechos que son relevantes para una disputa. Los árbitros están bastante limitados por las estipulaciones de las partes, en relación con lo que va a ser objeto de arbitraje. Incluso las partes determinan cuáles son las fuentes de información que serán consultadas por el árbitro para el establecimiento de los hechos.

---

<sup>147</sup> <https://www.govinfo.gov/content/pkg/WCPD-1996-02-12/pdf/WCPD-1996-02-12-Pg189.pdf>

## ***2. Cuestiones procedimentales***

Si las partes desean someter una cuestión fáctica a arbitraje, el abogado debe presentar primero una solicitud para la contratación de un árbitro. Una vez aprobada la solicitud, el representante de la parte puede preparar una moción conjunta para resolver el problema o los problemas a través de arbitraje obligatorio voluntario.

Tras la presentación de la moción, el juez principal asignará el caso a un juez o juez de juicio especial para que resuelva la moción y supervise cualquier arbitraje posterior.

El árbitro será designado por orden del tribunal. La orden puede contener las instrucciones para el árbitro y las partes que el juez o el juez de juicio especial considere apropiado.

Las partes deben estipular un procedimiento para la selección conjunta del árbitro y cada una de las partes debe pagar la mitad de la compensación del árbitro, los gastos, los honorarios y los costos relacionados. Las calificaciones del árbitro y el sesgo potencial a favor del contribuyente deben explorarse a fondo antes de la contratación. El árbitro debe estar de acuerdo en reclamar únicamente la mitad de su compensación, gastos, honorarios y costos relacionados a cada parte.

El arbitraje tributario es voluntario, como es natural, pero una vez que el contribuyente y el Servicio de Rentas Internas han decidido acogerse al mismo, la decisión que tomen los árbitros es vinculante y debe ser acatada por las partes.

Es importante señalar, que todo el régimen de los medios alternativos de resolución de disputas con agencias del gobierno norteamericano está contenido en la *Administrative Dispute Resolution Act of 1996 (ADRA)*.<sup>148</sup> La ADRA tiene como fundamento, de acuerdo con los considerandos expresados en su sección 2, el hecho de que los procedimientos administrativos en

---

<sup>148</sup> Pub. Law 104-320 (amending Pub. Law 101-552 and Pub. Law 102-354): <https://www.adr.gov/pdf/adra.pdf>.

Estados Unidos de Norteamérica<sup>149</sup> se han hecho crecientemente formales, costosos y largos con el resultado de innecesarios costes de tiempo y una decreciente probabilidad de alcanzar una resolución consensual de las disputas<sup>150</sup>, algo que, por cierto, suena muy familiar en nuestras latitudes.

Señala la misma sección que los medios alternativos de resolución de conflictos han sido utilizados en el sector privado durante muchos años, produciendo, en las circunstancias apropiadas, decisiones más rápidas, menos costosas, y menos controvertidas, y que los mismos pueden ser usados ventajosamente en una amplia variedad de programas administrativos<sup>151</sup> (*administrative program*), mejorando la actuación del gobierno y el servicio al público.

La ADRA está dedicada en general a los medios alternativos de resolución de conflictos (*alternative means of dispute resolution*), es decir, a los que ella misma define en la sección 5, subcapítulo IV, & 581, 3, como cualquier procedimiento usado en lugar de la resolución administrativa para resolver asuntos en controversia, incluyendo, pero no limitado a negociaciones, conciliación, facilitación, mediación, determinación de hechos, mini-juicios y *arbitraje* o una combinación de éstos.

Sin embargo, esta Ley dedica un apartado especial al arbitraje administrativo, estableciendo al respecto que el mismo puede ser usado como un medio alternativo de resolución de conflictos siempre que todas las partes consientan en ello por escrito, antes o después de

---

<sup>149</sup> Un extenso panorama sobre el procedimiento administrativo norteamericano, puede consultarse en: BREYER, S., *et al. Administrative Law and Regulatory Policy. Problems, text, and cases*. Aspen Law & Business, New York, 1999.

<sup>150</sup> El texto en español de la ADRA lo hemos tomado de DELGADO PIQUERAS, F. "La 'Administrative Dispute Resolution Act' de los Estados Unidos: Introducción, Traducción y Notas". *Revista de Administración Pública*. Madrid, 1993, Nro.131, pp.557 y ss.

<sup>151</sup> La ADRA define los *administrative programs* en los siguientes términos: "includes a Federal function which involves protection of the public interest and the determination of rights, privileges, and obligations of private persons through rule making, adjudication, licensing, or investigation, as those terms are used in subchapter II of this chapter".

que la controversia haya surgido. Las partes pueden convenir en que sólo ciertos asuntos sean sometidos a arbitraje o aceptar el arbitraje bajo la condición de que el laudo contenga una lista de posibles soluciones. Esto le da una enorme flexibilidad al uso del arbitraje en materia administrativa, pues en muchos casos la exclusión del mismo en determinada área se refiere sólo a ciertos aspectos de la controversia, los cuales no pueden ser sometidos a acuerdo a alguno.

Esto puede ocurrir, por ejemplo, en materia expropiatoria, en la cual el ejercicio de la potestad expropiatoria no puede ser en modo alguno negociado, pero el monto de la indemnización sí. De esta forma, aquellas disputas administrativas que sean arbitrables serán resueltas prontamente, y el resto de la disputa, si aún subsiste, será sometida, seguramente con mayores posibilidades de rápida resolución, a los procedimientos administrativos o judiciales ordinarios.

De acuerdo con la ADRA, en representación de la autoridad administrativa, el arbitraje sólo puede ser propuesto y aceptado por los funcionarios a que se refiere el & 585,b, es decir, los que tienen competencia para llegar a un acuerdo relativo al asunto o que estén específicamente autorizados en cualquier modo por la agencia para consentir en el uso del arbitraje.

Llama la atención en este arbitraje administrativo, que el laudo será firme treinta días después de haber sido comunicado a todas las partes, pero además de que las agencias pueden extender este plazo por treinta días más, también pueden cancelar el procedimiento arbitral en cualquier momento o anular cualquier laudo antes de que adquiera firmeza, entregando a todas las partes una notificación escrita al respecto, pudiendo las mismas solicitar el reintegro de los honorarios y gastos que hayan realizado.

En opinión de DELGADO PIQUERAS: "De esta manera se garantiza que la decisión última sobre un arbitraje corresponde siempre a una autoridad pública, el Director de la agencia. Esto salva la constitucionalidad del sistema y, aunque pudiera pensarse que con tal prerrogativa el arbitraje administrativo resulte poco apreciable o atractivo para los particulares, también es cierto que la

Administración será la primera interesada en no hacer un uso abusivo de esta facultad anulatoria, so pena de desprestigiar el procedimiento y convertirlo en inservible por abandono."<sup>152</sup>

La verdad es que conferir una facultad como esta a la Administración Pública en nuestro ordenamiento jurídico, daría al traste con la aplicación del arbitraje en materia administrativa y ello porque, con bastante seguridad, se va a producir un uso abusivo de la potestad de anulación del laudo.

En cuanto concierne a las materias susceptibles de someterse al arbitraje administrativo, éstas serían, principalmente, las relativas a los contratos públicos, la responsabilidad civil del Estado, el otorgamiento y revocación de licencias y, en general, todas las que tengan que ver con programas administrativos -según la definición dada por la propia Ley al respecto-, excluyéndose los casos en los cuales<sup>153</sup>: (i) se requiera una resolución definitiva o interpretativa del asunto con valor de precedente, y semejante procedimiento no es probable que sea generalmente aceptado como un precedente administrativo; (ii) el asunto implique o pueda afectar trascendentes cuestiones de política de Estado que requieran procedimientos adicionales antes de que una resolución final pueda ser tomada, y tal procedimiento probablemente no serviría para desarrollar un programa recomendado para la agencia; (iii) el mantenimiento de criterios establecidos sea de capital importancia, de modo que las variaciones entre decisiones individuales no sean aumentadas y semejante procedimiento probablemente no alcanzaría coherentes resultados entre las decisiones individuales; (iv) el asunto afecte significativamente a personas u organizaciones que no son partes en el procedimiento; (v) un expediente público completo del procedimiento sea de especial importancia, y un procedimiento de resolución de conflictos no pueda producir semejante expediente; (vi) la agencia deba mantener jurisdicción continua sobre el problema, con autoridad para alterar la disposición del asunto a la luz del

---

<sup>152</sup> *Ib.* pp.567-568.

<sup>153</sup> Nuevamente hacemos uso de la traducción ofrecida por DELGADO PIQUERAS, *O.c.*, p.574.

cambio de las circunstancias, y un procedimiento de resolución de conflictos interferiría con el cumplimiento por la agencia de este requisito.<sup>154</sup>

La ADRA se aplica también a las disputas entre los contribuyentes y el Servicio de Rentas Internas, como expresamente lo estatuye la Regla 124 del *Tax Court Litigation*.

---

<sup>154</sup> "(b) An agency shall consider not using a dispute resolution proceeding if (1) a definitive or authoritative resolution of the matter is required for precedential value, and such a proceeding is not likely to be accepted generally as an authoritative precedent; (2) the matter involves or may bear upon significant questions of Government policy that require additional procedures before a final resolution may be made, and such a proceeding would not likely serve to develop a recommended policy for the agency; (3) maintaining established policies is of special importance, so that variations among individual decisions are not increased and such a proceeding would not likely reach consistent results among individual decisions; (4) the matter significantly affects persons or organizations who are not parties to the proceeding; (5) a full public record of the proceeding is important, and a dispute resolution proceeding cannot provide such a record; and (6) the agency must maintain continuing jurisdiction over the matter with authority to alter the disposition of the matter in the light of changed circumstances, and a dispute resolution proceeding would interfere with the agency's fulfilling that requirement".



## **TERCERA PARTE**

### **EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

#### **I. GENERALIDADES SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

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

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

Estos convenios, la mayoría de ellos basados en el Modelo creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o en el Modelo de las Naciones Unidas, contienen una serie de reglas para impedir que una persona o una empresa, pague impuestos dos veces por la obtención de la misma

renta o ganancia o por la tenencia del mismo patrimonio. No obstante, la aplicación de estos Convenios no es sencilla y se basa, especialmente, en la buena voluntad de los Estados firmantes del acuerdo de eliminar el caso de doble imposición. Cuando ello no es posible, los CDI prevén un procedimiento amistoso, pero este procedimiento no siempre es exitoso y, como hemos dicho, depende en gran medida de la buena voluntad de las autoridades competentes de los países firmantes del Convenio de que se trate.

Una alternativa no excluyente de los procedimientos amistosos, sino complementaria a los mismos, es el arbitraje tributario internacional en el marco de los CDI. En su programa de acción de 1999, la *International Chamber of Commerce (ICC)* reafirmó su voluntad de estimular a los gobiernos a aceptar el arbitraje obligatorio en los conflictos fiscales internacionales, en lo cual ya venía insistiendo desde 1984.

La ICC señala que si los obstáculos para desarrollar un mecanismo de arbitraje ampliamente aceptado quieren superarse, debe haber un reconocimiento franco de su naturaleza seguido de un proceso para identificar los medios para eliminar estos obstáculos, entre los cuales destaca, por encima de los demás, la pérdida de “soberanía” del país en cuestión. Este término, dice la ICC, puede tener diferentes connotaciones, aunque en el contexto actual lo más probable es que signifique que los países renunciarían a su capacidad para decir “no” a una posible resolución. La ICC sostiene que el arbitraje internacional, en una variedad de contextos, ha crecido significativamente desde que fue inicialmente abordado en 1923 con el establecimiento de la Corte Internacional de Arbitraje, y que muchos de los mismos obstáculos citados en el contexto fiscal han existido con respecto a arbitraje en áreas no tributarias; por lo que propone un estudio exhaustivo sobre los obstáculos que enfrenta el arbitraje en el campo fiscal teniendo en cuenta la vasta experiencia de ICC como institución arbitral líder en áreas no tributarias. La ICC estima que la consideración de las lecciones aprendidas puede proporcionar una guía útil para forjar un camino por el cual los países adopten el arbitraje fiscal internacional, así como otros mecanismos

de resolución de disputas como la mediación y los peritajes arbitrales.<sup>155</sup>

La realidad es que la implantación del arbitraje tributario internacional ha avanzado muy lentamente y enfrenta aún grandes dificultades, derivadas sobre todo del poco interés de la mayoría de los Estados de someter a tribunales arbitrales totalmente fuera de su control, disputas relacionadas con el ejercicio de sus potestades y competencias tributarias. Se ha dicho que: “Un posible factor detrás de la infrautilización del arbitraje es la falta de transparencia percibida en torno al uso del procedimiento. De hecho, Estados Unidos prácticamente nunca ha hecho públicos los resultados de los procedimientos arbitrales que terminaron en un laudo. Irónicamente, se podría considerar que uno de los principales activos de este procedimiento, su secreto, contribuye a su imagen de desconectado de la responsabilidad pública. Además, el costo potencial y la duración de los procedimientos de arbitraje también pueden desalentar su uso”<sup>156</sup>; pero no creemos que la confidencialidad sea realmente la raíz del problema, sino, como hemos afirmado, el temor de someter al escrutinio de árbitros ajenos e independientes del Estado respectivo, funciones inherentes a la soberanía como lo son las potestades y las competencias de naturaleza tributarias.

Lo cierto es que la soberanía no tiene nada que ver aquí, porque desde el mismo momento en que un país celebra un CDI, está reconociendo que una renta o un patrimonio, puede ser objeto de gravamen por dos titulares de poder y potestades tributarias distintas y precisamente el acuerdo se lleva a cabo para evitar que tal cosa ocurra, por ser injusta, confiscatoria y violatoria de la capacidad contributiva, y porque en definitiva desestimula la inversión

---

<sup>155</sup> ICC. *Comments to the OECD Discussion Draft on BEPS Action 14: “Make dispute resolution mechanisms more effective”*. <https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2015/01/ICC-comments-on-the-OECD-Discussion-Draft-on-BEPS-Action-14-Make-Dispute-Resolution-Mechanisms-More-Effective-2015.pdf>

<sup>156</sup> LIEB, J. *et al.* *International Arbitration in Tax Matters*. M. Lang et al. eds., IBFD 2016, p.

extranjera, los intercambios comerciales fluidos de bienes y servicios, la generación de empleo y el progreso económico.

Es difícil imaginar una alternativa más neutral, imparcial y transparente que el arbitraje tributario para resolver una disputa sobre doble imposición internacional; porque no es el país poderoso el que impone la solución del asunto al más débil, ni tampoco queda sin solución el caso de doble imposición internacional en perjuicio del contribuyente afectado, sino que terceros independientes e imparciales, altamente especializados, y sin vínculos con los países en conflicto ni con el contribuyente afectado, resuelven la disputa que se les presenta, sin dilaciones innecesarias, aplicando el derecho objetivo que surge del tratado, mediante un laudo vinculante e inapelable.

## II. LA CONVENCIÓN EUROPEA 90/436/CEE

La *Convención Europea relativa a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas* de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE)<sup>157</sup>, es un acuerdo multilateral entre los países miembros de la Unión Europea que la hayan suscrito y en el cual un procedimiento *similar* al arbitraje es obligatorio. Este Convenio entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

Según MORELLI, este Convenio tiene como justificación la naturaleza y finalidad de la imposición a la renta, esto es, el sostenimiento del gasto público, porque la determinación de precios distintos a los que existen en el mercado perjudica el equilibrio de éste y supone una erosión de la base imponible de uno o varios Estados, con lo cual se hace necesario la intervención de los Estados para restablecer dicho equilibrio gravando la base donde corresponda.<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:41990A0436>

<sup>158</sup> MORELLI, M. “La Convenzione Europea 90/436 relativa all’eliminazione delle dopie imposizione in caso di rettifica di prezzi di trasferimento tra imprese associate.” Citado por: SERRANO ANTON, F. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario. Procedimiento amistoso y arbitraje*. Thomson-Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2010, p.407.

La verdad es que la Convención no habla en ningún momento de arbitraje, ni de procedimiento arbitral, ni tampoco de la emisión de un laudo. El procedimiento tiene tímidas semejanzas con un arbitraje, pero no es en lo absoluto un verdadero arbitraje. De acuerdo con el artículo 6 de la Convención cuando una empresa considere que, en cualquiera de los casos a los que se aplique el Convenio, no se han respetado los principios enunciados en el artículo 4, podrá, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes de que se trate, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que fuere un residente o en el que se hallare situado su establecimiento permanente.

El caso habrá de presentarse antes de transcurridos tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al artículo 1 del Convenio. La empresa debe indicar simultáneamente a la autoridad competente si otros Estados contratantes podrían verse afectados por el caso. La autoridad competente advertirá seguidamente, a las autoridades competentes de dichos otros Estados contratantes. Si la reclamación pareciere fundada, y si la autoridad competente no pudiere hallar solución satisfactoria alguna, se seguirá un procedimiento con la autoridad competente de cualquier otro Estado contratante interesado, con vistas a evitar la doble imposición, con arreglo a los principios enunciados en el artículo 4 de la Convención. El acuerdo amistoso se aplicará sean cuales fueren los plazos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes interesados.

Luego, de conformidad con el artículo 7 de la Convención, si las autoridades competentes interesadas no llegaren a un acuerdo por el que se evite la doble imposición en un plazo de dos años, contado a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes de conformidad con el apartado 1 del artículo 6, constituirán una *comisión consultiva* (no se refiere la Convención ni a árbitros ni a tribunal arbitral), a la que encargarán que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión. No obstante, las empresas pueden utilizar las

posibilidades de recurso previstas en el derecho interno de los Estados contratantes de que se trate; pero si el caso se hubiere presentado ante algún tribunal, el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos.

La presentación del caso a la comisión consultiva no impedirá al Estado contratante emprender o continuar, para ese mismo caso, acciones judiciales o procedimientos encaminados a aplicar sanciones administrativas. En aquellos supuestos en que la legislación interna de un Estado contratante no permitiere a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el sometimiento del asunto a la comisión consultiva sólo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución.

De acuerdo con el artículo 8 de la Convención, la autoridad competente de un Estado contratante no está obligada a entablar el procedimiento amistoso ni a constituir la comisión consultiva cuando algún procedimiento judicial o administrativo decida con carácter definitivo que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4 de la Convención, puede ser objeto de una sanción grave.

El artículo 11 de la Convención establece que la comisión consultiva contemplada va a emitir su dictamen (no se habla en ningún momento de *laudo arbitral*) en un plazo de seis meses siguientes a la fecha en que haya sido *consultada*.

Una vez emitida la decisión, las autoridades competentes partes en el procedimiento van a adoptar de común acuerdo, basándose en las disposiciones del artículo 4 de la Convención, una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido su dictamen, pero pueden adoptar una decisión que se aparte

del dictamen de la comisión consultiva, pero si no alcanzan acuerdo alguno, están obligadas a atenerse al dictamen emitido.

Aquí no hay árbitros, ni procedimiento arbitral, ni laudo arbitral vinculante e inapelable; en definitiva, no hay *arbitraje*.

### III. EL MODELO OCDE

En el Modelo de Convención para Evitar la Doble Imposición de la OCDE en su versión de 2017 (Modelo OCDE)<sup>159</sup>, se ha modificado el artículo 25, para reforzar la inclusión del arbitraje tributario en los convenios para evitar la doble imposición internacional, a los fines de resolver disputas tributarias surgidas con ocasión de la aplicación de los mismos y donde el procedimiento amistoso ha fracasado.

El referido artículo 25, dispone lo que sigue:

“1. Cuando una persona considere que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes resultan o resultarán para él en impuestos que no se ajustan a las disposiciones del presente Convenio, podrá, independientemente de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes. El caso deberá presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la acción que resulte en una tributación no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente se esforzará, si la objeción le parece justificada y si ella misma no puede llegar a una solución satisfactoria, en resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, con vistas a evitar una tributación que no sea conforme con el Convenio. Cualquier acuerdo alcanzado se implementará sin perjuicio de los plazos establecidos en la legislación interna de los Estados Contratantes.

---

<sup>159</sup> [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017\\_mtc\\_cond-2017-fr](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr)

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se esforzarán por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que surjan en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio. También podrán consultar conjuntamente para la eliminación de la doble imposición en casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse entre sí directamente, incluso a través de una comisión mixta compuesta por ellas mismas o sus representantes, con el fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.

5. Cuando: a) en virtud del párrafo 1, una persona haya presentado un caso a la autoridad competente de un Estado Contratante sobre la base de que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes han dado lugar a que esa persona esté sometida a imposición no conforme a las disposiciones de este Convenio, y, b) las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo para resolver ese caso de conformidad con el párrafo 2 dentro de los dos años a partir de la fecha en que se haya facilitado toda la información requerida por las autoridades competentes para atender el caso a ambas autoridades competentes, las cuestiones no resueltas derivadas del caso serán sometidas a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito. Sin embargo, estas cuestiones no resueltas no se someterán a arbitraje si un tribunal judicial o administrativo de cualquiera de los Estados ya ha dictado una decisión sobre estas cuestiones. A menos que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo que implemente la decisión arbitral, dicha decisión será vinculante para ambos Estados Contratantes y se ejecutará sin perjuicio de los límites de tiempo establecidos en las leyes internas de estos Estados. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.”

Los párrafos 63 al 67 de los Comentarios al artículo 25 del MODELO OCDE, indican que en los casos en que las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo para resolver la disputa relacionada con la doble imposición internacional en un plazo de dos años, las cuestiones pendientes, a solicitud escrita de la persona que presentó el caso, se resolverán mediante un proceso de arbitraje. Lo importante es que este proceso no depende de la autorización previa de las autoridades competentes, sino que, una vez cumplidos los requisitos procesales exigidos, las cuestiones pendientes que impidan la celebración de un acuerdo mutuo para la solución de la disputa, deben someterse a arbitraje.

Pero es importante advertir que el proceso de arbitraje previsto en el MODELO OCDE, no es un medio *alternativo* o *adicional*, porque cuando las autoridades competentes han llegado a un acuerdo que no deja cuestiones sin resolver en cuanto a la aplicación de la Convención respectiva, no hay cuestiones pendientes que puedan someterse a arbitraje, incluso si quien hizo la solicitud de mutuo acuerdo no considera que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes brinda una correcta solución al caso.

Por lo tanto, se trata más bien de una etapa adicional del procedimiento amistoso, que está de alguna forma ordenada a asegurar la efectividad del mismo, de modo que cuando las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo sobre una o más cuestiones que impidan la resolución de un caso, la solución requerida puede alcanzarse mediante arbitraje tributario internacional.

Esto distingue el proceso de arbitraje recogido en el MODELO OCDE, de otras formas de arbitraje, porque en éstas los árbitros asumen un conocimiento pleno del caso y su decisión es vinculante y normalmente inapelable.

#### IV. EL MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

En materia de arbitraje tributario internacional, la Convención Modelo de las Naciones Unidas de 2011 (MODELO UN)<sup>160</sup> prevé en su artículo 25 dos tipos de cláusula para la solución de controversias. La versión “A” reproduce el artículo 25 del MODELO OCDE, agregándole una segunda oración en el párrafo 4, pero aquí se excluye el *arbitraje* en la forma prevista en el párrafo 5 del MODELO OCDE.

Por su parte, la versión “B” reproduce el artículo 25 del Modelo OCDE, agregando una segunda oración en el párrafo 4, e incluyendo el arbitraje obligatorio en la forma prevista en el párrafo 5 del referido MODELO OCDE pero con algunas diferencias. En primer lugar, el párrafo 5 dispone que el arbitraje puede iniciarse si las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo sobre un caso antes de transcurridos tres años desde su presentación, en vez de dos años, como se preveía en la en el MODELO OCDE, lo cual nos parece inconveniente porque alarga el plazo para la resolución definitiva de la controversia.

En segundo lugar, mientras que el MODELO OCDE señala que el arbitraje debe ser solicitado por la persona que inició el caso, el párrafo 5 dispone que el arbitraje debe ser solicitado por la autoridad competente de uno de los Estados contratantes, lo que supone que no habrá arbitraje hasta tanto alguna de las autoridades de los Estados contratantes presente la solicitud y esto por supuesto pone en serias dificultades la operatividad del arbitraje.

Luego, el párrafo 5, a diferencia de la cláusula correspondiente del MODELO OCDE, autoriza a las autoridades competentes a no acatar el laudo arbitral si acuerdan hacerlo antes de transcurridos seis meses después de que se les haya comunicado la decisión. Esta posibilidad disminuye en grado superlativo la eficacia del arbitraje,

---

<sup>160</sup> Naciones Unidas. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión 2011. Nueva York, 2013. [https://www.un.org/esa/ffd///wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd///wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)

pues nadie está dispuesto a esperar tres años de procedimiento amistoso previo, más el tiempo que tome el arbitraje y los costos que derivan del mismo, para que luego las autoridades tributarias correspondiente decidan no acatar lo resuelto por el tribunal arbitral.

El artículo 25, en su versión “B”, establece textualmente lo que sigue:

“Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención. 2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes. 3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención. 4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente, incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o por sus representantes, para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán

procedimientos, condiciones, métodos y técnicas bilaterales apropiados para facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el presente artículo. 5. Si, a) en aplicación del párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la autoridad competente de un Estado contratante por considerar que las acciones de uno o ambos Estados contratantes han dado lugar a una tributación de dicha persona no conforme con las disposiciones de la presente Convención y b) las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo para resolver ese caso en aplicación del párrafo 2 en un plazo de dos años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje si una de las autoridades competentes así lo solicita. La persona que haya presentado el caso recibirá una notificación de la solicitud. Ahora bien, esas cuestiones no resueltas no serán sometidas a arbitraje si un tribunal o tribunal administrativo de uno u otro Estado ya ha emitido un fallo sobre esas cuestiones. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer, a no ser que ambas autoridades competentes convengan de mutuo acuerdo una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión o que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo para la aplicación de la decisión arbitral. Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.”

El MODELO UN indica que: “la decisión de incorporar en un convenio bilateral un procedimiento de acuerdo mutuo sin arbitraje obligatorio, como en la alternativa A, o con arbitraje obligatorio, como en la alternativa B, depende de las consideraciones normativas y administrativas de cada Estado contratante y sus experiencias en materia de procedimientos de acuerdo mutuo. Los países deben analizar por adelantado las ventajas y desventajas del arbitraje obligatorio o voluntario (véase el párr. 14 infra) y evaluar si el

arbitraje es o no adecuado para ellos. Los países con experiencia limitada en procedimientos de acuerdo mutuo podrían tener dificultades para determinar las consecuencias de incorporar el arbitraje en un procedimiento de acuerdo mutuo, y podrían decidir simplemente rechazar el arbitraje en ese momento. No obstante, podrían incluir también el arbitraje pero aplazar su entrada en vigor hasta que cada país haya notificado al otro que la disposición debe entrar en vigor. Esos países podrían decidir también que, a pesar de su falta de experiencia, tienen interés en incorporar el arbitraje en un procedimiento de acuerdo mutuo a fin de garantizar a los contribuyentes que un caso presentado en el marco del párrafo 1 del artículo 25 se solucionará mediante acuerdo mutuo a no ser que un contribuyente rechace ese procedimiento.”<sup>161</sup>

En el MODELO UN se señalan como argumentos contra la incorporación del arbitraje en los acuerdos bilaterales, los siguientes: (i) que los recursos jurídicos internos pueden resolver los pocos casos que las autoridades competentes no pueden solucionar mediante el procedimiento de acuerdo mutuo; (ii) que debido a la falta de personal especializado en muchos países en desarrollo con procedimientos de acuerdo mutuo, el arbitraje sería poco equitativo para esos países cuando se plantea un conflicto con países más experimentados; (iii) que los intereses de los países, que son fundamentales para su política pública, difícilmente podrían salvaguardarse con árbitros privados en cuestiones fiscales; (iv) que no se puede dar por sentado que los árbitros puedan compensar la falta de personal especializado que existe en muchos países en desarrollo; (v) que parece difícil garantizar la neutralidad e independencia de los posibles árbitros; (vi) que es muy difícil encontrar árbitros experimentados; (vii) que el arbitraje obligatorio es costoso y, por lo tanto, no es el más indicado para los países en desarrollo y países en transición; (viii) que no responde al interés de un Estado limitar su soberanía en cuestiones fiscales mediante el arbitraje obligatorio.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> Naciones Unidas. Convención Modelo...*Cit.*, pp. 379-380

<sup>162</sup> Naciones Unidas. Convención Modelo...*Cit.*, p. 380.

A su vez, en el MODELO UN se enumeran varios argumentos en favor del arbitraje tributario internacional, a saber: (i) que a pesar de que solo sigue pendiente un pequeño número de casos, cada uno de ellos representa la imposibilidad de solucionar una situación en que una autoridad competente considera que hay una tributación no conforme a la Convención y puede haber una doble tributación significativa; (ii) que el arbitraje ofrece mayor certeza a los contribuyentes de que sus casos pueden resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo y contribuye a las inversiones transfronterizas; (iii) que los recursos internos quizá no resuelvan adecuadamente y con rapidez los conflictos referentes a la aplicación de convenios bilaterales (riesgos de decisiones judiciales contradictorias en ambos países y de interpretación unilateral de la Convención basada en la legislación interna); (iv) que la obligación de someter a arbitraje los casos no resueltos tras un determinado período de tiempo puede facilitar los esfuerzos de las autoridades competentes por llegar a un acuerdo en ese plazo; (v) que de acuerdo con la experiencia acumulada en el marco del Convenio de arbitraje de la Unión Europea, el recurso efectivo al arbitraje obligatorio sería más bien infrecuente y los costos relacionados con ese mecanismo serían bajos; además, ya que el arbitraje ofrece más certeza a los contribuyentes, reduce el número de las costosas apelaciones “cautelares” y de los inciertos procedimientos internos; (vi) que los árbitros deben llegar a una decisión bien fundada e imparcial; por consiguiente, pueden adaptarse a los niveles de competencia de los países y superar la posible falta de experiencia de algunos de ellos; (vii) que existen árbitros capacitados e imparciales de diversas procedencias (funcionarios públicos, jueces, académicos y profesionales) y de varias regiones (también de países en desarrollo); (viii) que redundaría en beneficio de un Estado limitar su soberanía en las cuestiones fiscales mediante el arbitraje obligatorio.<sup>163</sup>

---

<sup>163</sup> Naciones Unidas. Convención Modelo...*Cit.*, p. 381.

## V. EL ARBITRAJE EN LOS CDI CELEBRADOS POR VENEZUELA

El único CDI celebrado por Venezuela que contempla *expresamente* el arbitraje como mecanismo de resolución de disputas, es el suscrito con México en fecha 6 de febrero de 1997<sup>164</sup>, que lo prevé en su artículo 24.6.<sup>165</sup>

Además del anterior, el Convenio entre Venezuela y el Reino de los Países Bajos señala que la disputa entre dos autoridades competentes de los Estados Contratantes, surgida como consecuencia de que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con el Convenio, puede someterse, si no hay arreglo amistoso, al mecanismo de solución previsto por el derecho Internacional. Aunque el tratado no indica cuál es este mecanismo, nos gustaría pensar que se refiere al arbitraje.<sup>166</sup>

Venezuela es uno de los países que más CDI ha celebrado en el mundo y es lamentable que sólo en dos de ellos se contemple el arbitraje tributario internacional. Sin embargo y como acertadamente señala ROMINA SIBLESZ: “Bajo el escenario actual, el Estado venezolano se ha mantenido en silencio ante las consideraciones por parte de la comunidad internacional de incluir en los procedimientos de mutuo acuerdo, previstos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión y Fraude Fiscal en materia de ISLR e impuesto al patrimonio, el arbitraje como medio de resolución de controversias que no hayan sido resueltas mediante el antedicho

---

<sup>164</sup> Gaceta Oficial N° 5.273 Extraordinario del 6 de noviembre de 1998.

<sup>165</sup> Artículo 24.6. “Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática.”

<sup>166</sup> Gaceta Oficial Extraordinario 5.180 del 4 de noviembre de 1997.

procedimiento de mutuo acuerdo. Tomando como factores delimitantes el silencio antes referido, las denuncias por parte de Venezuela del Pacto de San José y Tratado constitutivo del CIADI y las condiciones establecidas por el Tribunal Supremo de Justicia, pareciera que Venezuela no estaría abierta a someter las controversias a un tribunal extranjero ni a medios de resolución de conflictos ante instituciones internacionales.”<sup>167</sup>

El arbitraje debería aplicarse de manera obligatoria una vez que los procedimientos amistosos previstos en los CDI no hayan arribado a una solución del caso dentro de un plazo preestablecido. Los contribuyentes deben tener la posibilidad legal de solicitar el arbitraje y deben intervenir en el procedimiento respectivo como verdaderas partes.

El laudo debe ser obligatorio tanto para las autoridades competentes de los Estados involucrados como para los contribuyentes respectivos. El ámbito objetivo de aplicación debe comprender todos los supuestos en los cuales pueda darse un caso de doble imposición internacional. Las cláusulas deben contemplar los rasgos generales del procedimiento aplicable y las garantías de las partes intervinientes y el laudo debe -y puede- resolver definitivamente el problema de doble imposición planteado en el caso concreto.

## VI. LAS ACCIONES 14 Y 15 DEL PLAN BEPS

El proyecto de la OCDE y el G20 contra el fenómeno BEPS (*base erosion and profit shifting*), busca compensar las diferencias entre las regulaciones fiscales de los diferentes países que son utilizadas por las *empresas multinacionales* para transferir legalmente, pero de manera artificial, beneficios hacia países de fiscalidad baja o nula.

Este esfuerzo se dirige a que las *empresas multinacionales* declaren sus beneficios gravables, en la jurisdicción donde realmente

---

<sup>167</sup> SIBLESZ VISO, R. “El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No.153, p.169.

se han producido y no en las zonas de baja imposición fiscal en las cuales han constituido establecimientos permanentes que no realizan ninguna actividad real y sustancial allí.

Se han definido quince (15) *acciones* que se refieren fundamentalmente a: (i) los desafíos fiscales creados por la economía digital o el comercio electrónico y las dificultades que plantea la determinación del país titular de la potestad de imposición en estos casos; (ii) la neutralización de los dispositivos híbridos, es decir, de las entidades jurídicas o los actos que reciben tratamiento legal diferente en las distintas jurisdicciones, provocando distorsiones y su uso abusivo con fines exclusivamente fiscales; (iii) las reglas dirigidas a las sociedades extranjeras controladas, para evitar el traslado artificial de beneficios a otras jurisdicciones con el fin de aprovechar ventajas fiscales; (iv) el establecimiento de límites a la erosión de la base de imposición que se produce mediante la deducción de intereses y otros cargos financieros por préstamos intercompañías (*V.gr. thin capitalization*); (v) la lucha contra las prácticas fiscales dañosas, preponderando la sustancia de los negocios sobre su forma jurídica y reforzando la transparencia y el intercambio de información; (vi) el combate del uso abusivo de los beneficios fiscales derivados de los convenios tributarios (*treaty shopping*); (vii) la definición más acabada del *establecimiento permanente*, como elemento definidor del Estado titular del poder de imposición en el caso de las empresas transnacionales que operan en distintas jurisdicciones, para evitar la localización artificial de los beneficios en los Estados con regímenes tributarios más favorables; y (viii-x) el reforzamiento de los regímenes de precios de transferencia y la efectiva aplicación del principio de libre competencia (*arms length*) en las transacciones intragrupos en especial en el ámbito de los bienes intangibles, asegurando que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; (xi) evaluación y seguimiento de BEPS; (xii) exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; (xiii) reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; (xiv) hacer más efectivos los mecanismos de resolución

de controversias; y (xv) desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales.<sup>168</sup>

La Acción No. 14 del Plan BEPS, denominada “HACER MÁS EFECTIVOS LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS”<sup>169</sup>, tiene por objeto desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de los convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos.<sup>170</sup>

El Informe Final de la Acción 14 del Plan BEPS<sup>171</sup> dice que la comunidad empresarial y una serie de países consideran que el arbitraje preceptivo y vinculante es la mejor forma de garantizar que las controversias sobre convenios fiscales se resuelven de forma efectiva a través del procedimiento amistoso y que aun cuando no existe un consenso entre los países de la OCDE y del G20 en cuanto a la adopción del arbitraje preceptivo y vinculante como mecanismo para garantizar la resolución de los procedimientos amistosos, un grupo de países se ha comprometido a adoptar y aplicar este tipo de arbitraje como medio para solucionar las controversias que, de otro modo, impedirían la resolución de los casos mediante el procedimiento amistoso. El informe reseña que Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos, han mostrado un decidido interés de incorporar el arbitraje

---

<sup>168</sup> OCDE (2015). *Proyecto OCDE/G20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

<sup>169</sup> OCDE (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, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>

<sup>170</sup> *Ibidem*.

<sup>171</sup> *Ibidem*.

en los conflictos de tributación internacional y, explica que esto representa un gran paso adelante, en la medida en que todos estos países juntos constituyen más del 90% de los casos pendientes, según las estadísticas de la OCDE.

En cuanto a la Acción 15 del Plan BEPS denominada “DESARROLLAR UN INSTRUMENTO MULTILATERAL QUE MODIFIQUE LOS CONVENIOS FISCALES BILATERALES”<sup>172</sup>, el Informe Final de 2015, señala que algunos de los resultados del Proyecto BEPS que se refieren a los convenios pueden formularse como medidas autónomas que complementen los convenios fiscales bilaterales y coexistan con ellos, y que estas disposiciones pueden aplicarse de forma directa sin necesidad de tener en cuenta particularidades bilaterales, porque de hecho algunas disposiciones serían mucho más eficaces si se aplicasen a través de un instrumento multilateral.

El Informe señala algunas disposiciones potenciales de naturaleza multilateral que podrían introducirse mediante un instrumento de esta naturaleza, haciendo énfasis en que desarrollar un verdadero procedimiento amistoso es ventajoso si el objetivo es resolver controversias surgidas entre varios países. Asimismo, se expresa que para proporcionar seguridad y resolver las controversias en el entorno surgido tras el Proyecto BEPS, esta disposición contemplaría además el *arbitraje* para el caso de que las autoridades competentes no fueran capaces de resolver la controversia mediante el procedimiento amistoso.

Más allá de la retórica, no parece haber un impulso decidido hacia la implantación definitiva del arbitraje tributario internacional. Tanto la Convención Europea, como los Modelos OCDE y UN y las Acciones 14 y 15 del Plan BPES, revelan poca comprensión en torno a las ventajas y posibilidades del arbitraje. El arbitraje es visto sólo como una etapa más del procedimiento amistoso, que pudiera asegurar la efectividad de éste, pero no como la solución en sí misma

---

<sup>172</sup> OCDE (2016), Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>

de la disputa en torno a un problema de doble o múltiple imposición internacional. Se permite además que los Estados conviertan el arbitraje, a su antojo, en un esfuerzo inútil y costoso, si antes del laudo o incluso ya dictado éste, se ponen de acuerdo en buscar una solución distinta. En medio de todo esto, se encuentra el contribuyente afectado por cuyas rentas o patrimonio doblemente incidido, nadie responde. En un contexto como este el resultado es bastante predecible, pues ningún contribuyente va a confiar en el arbitraje tributario internacional como mecanismo de solución de casos de doble imposición internacional, si al hacerlo se enfrentan a un alto riesgo de perder tiempo y dinero.

Portugal ha demostrado que el arbitraje tributario interno es posible, útil, eficaz y efectivo; todos los opositores al arbitraje tributario interno han sido categóricamente derrotados y sus argumentos son las piezas vetustas de un aburrido museo. En el plano internacional, estamos absolutamente convencidos de que la alternativa más neutral, imparcial y transparente que existe para resolver una disputa sobre doble imposición internacional, es sin duda el arbitraje tributario, pues como ya hemos sostenido, no será el país poderoso el que impone la solución del asunto al más débil, ni tampoco quedará sin solución el caso de doble imposición internacional en perjuicio del contribuyente afectado, sino que terceros independientes e imparciales, altamente especializados, y sin vínculos con los países en conflicto ni con el contribuyente afectado, resolverán la disputa que se les presenta, sin dilaciones ni trámites burocráticos innecesarios, aplicando el derecho objetivo que surge del tratado, mediante un laudo vinculante e inapelable. Lo que hace falta entonces es que personas que realmente entiendan lo que es -y lo que *no es* - el arbitraje, colaboren con los especialistas en materia tributaria para implantar este útil y efectivo medio alternativo de resolución de conflictos, tanto en el ámbito tributario interno como en el internacional.

## BIBLIOGRAFÍA

**ATCHABAHIAN, A.** "Arbitraje e impuestos". *Tributum Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*. San Cristóbal, 1997, No. III.

**BABEAU, A.** « Maurice Lauré: Une œuvre d'une grande originalité ». *La Jaune et la Rouge*. Août-Sep, 2002, No. 577.

### **BLANCO-URIBE QUINTERO, A.**

"La conciliación, el arbitraje y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos". *El arbitraje en la práctica*. Colección Cuadernos de Arbitraje, Cámara de Comercio de Caracas, Centro de Arbitraje, Caracas, 1998, No.2.

"El arbitraje tributario en Venezuela, un período de gestación de 20 años con malformaciones y una propuesta para un buen alumbramiento". *Libro Homenaje al Dr. Luis Cova Arria*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020, T. III.

**BLASCO MARTÍNEZ, G.** "Convención y arbitraje en los supuestos de ausencia de contabilidad o de contabilidad incompleta". *Alternativas convencionales en el Derecho tributario. XX Jornada anual de estudio de la Fundación A. Lancuentra*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003.

**BÓVEDA, M.** "El arbitraje tributario en el derecho venezolano". *El contencioso tributario hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas, 2004, Tomo I.

**BREWER-CARIÁS, A.** “La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el Derecho Venezolano”. *XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional*. Adrus Editores, Arequipa-Perú, 2013.

**BREYER, S., et all.** *Administrative Law and Regulatory Policy. Problems, text, and cases*. Aspen Law & Business, New York, 1999.

**BURGOS IRAZÁBAL, R.** “Breves reflexiones sobre el Arbitraje Tributario especialmente lo relativo a las peculiaridades que presenta el Recurso de Nulidad contra el Laudo con base al numeral 1o del artículo 325 del Código Orgánico Tributario”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2004, No. 102.

**CASÁS, J.O** *Los medios alternativos de resolución de las controversias tributarias*. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003

**CHILLÓN MEDINA, J. - MERINO MERCHÁN, J.** *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*. Civitas, Madrid, 1991.

**COUTURE, E.** *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Depalma, 1981.

**COZIAN, M – DEBOISSY, F.** *Précis de Fiscalité des Entreprises*. Lexis-Nexis, Paris, 2014, 38 Édition.

**DE JOUVENEL, B.** *A la reserche du bien politique*. París, 1955.

**DE LA CUETARA, J.M.** *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986.

**DELGADO PIQUERAS, F.** "La 'Administrative Dispute Resolution Act' de los Estados Unidos: Introducción, Traducción y Notas". *Revista de Administración Pública*. Madrid, 1993, Nro.131

**DE SOUSA DA CÁMARA, F.** “Arbitration as a means os resolving tax disputes”. *European Taxation*. IBFD, 2014.

**DÍAZ-CANDIA, H.** “Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela” *Arbitraje*.

*Revista de arbitraje comercial y de inversiones*. Madrid, Iprolex, S.L., Madrid, 2014, volumen VII, 2014(3).

**DISCHAMPS, J.C.** «Au secours de la T.V.A. (note bibliographique)» *Revue Economic*. Librairie Armand Colin, Paris, 1959, Vol. 10, No. 3.

**FALCON Y TELLA, R.** “El arbitraje tributario”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

**FERREIRO LAPATZA, J.J.** “Arbitraje sobre relaciones tributarias”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

**FRAGA-PITTALUGA, L.**

▪ *La terminación anormal del proceso administrativo por inactividad de las partes. Perención de la instancia y desistimiento*. Vadell Hermanos Editores, Caracas, 1996.

▪ "El arbitraje y la transacción como métodos alternativos de resolución de conflictos administrativos". *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan R. Brewer Carías*. FUNEDA, Caracas, 1998.

▪ "Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria". *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

▪ *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. Editorial Torino, Caracas, 2000.

▪ "El arbitraje tributario". *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. AVDT-Livrosca, Caracas, 2001.

▪ "El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano". *XXII Jornadas de Derecho Tributario*. ILADT, Quito, 2004.

**GARRIGUES, A.** *Curso de Derecho Mercantil*. Madrid, 1969.

**GIMENO SENDRA, V.** *Derecho Procesal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.

**GLOBAL LEGAL GROUP-WILMER, CUTLER & PICKERING.** *The International Comparative Legal Guide to: International Arbitration 2004.* Global Legal Group, Ltd, London, 2003.

**GOZAÍNI, O.** *Formas alternativas para la resolución de conflictos.* Depalma, Buenos Aires, 1995.

**HAURIOU, M.** *Précis de droit administratif et de droit public,* 12<sup>éd</sup>, Dalloz, Paris, 2002.

**HERNÁNDEZ, C.** "La ilegalidad de las actas de avenimiento sobre los reparos petroleros, o la violación del Estado de Derecho". *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No.1 a la No.50.* AVDT, 1999.

**HUNG VAILLANT, F.** *Reflexiones sobre el arbitraje en el sistema venezolano.* EJV, Caracas, 2001.

**LIEB, J.** et al. *International Arbitration in Tax Matters.* M. Lang et al. eds., IBFD 2016.

**MORELLI, M.** "La Convenzione Europea 90/436 relativa all'eliminazione delle doppie imposizione in caso di rettifica di prezzi di trasferimento tra imprese associate." Citado por: **SERRANO ANTON, F.** *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario. Procedimiento amistoso y arbitraje.* Thomson-Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2010.

**MOSCHETTI, F.** "Las posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y los contribuyentes". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario.* Marcial Pons, Madrid, 1996

**NAVARRINE, C-ASOREY, R.** *Arbitraje. Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado. Proceso arbitral en cuestiones tributarias.* La Ley, Buenos Aires, 1992.

**OCTAVIO, J.A.** *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario.* EJV, Caracas, 1998.

**OTTOLENGHI, M.A.** "Conceptos Fundamentales para la construcción del instituto arbitral". *Revista de Derecho Procesal*, Buenos Aires, 1943, No.II.

**ROCCO.** *La sentencia civil*. México, 1944.

**ROSSANI GARCEZ, J.M. (Coordinadora).** *A arbitragem na era da globalização*. Editora Forense, Río de Janeiro, 1999.

**RUAN SANTOS, G.**

- "Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública". *Revista de Derecho Público*. EJV, Caracas, 1981, No.7.

- *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los acuerdos procedimentales*. Trabajo de incorporación como "Individuo de Número" a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. ACIENPOL, Caracas, 2004.

**SANTANA JANSEN, A.** "La inoperatividad del arbitraje tributario en detrimento del derecho del contribuyente a gestionar estratégicamente sus controversias fiscales." *Patologías del Sistema Tributario Venezolano. Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2019.

**SEER, R.** "Contratos transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

**SIBLESZ VISO, R.** "El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No.153.

**TANQUEREL, T.** "L'arbitrage en Droit Public". *L'arbitrage en Droit Public*. LGDJ-Bruylant, Bruxelles, 2010.

**TREFFEL, R.** « La TVA une invention française ». *L'Economiste*. <https://www.leconomiste.eu/decryptage-economie/601-la-tva-est-une-invention-francaise.html>.

**VALDÉS COSTA, R.** "Los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes". *Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario No.1 a la No.50.* AVDT, Caracas, 1999.

**VASQUES, S.** "Tax arbitration and VAT: The portuguese experience". *International VAT monitor.* IBFD, 2020, V. 31, No. 5.

**VICENTE-ARCHE COLOMA, P.** "El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento jurídico español" *Revista de Finanças publicas e direito fiscal.* Portugal, 2018, No. 3/4.

**ZORNOZA PÉREZ, J.** "Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario.* Marcial Pons, Madrid, 1996.