

El arbitraje tributario portugués reseña de una regulación vanguardista que venció dogmas y paradigmas falaces e inútiles

Luis Fraga-Pittaluga*

VENEZUELA

AVANI, Nro. 2, 2021. pp. 131-153

Resumen: Este trabajo reseña la exitosa experiencia portuguesa en la implantación del arbitraje como mecanismo alternativo para la resolución de disputas en materia tributaria.

Palabras Claves: Tributos, controversias, arbitraje tributario.

The Portuguese tax arbitration overview of an avant-garde regulation that defeated dogmas and fallacious and useless paradigms

Abstract: *This paper reviews the successful Portuguese experience in the implementation of arbitration as an alternative mechanism for the resolution of tax disputes.*

Keywords: *Taxes, disputes, tax arbitration.*

Autor invitado

* 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 Monteavila. Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y de la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo.

El arbitraje tributario portugués reseña de una regulación vanguardista que venció dogmas y paradigmas falaces e inútiles

Luis Fraga-Pittaluga*

VENEZUELA

AVANI, Nro. 2, 2021. pp. 131-153

SUMARIO:

INTRODUCCIÓN. 1. Los obstáculos injustificados que se han opuesto al arbitraje tributario. 2. La exitosa experiencia portuguesa que ha puesto en aprietos a la doctrina del Derecho Tributario. 3. Funcionamiento del arbitraje tributario portugués. 3.1. Los objetivos del arbitraje tributario. 3.2. Características generales del arbitraje tributario portugués. 3.3. El arbitraje tributario como una alternativa para casos complejos. 3.4. El reconocimiento de los tribunales arbitrales como verdaderos órganos jurisdiccionales. 3.5. Un ejemplo que debe ser imitado. 4. Análisis comparativo entre el arbitraje tributario portugués y el arbitraje tributario venezolano. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

Desde hace mucho tiempo, al menos 30 años, la doctrina del Derecho Público en general y del Derecho Tributario en particular, viene analizando la posibilidad de que se aplique el arbitraje a las disputas en materia de Derecho Tributario.¹

* Abogado (Universidad Católica Andrés Bello, 1987, Caracas). Árbitro del Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas (dese 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 Monteavila. Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y de la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo.

¹ Sólo para mencionar algunos estudios sobre el tema, podemos citar los siguientes: ATCHABAHIAN, A. "Arbitraje e impuestos". *Tributum Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*. San Cristóbal, 1997, No. III/ 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/BÓVEDA, M. "El arbitraje tributario en el derecho venezolano". *El contencioso tributario hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas 2004, Tomo I /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/ 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/ 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/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, p.265./ 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/ ROSADO PEREIRA, P. "The material scope of tax arbitration". *The Portuguese tax arbitration regime (Cordenção Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira)*. Almedina-CAAD, Coimbra, 2015 /RUAN SANTOS, G. *Visión crítica*

El arbitraje tributario no es diferente al arbitraje en general, sólo se singulariza por la *naturaleza* del conflicto y la presencia en el proceso de una *persona de derecho público*; y son estas dos notas características el origen de todos los problemas para implantar el arbitraje en el Derecho Público en general y en el Derecho Tributario en particular.

El arbitraje tributario es un método alternativo y heterocompositivo de resolución de disputas, autorizado y regulado por la ley, y donde en algunos casos existe un acuerdo de las partes para someter una disputa ya existente a arbitraje, en el cual árbitros de derecho, no de equidad, resuelven un conflicto intersubjetivo de intereses surgido entre una administración tributaria y un contribuyente o un responsable tributario, a través de un laudo definitivo, obligatorio e inapelable que aplicará la ley tributaria al caso concreto, tal cual como lo haría un juez estatal.

El arbitraje tributario no es una mediación, porque en esta última un tercero imparcial ayuda a las partes a que éstas alcancen una solución de su disputa, mientras que en el arbitraje tributario el tribunal arbitral dicta un laudo que las partes están obligadas a cumplir. Lamentablemente alguna doctrina ha mezclado el arbitraje tributario con procedimientos administrativos conciliatorios que regulan algunas legislaciones, incluso en casos donde es la propia Administración Tributaria la que conduce y decide el procedimiento y esto, obviamente, no tiene absolutamente nada que ver con el arbitraje tributario, ni el arbitraje tributario debe depender de que existan estos procedimientos como un paso previo para acceder al mismo. Este tipo de procedimientos previos son un verdadero estorbo y terminan por convertirse en un obstáculo para el acceso al arbitraje, sin poder ofrecer garantía alguna de resolución eficaz de los conflictos entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

El arbitraje tributario no es tampoco una transacción porque las partes no resuelven su disputa mediante un contrato en el cual se otorgan recíprocas concesiones, sino que sostienen un proceso que va a culminar con un laudo arbitral obligatorio, vinculante y normalmente inapelable. Aquí también ha habido una muy desafortunada confusión porque a partir del hecho de que algunas legislaciones, como la nuestra, establecen que

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/ SIBLESZ VISO, R. "El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No. 153 / VICENTE-ARCHE COLOMA, P. El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta. Marcial Pons, Barcelona, 2005/y nosotros: 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/*Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. EJV, Colección Biblioteca Alla R. Brewer-Carías. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2. Caracas, 2020.

que el arbitraje procede en materias susceptibles de transacción, entonces se han trasladado las objeciones que se hacen a la transacción en materia tributaria, al arbitraje tributario, lo cual sin duda alguna es un error mayúsculo.

1. Los obstáculos injustificados que se han opuesto al arbitraje tributario

Dos de los más importantes impulsores del arbitraje tributario en Portugal, los profesores NUNO VILLA-LOBOS y MONICA BRITO, han señalado que el arbitraje tributario siempre se ha visto con pesimismo, a partir de recelos de privatización de la justicia fiscal, de desjuridificación del proceso tributario, de sustitución de decisiones legales por juicios de equidad y de creación de una justicia privada y elitista, al punto que la justicia arbitral tributaria ha sido contemplada como una contradicción en sus propios términos.²

Se ha escrito mucho sobre el problema de la no arbitrabilidad de las controversias tributarias sobre la base de tres argumentos principales, todo ellos sustentados en desafortunadas falacias:

a) El primero de los obstáculos es el de la indisponibilidad de la potestad tributaria y de la obligación tributaria lo que supone que los conflictos de intereses entre un contribuyente y las Administraciones Tributarias no podrían ser sometidos a arbitraje porque ello implicaría disponer sobre el ejercicio de las potestades y las competencias tributarias que, por definición, como toda potestad y competencia pública, son indisponibles; e implicaría además, según estas equivocadas tesis, renunciar al cobro de la obligación tributaria ya determinada.

b) El segundo obstáculo es el principio de la legalidad tributaria y en especial el predicado carácter de orden público que tendría toda la materia tributaria. Se asume con bastante ligereza que someter una disputa tributaria al conocimiento de árbitros, violaría el principio de la reserva legal tributaria, por cuanto por vía de un "contrato" se estarían modificando elementos de la relación jurídica-tributaria que sólo corresponde regular a la ley. Se estima asimismo que como la materia tributaria es de orden público, sus normas no pueden ser relajadas convencionalmente.

c) El tercer problema es el supuesto carácter monopólico de la justicia tributaria, que estaría reservada a los jueces estatales, únicos autorizados para decidir sobre una materia que atañe al interés general.

Estas tres proposiciones exhiben clarísimas falacias formales e informales y por lo tanto graves sesgos cognitivos; veamos:

² VILLA-LOBOS, N. – CARVALHAIS PEREIRA, T. *Guía de Arbitragem Tributária*. ALMEDINA, Lisboa, 2018.

El arbitraje tributario no implica la celebración de un contrato que tenga por objeto la interpretación y aplicación de la ley tributaria a un caso concreto; ni siquiera supone un acuerdo de las partes sobre los hechos. El único acuerdo que existe tiene por objeto someter el conflicto intersubjetivo de intereses entre la Administración Tributaria y el contribuyente a la decisión de árbitros. Se trata de un acuerdo de naturaleza adjetiva a través del cual se selecciona un procedimiento para resolver la disputa, no existe contrato alguno sobre el problema sustantivo atinente a la interpretación y aplicación de la ley tributaria al caso concreto.

Entonces es falso que mediante un contrato entre las partes se esté cambiando o relajando lo que ordena la ley tributaria. Esta es una premisa resueltamente equivocada que tal vez tiene su origen en las tesis contractualistas que en su momento trataron de explicar el arbitraje; o en el hecho de que las materias susceptibles de arbitraje suelen ser aquellas susceptibles de transacción; pero lo importante, y es lo que muchos en el ámbito del Derecho Tributario no alcanzan a entender, es que los árbitros ejercen verdadera función jurisdiccional y así ha sido reconocido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia³, pero también en el ámbito internacional por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴, el cual se ha referido específicamente al arbitraje tributario.

Por otro lado, los árbitros tributarios, como cualquier árbitro, derivan su *auctoritas* de una autorización legislativa que los inviste con esta potestad. En Venezuela es la propia Constitución la que otorga esa investidura a los árbitros en sus artículos 253 y 258, y ello es desarrollado tanto en la Ley de Arbitraje Comercial⁵, como el Código Orgánico Tributario.⁶

De modo pues que, aunque es cierto que las partes en conflicto pueden celebrar un contrato donde acuerdan que su disputa actual sea resuelta por árbitros, no es de allí de donde viene la potestad de los árbitros de resolver un litigio regido por el Derecho Público, sino de la ley. En algunos países esa investidura no existe y por lo tanto el arbitraje

³ La jurisprudencia ha reconocido claramente la función jurisdiccional de los árbitros, lo cual está fuera de toda discusión: "(...) 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, celeré 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." Cf. S. TSJ/SC, No. 1541, del 17 de octubre de 2008, caso: *Hildegard Rondón de Sansó et all*.

⁴ Cf. S. TJCE del 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*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62013CJ0377&from=EN>.

⁵ Gaceta Oficial No. 36.430 del 7 de abril de 1998.

⁶ Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

no es posible; y en este sentido es muy importante destacar que en materia tributaria si no existiera esa habilitación legal no sería posible acudir al arbitraje tributario.

A este respecto merece ser mencionada la genial solución que ha incluido la legislación colombiana, donde el Estatuto de Arbitraje 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.⁷

Los árbitros tributarios van a resolver el conflicto aplicando la ley tributaria a la controversia tal cual como lo haría un juez estatal, porque siempre y en todo caso serán árbitros de derecho y jamás de equidad, de lo que resulta que es falso que las partes tengan la posibilidad de convenir cuál va a ser la decisión de los árbitros, porque cada una de ellas va a defender su posición subjetiva como si estuviera en un proceso judicial, debiendo alegar y probar lo que crean conducente.

También es relevante destacar que el arbitraje tributario no implica -como sí sucede con la transacción- recíprocas concesiones de las partes; y en ningún caso existirá renuncia de la Administración Tributaria al ejercicio de una potestad legal o al cobro de un crédito tributario determinado. Es llamativo que en el Derecho Tributario haya sido admitida desde hace mucho tiempo la posibilidad de la transacción, tal como ocurre nuestro ordenamiento jurídico desde que se promulgó el primer Código Orgánico Tributario en 1982,⁸ pero continúen levantándose objeciones contra el arbitraje, cuando lo cierto es que en la transacción las partes se hacen recíprocas concesiones, lo que puede resultar en la renuncia parcial al ejercicio de una potestad tributaria o al cobro de un crédito tributario ya determinado.

Si bien es cierto que en una primera etapa la transacción tributaria sólo era posible sobre los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable, porque eso era lo que establecía el Modelo de Código Tributario para América Latina⁹ del cual se

⁷ 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

⁸ G.O. No. 2992 Extraordinario del 3 de agosto de 1982. El artículo 58 del COT 82, establecía que: "La transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable."

⁹ Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa conjunto OEA-BID. 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 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.

inspiró nuestro Código de 1982, resulta que esa limitación ya no existe en nuestro ordenamiento jurídico desde que se promulgó el Código Orgánico Tributario de 2001¹⁰. Creemos que la razón de ser de este cambio obedece a la necesidad de permitir el arbitraje en cualquier clase de disputas en materia tributaria, porque este procede, como ya hemos advertido, en materias susceptibles de transacción. Sin esta modificación de la norma reguladora de la transacción tributaria, el arbitraje tributario sería similar al norteamericano, que sólo procede para el establecimiento de los hechos, pero no en la interpretación y aplicación de las normas.¹¹

El primer argumento para legitimar el arbitraje en derecho tributario es que este método heterónimo para resolver disputas no implica renunciar a la obligación tributaria. PAULA VICENTE-ARCHE COLOMA reconoce la posibilidad de utilizar el arbitraje en Derecho Tributario, porque cuando las partes optan por someter la controversia a arbitraje, no están renunciando a la obligación tributaria ni a ningún otro elemento de la obligación tributaria, sino simplemente eligiendo una forma alternativa de resolver la controversia en lugar de la forma tradicional (tribunales administrativos y / o judiciales).¹²

La doctrina más reciente, incluso en países donde el arbitraje ha enfrentado grandes dificultades como Brasil, ha ido desmontando algunos de los dogmas anquilosados que se oponen al arbitraje tributario. Los autores LEONARDO VARELLA y MARCIANO SEABRA señalan que: "El arbitraje tiene lugar después de que la controversia ha cobrado vida, por lo que la voluntad de las partes se manifiesta solo para formalizarlo, es decir, para ejecutar la cláusula arbitral. La decisión del árbitro no surge de un acuerdo previo de las partes sobre el mérito de la disputa tributaria. En realidad, se observa que la labor de los árbitros es increíblemente similar a la que realizan los jueces, ya que lo que hacen es verificar si el acto administrativo de ejecución tributaria no infringe ninguna ley, utilizando la interpretación exclusiva del ordenamiento jurídico. Al final, el tribunal de arbitraje, como lo haría un juez, emitirá un laudo (una regla legal individual específica) que confirmará o anulará la evaluación fiscal / acto de ejecución y / o la sanción fiscal (u otro acto individual realizado por la Autoridad Tributaria). La interpretación que haga el árbitro para resolver el caso no viola la legalidad. Es evidente la similitud de las actividades realizadas tanto por el árbitro como por el juez, hasta el punto de justificar que se les trate de la misma manera, por lo que los efectos del laudo son similares a una decisión judicial ejecutable."¹³

¹⁰ Este asunto lo hemos tratado con mayor profundidad en otra parte: FRAGA-PITTALUGA, L. *La Defensa del Contribuyente*. ACIENPOL-EJV-AVDI, Caracas, 2021, pp. 556-560.

¹¹ Según la Regla 124 del *Tax Court Litigation* 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: *Internal Revenue Manuals*: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005.

¹² VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta*. Marcial Pons, Barcelona, 2005, pp. 54-55.

¹³ VARELLA GIANNETTI, L – SEABRA DE GODOI, M. "Arbitration and Brazilian Tax Law: overcoming the dogma of unwaivable tax liability". *The Portuguese Tax Arbitration Regimen (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carlvhais Pereira)*. ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015, p. 138.

Es importante resaltar que el arbitraje tributario 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 tributarios constitucionales de igualdad, justicia y generalidad del tributo.

Tampoco puede el arbitraje tributario conducir a un desconocimiento de la obligación tributaria cuando el hecho imponible ha ocurrido de acuerdo con la ley y según lo alegado y probado en el proceso, y por ello tampoco hay quebranto del principio de legalidad tributaria.

Finalmente, el arbitraje no va a suponer jamás un perdón, remisión o dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria, 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. Que los árbitros pudieran cometer un error en la aplicación de la ley tributaria, eso no es consecuencia del arbitraje, porque también los jueces tributarios estatales se equivocan en la interpretación y aplicación de la ley tributaria.

Es evidente que los detractores del arbitraje tributario no entienden -o no quieren entender- que, a través de este mecanismo alternativo de resolución de disputas, la Administración Tributaria y el contribuyente o el responsable, van a someter su controversia a jueces no estatales, que resuelven imparcialmente aplicando la ley al caso concreto. No hay recíprocas concesiones, ni renunciaciones, ni convenimientos. No hay concesiones, beneficios, ni dádivas en favor de una parte y en perjuicio de la otra. Lo que ocurre, al igual que en un juicio, es el ejercicio de la función de administrar 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. Por ello podemos afirmar categóricamente que el arbitraje tributario no supone la violación de ninguno de los principios generales que gobiernan el Derecho Tributario.

2. La exitosa experiencia portuguesa que ha puesto en aprietos a la doctrina del Derecho Tributario

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 justicia¹⁴, 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 con resultados dignos de los mayores elogios.

Hace diez años se dictó en Portugal el Decreto Ley No. 10/2011 que contiene la Ley de Arbitraje Tributario¹⁵. Según SÉRGIO VASQUES¹⁶, investigador del INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD), el arbitraje tributario se ha convertido en una parte esencial del sistema de justicia portugués y desde su instauración en 2010 y hasta 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, en un país, es bueno recordarlo, con alrededor de 10 millones de habitantes.

De acuerdo con nuestra propia revisión¹⁷, en Portugal se han dictado laudos arbitrales en materia de impuesto sobre la renta de personas físicas y jurídicas, impuesto municipal sobre transmisiones de inmuebles, impuesto inmobiliario municipal, impuesto de timbres, impuesto al valor agregado, impuesto único de circulación, impuesto sobre productos petroleros o energéticos, entre otros. Para el momento en que se escribe este trabajo, en materia de impuesto sobre la renta de personas jurídicas se han emitido en Portugal 1.350 laudos arbitrales y en materia de impuesto al valor agregado 675. Los laudos dictados exhiben una riqueza extraordinaria y gran dominio de los temas tratados. Estas cifras ponen de manifiesto la inutilidad de todas las objeciones que se han hecho contra el arbitraje tributario, y dejan el sinsabor del tiempo, los recursos y las oportunidades que se han perdido en la arrolladora mayoría de los países, por no adoptar este eficaz y confiable mecanismo alternativo de resolución de disputas. El arbitraje

¹⁴ <https://dre.pt/crp-parte-iii>

¹⁵ Decreto-Lei n.º 10/2011 - Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20 Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

¹⁶ VASQUES, S. "Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience." *International VAT Monitor. Journal Articles & Papers*. IBFD, 2020, Vol 31, No.5.

¹⁷ [Arbitragem Tributária \(caad.org.pt\)](http://ArbitragemTributária(caad.org.pt)).

tributario portugués es un *coup de tonerre* para la doctrina tributaria, que debe poner fin de una buena vez a las desgastantes discusiones que no han producido resultado concreto alguno.

3. Funcionamiento del arbitraje tributario portugués

La Ley de Arbitraje Tributario portuguesa ha sido muy bien estructurada y sin duda alguna constituye un ejemplo a seguir, pues resuelve con gran acierto muchos de los desafíos que plantea el arbitraje tributario. Conviene entonces destacar a continuación, varios de sus aspectos más relevantes.

3.1. Los objetivos del arbitraje tributario

La Ley de Arbitraje Tributario dice en su exposición de motivos que este medio alternativo de resolución de conflictos tiene tres objetivos principales: (i) *reforzar la tutela efectiva* de los derechos e intereses legalmente protegidos de los sujetos pasivos; (ii) *acelerar* la resolución de los litigios que oponen la administración tributaria al sujeto pasivo; y, (iii) reducir los casos pendientes en los tribunales administrativos de impuestos.

En definitiva, la Ley persigue asegurar el efectivo y oportuno ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, dotando a los justiciables de un procedimiento breve, imparcial y eficaz para resolver sus disputas con las Administraciones Tributarias y descongestionar los tribunales de justicia estatales, para que los procesos que permanezcan en la jurisdicción tributaria estatal, se resuelvan en plazos razonables.

3.2. Características generales del arbitraje tributario portugués

La exposición de motivos de la Ley de Arbitraje Tributario 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 arbitraje fiscal es adoptado por la 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. De modo pues que la regulación portuguesa permite la resolución de una controversia tributaria en un año como plazo máximo, lo cual contrasta marcadamente con los muchos años que toman estos casos en los tribunales estatales.

Señala la exposición de motivos 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 opta 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 de Arbitraje Administrativo.

Refiere la exposición de motivos que las cuestiones sobre las que puede decidir el tribunal arbitral están estrictamente determinadas, y es preciso aquí recordar que el arbitraje tributario portugués es siempre de derecho y nunca de equidad (*ex aequo et bono*). Los tribunales arbitrales tributarios tienen competencia para conocer de:

- a. La ilegalidad de actos de determinación y liquidación de tributos.
- b. Disputas relacionadas con la autoliquidación de tributos.
- c. Problemas vinculados a la retención de impuestos en la fuente o de pagos por cuenta de otro.
- d. También puede someterse a los tribunales arbitrales tributarios la declaración de ilegalidad de actos de determinación de la materia tributable, de actos de determinación de la materia objeto de recaudación y de actos de fijación de valores patrimoniales.

Podríamos decir que la competencia de los tribunales arbitrarios es muy amplia y casi idéntica a la de los jueces tributarios estatales, porque además puede tratarse de controversias con respecto a cualquier tributo, puesto que no hay una limitación al respecto, de modo que abarca todos los impuestos, tasas y contribuciones especiales, y asimismo los impuestos internos y aduanales.

La Ley de Arbitraje Tributario establece, como regla general, que la decisión de los tribunales arbitrales no puede ser recurrida. Esta regla no prejuzga la posibilidad de un 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 una sentencia emitida por el Tribunal Administrativo Central o el Tribunal Administrativo Supremo. Esta previsión busca mantener la uniformidad y la estabilidad de criterios que han sido establecidos por los órganos que están en la cúspide del sistema judicial portugués, con lo cual se sortea el peligro de que las decisiones arbitrales creen criterios individualizados que no han sido aplicados a los contribuyentes que deciden acudir a la justicia tributaria estatal.

El laudo arbitral también puede 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.

Los árbitros son designados por el Centro Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo a partir de una lista predefinida por el Directorio del mismo. Deben ser juristas con por lo menos diez años de experiencia profesional en el área del Derecho Tributario, a través del ejercicio de funciones públicas, de la magistratura, de la abogacía, la docencia, o ser un investigador reconocido en la materia con trabajos científicos publicados. Pero puede haber otros profesionales en la lista que sean afines con la materia tributaria como por ejemplo contadores. Todas las condiciones que deben cumplirse para la selección de los árbitros están en un Reglamento especial.

La integración de la lista de árbitros es un proceso muy riguroso y se verifica no sólo la idoneidad profesional de los árbitros, sino su conducta moral y su vocación cívica. Por supuesto los conflictos de intereses, por mínimos que sean, provocan la recusación o inhibición inmediata de los árbitros designados y cualquier desviación en este sentido, es decir, cuando un árbitro no revela oportunamente la existencia de un conflicto de intereses, provoca su exclusión inmediata de la lista de árbitros del Centro de Arbitraje Administrativo.

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.”¹⁸

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.

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

La petición de constitución del tribunal arbitral se hace mediante requerimiento enviado por correo electrónico al presidente del Centro de Arbitraje Administrativo, cumpliendo las formalidades previstas en la ley, que básicamente son las mismas formalidades que se exigen en la mayoría de las legislaciones de origen romano-germánico. El presidente del Centro procede entonces a notificar a la Administración Tributaria demandada, quien puede revocar, ratificar o reformar el acto de liquidación tributaria; y si no lo hace queda obligada a someterse al arbitraje. La demanda arbitral excluye inmediatamente la posibilidad de demandar el mismo asunto en la jurisdicción estatal.

El arbitraje tributario portugués no se basa en un acuerdo entre el contribuyente y la Administración Tributaria para someter la disputa a arbitraje, sino en la Ley; de modo que tan pronto como el contribuyente interpone la demanda arbitral y la Administración Tributaria no revoca el acto, entonces queda obligada a someterse proceso arbitral a menos que logre demostrar que la materia no es arbitrable porque, por ejemplo, supera el límite cuantitativo de los 10.000.000,00 de euros o trata sobre una materia que no puede ser objeto de arbitraje. En desarrollo de las previsiones de la Ley de Arbitraje Tributario, existe una regulación especial que somete a la Administración Tributaria a la jurisdicción de los tribunales arbitrales y que está contenida en la Resolución del Ministerio de Finanzas y de Administración Pública y Justicia No. 112-A-2011 del 22 de marzo de 2011.¹⁹ Como afirma MENEZES LEITÃO: “El instituto de arbitraje en el ámbito tributario no se basa, por tanto, en el principio de autonomía privada, no se fundamenta en un negocio jurídico privado (el convenio arbitral), sino que es el resultado de una disposición legal, en la que se legitima, junto con las líneas establecidas en la LRTA, la

¹⁸ DE SOUSA DA CÁMARA, F. “Arbitration as a means of resolving tax disputes”. *European Taxation*. IBFD, 2014, p. 499.

¹⁹ CAAD_AT-Portaria_Vinculacao_MFAP-2011-03-22.pdf

posibilidad del contribuyente de elegir, en términos obligatorios para la AT, el arbitraje tributario organizado bajo la CAAD como modo de resolución de determinadas disputas tributarias.”²⁰

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.

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. El costo total en honorarios y tasas de un arbitraje que alcance el tope máximo de diez millones de euros es de €120.000,00, es decir, el 1,2% del monto en litigio. Existe un reglamento especial que regula todo el tema de las costas en el arbitraje tributario y estas costas comprenden tanto los costos y gastos del procedimiento como los honorarios de los árbitros.²¹

La Ley de Arbitraje Tributario portugués se encarga incluso de mencionar los principios generales que orientan estos procesos arbitrales, refiriéndose naturalmente a: i) el contradictorio; ii) la igualdad de las partes; iii) la libertad de apreciación de los hechos y la libertad de pruebas, que se valoran según la sana crítica; iv) la cooperación y la buena fe procesal; y, v) la publicidad de los laudos pero sin identificación de las partes.²²

El arbitraje debe sustanciarse y decidirse en un plazo de seis meses contado desde la constitución del tribunal arbitral. Este plazo puede prorrogarse por periodos sucesivos de dos meses hasta un máximo de seis meses, de modo que el arbitraje no puede durar en ningún caso más de un año. Es importante señalar que todas las audiencias, incluyendo el interrogatorio de testigos, puede hacerse a través de videoconferencias.

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; 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..

²⁰ MENEZES LEITÃO, J. "The reference for a preliminary ruling of Court of Justice in Portuguese tax arbitration." *The Portuguese Tax Arbitration Regimen* (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carlhais Pereira). ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015, p.97.

²¹ Vid. https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AT-Regulamento_de_Custas_ARBITRAGEM_TRIBUTARIA-31-08-2021.pdf

²² Sobre el alcance de estos principios en el contexto del arbitraje tributario, véase: RIBEIRO, J.S. "Principles of Tax Arbitration". *The Portuguese Tax Arbitration Regimen* (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carlhais Pereira). ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015, pp. 18 y ss.

3.3. El arbitraje tributario como una alternativa para casos complejos

El arbitraje tributario se ha convertido en la alternativa preferida en Portugal cuando las disputas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias envuelven asuntos de gran complejidad, que es lo que suele suceder, por ejemplo, con la aplicación del impuesto al valor agregado y en general con las regulaciones comunitarias que afectan el ordenamiento tributario portugués.

El Impuesto al Valor Agregado es un tributo complejo, especialmente en el ámbito europeo. Aunque 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 1957²³, que instituyó el mercado común europeo, se previó la necesidad de una armonización tributaria entre los Estados miembros. Hasta hoy, el impuesto al valor agregado 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 de este impuesto a nivel europeo, que materializó el uso del exitoso *modelo francés*, comenzó con la PRIMERA DIRECTIVA DEL 11 DE ABRIL DE 1967²⁴, en la que se impuso a los Estados miembros la obligación de adoptar el sistema del impuesto al valor agregado y abandonar las otras variantes de imposición a las ventas.

El desarrollo del impuesto al valor agregado en Europa prosiguió y a través de la SEXTA DIRECTIVA DE LA CEE DEL 17 DE MAYO DE 1977²⁵ 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 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/CE²⁶, 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 impuesto al valor agregado 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 re-

²³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957E/TXT>

²⁴ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-X-1967-60005>

²⁵ <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20060101:ES:PDF>

²⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=ES>

sueltos 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 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."²⁷

3.4. El reconocimiento de los tribunales arbitrales como verdaderos órganos jurisdiccionales

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.

²⁷ VASQUES, S. "Tax arbitration and VAT...*Cit.*, p. 4.

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*.²⁸

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)."*

²⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62013CJ0377&from=EN>

Indicó además el TJCE, y esto es muy relevante, que el Tribunal Arbitral Tributario, 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 Tributario 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 Tributario 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.

3.5. Un ejemplo que debe ser imitado

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 con 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 el Centro de Arbitraje Administrativo, 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 que puede servir como un ejemplo positivo en otras áreas de justicia fiscal.²⁹

4. Análisis comparativo entre el arbitraje tributario portugués y el arbitraje tributario venezolano

En Venezuela no hay discusión alguna en torno a que los árbitros cumplen función jurisdiccional, reconociéndosele incluso facultades tan características de los jueces como la de ejercer el control desconcentrado de la constitucionalidad de las leyes en casos concretos sometidos a su decisión.³⁰

En el ámbito de la tributación, Venezuela es el primer país de Latinoamérica que cuenta con una regulación especial sobre arbitraje tributario desde el año 2001.

El arbitraje tributario venezolano, como no podía ser de otra forma, es de derecho y no de equidad y procede en todas las materias que son susceptibles de transacción; pero en Venezuela, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos jurídicos influenciados por el modelo de Código Tributario para América Latina, la transacción no está limitada a los hechos. Creemos que tal vez hubiese sido preferible delimitar el objeto del arbitraje tributario, como lo hace el artículo 2 de la Ley de Arbitraje Tributario portuguesa, pero en todo caso la materia tributaria arbitrable parece ser bastante amplia.

²⁹ *Ibidem*, p. 504.

³⁰ Cf. S. TJSJ/SC, No. 833 del 25 de mayo de 2001 y No. 0702 del 18 de octubre de 2018.

A pesar de este importante logro, en veinte años de vigencia de la regulación del arbitraje tributario, no ha habido un solo caso en la práctica y esto obedece a las siguientes razones:

a) A diferencia de lo que ocurre con el arbitraje portugués donde una vez que el contribuyente solicita la constitución del tribunal arbitral, la Administración Tributaria está obligada a revocar o modificar el acto que ha dictado o someterse a arbitraje, conforme a los artículos 4 y 13 de la Ley de Arbitraje Tributario, en el arbitraje tributario venezolano se requiere un acuerdo entre el contribuyente y las Administraciones Tributarias.

Entonces la posibilidad de plantear un arbitraje tributario depende por completo de la voluntad de la Administración Tributaria y es probable que esto jamás ocurra pues es bastante difícil que un funcionario público tome la decisión de celebrar el acuerdo arbitral en un caso concreto. La única alternativa para que el arbitraje tributario funcione en Venezuela es que sea impuesto por la Ley cada vez que el contribuyente lo solicita, como ocurre en el caso portugués, salvo que la materia no sea arbitrable.

b) A diferencia de lo que ocurre en el arbitraje tributario portugués donde el arbitraje es institucional porque se lleva dentro del Centro de Arbitraje Administrativo, que depende del Consejo Superior de Tribunales Administrativos y Tributarios, la regulación del arbitraje tributario venezolano es defectuosa, pues se escogió el arbitraje independiente en vez del institucional, lo que significa que: (i) el procedimiento no es conducido ante un centro de arbitraje reconocido, (ii) no hay una lista depurada de árbitros que haya sido el producto de un proceso objetivo de selección por méritos y credenciales, (iii) no hay costos y honorarios preestablecidos, (iv) y no existe un reglamento que rijan el procedimiento arbitral.

c) El arbitraje tributario portugués es un verdadero medio alternativo de resolución de disputas que puede ser escogido por el contribuyente para excluir el conocimiento del asunto de los tribunales ordinarios. En cambio, el arbitraje tributario venezolano sólo puede proponerse cuando ya se ha iniciado el proceso contencioso tributario y se ha admitido la acción respectiva, lo que le roba por completo su característica esencial de medio alternativo de resolución de disputas, que precisamente debería excluir totalmente el asunto de la jurisdicción estatal.

d) En el arbitraje tributario portugués el laudo es definitivo e inapelable y sólo pueden interponerse contra el mismo un recurso extraordinario ante el Tribunal Constitucional si el laudo viola alguna norma constitucional, o ante el Tribunal Supremo Administrativo si el laudo desconoce la jurisprudencia sobre una cuestión fundamental de derecho. Por el contrario, en el arbitraje tributario venezolano el laudo es apelable ante el tribunal supremo de justicia cuando la decisión de los árbitros no es unánime, lo que significa privar al arbitraje tributario de dos de los atractivos esenciales del mismo que son: (i) la celeridad y (ii) el carácter definitivo del laudo. De modo pues que esta

desafortunada regulación termina por convertir el arbitraje en un proceso contencioso tributario en dos instancias, lo que hace completamente inoficioso acudir a este medio de resolución de disputas.

Estas son las razones fundamentales del estrepitoso fracaso de la regulación venezolana, que nunca podrá aplicarse en la práctica mientras no sea reformada tomando en cuenta los aspectos antes mencionados.

CONCLUSIONES

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 veintitrés años³¹ y del arbitraje tributario desde hace veintidós años³². Nos hemos enfrentado, primero, al rechazo categórico; luego, al escepticismo y el recelo; y ahora, a la apatía y la 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, siguiendo el extraordinario ejemplo del arbitraje tributario portugués.

BIBLIOGRAFÍA

- ATCHABAHIAN, A. "Arbitraje e impuestos". *Tributum Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*. San Cristóbal, 1997, No. III.
- 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.
- BÓVEDA, M. "El arbitraje tributario en el derecho venezolano". *El contencioso tributario hoy. Jornadas Internacionales*. FUNEDA-AVDT, Caracas 2004, Tomo I.
- 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.
- 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.
- DE SOUSA DA CÁMARA, F. "Arbitration as a means of resolving tax disputes". *European Taxation*. IBFD, 2014.

³¹ 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.

³² FRAGA PITTALUGA, L. "Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria". *Homenaje a José Andrés Octavio*. AVDT, Caracas, 1999.

- 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).
- 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.
 "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.
- Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. EJV, Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2. Caracas, 2020.
- La Defensa del Contribuyente*. ACIENPOL-EJV-AVDT, Caracas, 2021.
- MENEZES LEITÃO, J. "The reference for a preliminary ruling of Court of Justice in Portuguese tax arbitration." *The Portuguese Tax Arbitration Regimen (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira)*. ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015.
- 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.
- RIBEIRO, J.S. "Principles of Tax Arbitration". *The Portuguese Tax Arbitration Regimen (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira)*. ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015.
- ROSADO PEREIRA, P. "The material scope of tax arbitration". *The Portuguese Tax Arbitration Regimen (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira)*. ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015.
- 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
- 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
- SIBLESZ VISO, R. "El arbitraje (tributario) en Venezuela: derecho y conflicto". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, No. 153.
- VARELLA GIANNETTI, L – SEABRA DE GODOI, M. "Arbitration and Brazilian Tax Law: overcoming the dogma of unwaivable tax liability". *The Portuguese Tax Arbitration Regimen (Coordenação: Nuno Villa-Lobos-Tânia Carvalhais Pereira)*. ALMEDINA-CAAD, Coimbra, 2015
- VASQUES, S. "Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience." *International VAT Monitor. Journal Articles & Papers*. IBDF, 2020, Vol 31, No.5.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: Una propuesta*. Marcial Pons, Barcelona, 2005.
- VILLA-LOBOS, N. – CARVALHAIS PEREIRA, T. *Guía de Arbitragem Tributária*. ALMEDINA, Lisboa, 2018.