

Viabilidad y operatividad práctica contemporánea del arbitraje tributario en Venezuela

Hernando DÍAZ CANDIA *

Sumario: I. Introducción. II. La transabilidad y disponibilidad de derechos como límite material: ¿Qué conflictos tributarios son arbitrables?. III. Arbitraje de inversiones como arbitraje tributario. IV. Breve análisis exegético del procedimiento de arbitraje en el COT. 1. Arbitraje institucional vs. arbitraje independiente. 2. Inicio del arbitraje: acuerdo de arbitraje y solicitud de arbitraje. 3. Constitución y costos del tribunal arbitral. 4. Pruebas. 5. Recurribilidad de actos de procedimiento. 6. El laudo: recurso de nulidad y estándar de revisión. 7. Colaboración del Poder Judicial. V. Obstáculos prácticos del arbitraje tributario y propuestas para su superación. 1. Exteriorización de la posición de la administración tributaria en un acto administrativo. 2. Apariencia endoprocesal: ¿lo mismo pero con más problemas que el contencioso-tributario? 3. Desconfianza gubernamental hacia el arbitraje. VI. Conclusiones.

Resumen: Operatividad práctica del arbitraje tributario en Venezuela

El artículo se refiere al arbitraje de conflictos tributarios en Venezuela. Si bien se limita al Derecho interno venezolano, es útil como fuente de derecho comparado en tributos y arbitraje, para estudiar las diferencias y similitudes de los distintos sistemas jurídicos. El artículo explica que el arbitraje de litigios fiscales se estableció en el Código Orgánico Tributario venezolano, al menos desde 2001, pero que no ha habido arbitrajes tributarios reales reportados en Venezuela, excepto en arbitrajes de inversión. La falta de casos reales puede deberse a disposiciones legales complicadas, que, si se toman aislada y literalmente, podrían implicar que el arbitraje es sólo un paso gravoso en asuntos judiciales contencioso-tributarios, que haría la solución de controversias más larga y costosa para el contribuyente. El artículo propone que el arbitraje tributario debe ser abordado como el arbitraje se concibe en general en la Constitución de Venezuela de 1999: como un mecanismo verdaderamente alternativo y eficaz de resolución de conflictos. Eso implica que el Código Orgánico Tributario debe ser operado para permitir la anulación de reparos y actos administrativos tributarios por los árbitros y que la intervención de los tribunales judiciales debe limitarse. El arbitraje tributario puede favorecer la

* Doctor en Ciencias y profesor en el Doctorado en Ciencias mención Derecho de la Universidad Central de Venezuela; árbitro nacional e internacional; *Magistri in Legibus* (LLM) por Harvard Law School (*Fulbright Scholar*); autorizado para ejercer la abogacía en Venezuela y en el Estado de Nueva York.

percepción de justicia en el sistema tributario, lo cual ayudaría en última instancia a reducir la evasión de impuestos.

Palabras clave: ARBITRAJE TRIBUTARIO – IMPUESTOS.

Abstract: The practical feasibility of tax arbitration in Venezuela

The article refers to arbitration of tax disputes in Venezuela. While it is focused on domestic Venezuelan law, it is useful as a source of comparative tax and arbitration laws to study the differences and similarities of various legal systems. The article explains that the arbitrability of tax disputes is provided in the Venezuelan Tax Code at least since 2001, but that there have been no actual tax arbitrations reported in Venezuela, except in investment arbitrations. The lack of actual cases may be due to complicated legal provisions, which, if taken isolated and literally, could imply that tax arbitration is just a burdensome step within judicial tax matters, which makes the resolution of disputes lengthier and more expensive for the taxpayer. The article proposes that tax arbitration must be approached as arbitration is generally conceived by the Venezuelan Constitution of 1999: as a truly alternative and efficient dispute resolution mechanism. That implies that the Tax Code must be construed to permit the annulment of tax assessment by arbitrators and that the intervention of judicial courts must be limited. Tax arbitration can further the perception of fairness of the tax system, which can ultimately reduce tax evasion.

Keywords: ARBITRATION OF TAX DISPUTES – TAXES.

I. Introducción

Hasta finales del siglo XX el arbitraje estuvo asociado y limitado en Venezuela a temas y conflictos “susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir”¹, no siendo en principio arbitrables conflictos que interesen o involucren al orden público o que fuesen “directamente concernientes a las atribuciones o funciones de imperio del Estado o de personas o entes de Derecho público”². Esa concepción era, de por sí, suficiente para excluir en enorme medida la viabilidad jurídica del arbitraje tributario. No obstante, los arts. 253 y 258 de la Constitución de 1999 dieron un gran impulso al arbitraje y, en ese contexto, la mejor doctrina ha hecho un loable esfuerzo conceptual para promover el uso del arbitraje, no solo en materia tributaria, sino en Derecho público en general³.

El Derecho público, y el tributario en particular, tienden a relacionarse de cerca con el concepto de orden público. Se ha señalado, sobre ello, que el

¹ Art. 3 Ley de Arbitraje Comercial de 1998.

² *Ib.*, letra b.

³ *Cf.*, en general: G. Ruan Santos, *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el derecho tributario – hacia los acuerdos procedimentales*, Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2004; R. Badell Madrid, “Medios alternativos de solución de conflictos en el derecho administrativo venezolano. Especial referencia al arbitraje en los contratos administrativos”, *Libro del Congreso Internacional de Derecho Administrativo en homenaje al profesor Luis H. Farías Mata*, t. II, Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, 2006, pp. 103–182; L. Fraga Pittaluga, *El arbitraje en el Derecho administrativo*, Caracas, Editorial Torino, 2000; y, H. Díaz-Candia, “El arbitraje en el contencioso-administrativo”, *Libro de las XXXVIII Jornadas J.M. Domínguez Escovar*, Barquisimeto, Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara, 2013.

escurridizo concepto de orden público debe ser adaptado al Derecho público “para poder concebirlo como un valor positivo de orientación de la actividad unilateral de la administración pública”⁴. Sobre esa base se ha postulado que en lo tributario debe considerarse arbitrable, como mínimo,

“... el establecimiento y calificación de los hechos controvertidos de la relación tributaria concreta; las controversias surgidas de la aplicación de presunciones legales y administrativas, así como también de la determinación sobre base presuntiva; las valuaciones de los bienes en general; la delimitación de conceptos jurídicos indeterminados; el ejercicio de facultades discrecionales de la administración tributaria; y las reparaciones originadas por la responsabilidad de la administración tributaria”⁵

El hito más importante para la aceptación e impulso del arbitraje que, como el tributario, involucra al Estado fue la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) n° 1541 de fecha 17 octubre 2008⁶, que estableció que la arbitrabilidad debía sentarse con base en el principio tuitivo y no descifrando si la materia relevante involucra o no al orden público. Esa sentencia señaló acertadamente que si:

“... 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”.

Esa misma sentencia, sin embargo, añadió que “la actuación de la administración deberá desarrollarse en el estricto marco de sus competencias, siendo imposible someter el control constitucional y legal del ejercicio de tales potestades a mecanismos alternativos de resolución de conflictos”. Pero no cabe alegar que consentir en el arbitraje de derecho, en materia tributaria, implica mutar o renunciar obligaciones, potestades o competencias administrativas. En el arbitraje de derecho no se renuncian derechos ni obligaciones sustantivas; no hay la facultad arbitral de repartir beneficios de manera equitativa. Los árbitros de derecho, en materia tributaria, deben resolver “como

⁴ G. Ruan Santos, *op. cit.*, p. 221.

⁵ *Ibid.* G. Ruán Santos, con acierto, no señala que esos asuntos son taxativos ni limitativos; más bien los presenta como mínimos iniciales para comenzar a superar resistencias contra el arbitraje tributario.

⁶ Esta sentencia referida a la interpretación del art. 258 de la Constitución de 1999 fue publicada en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*. n° 39.055, 10 noviembre 2008. Consideramos que, en sustancia, esta sentencia se refirió en realidad a la interpretación del art. 22 Decreto–Ley de Promoción y Protección de Inversiones de 1999 y, por lo tanto, el asunto ha debido ser decidido por la Sala Político–Administrativa y no por la Sala Constitucional. Sin embargo, en balance vemos la sentencia como muy positiva para la institución arbitral en Venezuela.

lo haría jueces de la República, pero en forma más expedita, especializada y adaptada a las expectativas de las partes”⁷. Simplemente, desde un punto de vista adjetivo (jurisdiccional en sentido orgánico) se consiente en que el tema sea resuelto en cognición por autoridades accidentales (no permanentes) externas al Estado, pero siempre conforme a la ley, respetando el orden público, y en una jurisdicción que concurre con la del Poder Judicial.

Sería un contrasentido, además, que la Sala Político-Administrativa del TSJ haya aceptado y homologado transacciones en materia tributaria, donde el *ius imperium* y las potestades y competencias públicas del Estado son supremas y paradigmáticas, pero cuestionar el arbitraje tributario⁸. En la transacción sí hay la posibilidad de renunciar a derechos sustantivos, pero en el arbitraje de derecho no necesariamente. Si se acepta en concepto la viabilidad de la transacción para resolver conflictos en los que deben mediar actos administrativos de contenido u objeto tributario, con mayor razón debe aceptarse el arbitraje.

Debe destacarse que muchos de los planteamientos e interpretaciones de los arts. 312 al 326 COT que postulamos a continuación no han sido, hasta ahora, acogidos por la jurisprudencia ni la práctica en materia tributaria. De hecho, no tenemos conocimiento de arbitrajes tributarios conducidos con éxito en Venezuela. Pero, nuestro punto de partida es que los arts. 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 COT 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.

II. La transabilidad y disponibilidad de derechos como límite material: ¿Qué conflictos tributarios son arbitrables?

El art. 312 COT limita el arbitraje a materias susceptibles de transacción y el art. 305 del mismo Código establece que las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción. En general, se considera transable lo que es disponible y renunciabile. Bajo una postura de formalismo extremo, podría decirse que la obligación tributaria nace estrictamente *ope legis* o *ex lege* y que su nacimiento y extensión son discernibles como el color blanco del negro. La obligación existe o no, sin tintes intermedios, y su monto siempre es preciso. Siendo así, la Administración no podría condonar o

⁷ G. Ruan Santos, *op. cit.*, p. 219.

⁸ Cf. Sentencia de la Sala Político-Administrativa del TSJ, n° 1535 2 diciembre 2008, caso *Ford Motor de Venezuela v. Fisco Nacional* (expediente 2006-1472). Vid. además sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de 24 septiembre 2008, caso *Alimentos Polar vs. Alcaldía del Municipio Valencia del Estado Carabobo* (asunto AP41-U-2006-000758).

perdonar una obligación tributaria principal y la determinación de ésta no sería transable o transigible; por lo tanto, no sería juzgable en arbitraje.

Esa posición, entendible por simple, ignora varias realidades. Primero, que las normas jurídicas no pueden ser de precisión infalible ni prever todos los supuestos posibles. Segundo, que las normas jurídicas con frecuencia contienen o pueden segregarse en más supuestos de lo que su texto sugiere a primera vista. Y tercero, que la separación de hechos y derecho puede sonar fácil pero muchas veces no lo es⁹. 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 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 aceptables¹⁰. 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.

En materia laboral, en la que la imperatividad de normas e irrenunciabilidad de derechos es tan trascendente como en lo tributario, se aceptan transacciones, reconociéndose que pueden existir “derechos litigiosos, dudosos o discutidos”¹¹. Un traslado, *mutatis-mutandi*, de ese test o criterio para definir lo transable o transigible en materia tributaria, implicaría que lo que antes denominamos casos sencillos no serían objeto de transacción (por no dar lugar a dudas o interpretaciones divergentes) y por lo tanto, según el art. 312 COT, tampoco de arbitraje. Solo podrían arbitrarse los casos más difíciles, que serían los susceptibles de transacción. Esa conclusión sería incorrecta por incongruente o ilógica. Cuando la transacción se admite para eliminar la duda sobre un derecho u obligación es, también, para erradicar la incertidumbre y el costo (en tiempo y dinero) de un litigio. Un arbitraje debe ser por principio expedito y eficaz, pero un arbitraje es un litigio (aunque no judicial), y no es más abreviado o pronto en el tiempo que una transacción.

⁹ Se ha señalado que el hombre que tenga éxito en definir los términos “derecho” y “hechos” sería declarado un enemigo público. Cf. L. Green, *Judge and Jury* (1930), citado por W. Gellhorn *et al.*, *Administrative Law, Cases and Comments*, 8ª ed., USA, Foundation Press, 1993, p. 356.

¹⁰ Se ha parafraseado de M. Atienza, *Tras la Justicia*, Barcelona, Ariel, 1993, 5ª reimpr., p. 177.

¹¹ Art. 20 Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras de 2012.

Someter una materia a arbitraje no implica, *per se*, reducir las dudas o incertidumbres sustantivas inherentes a un procedimiento judicial contencioso-tributario.

Para llegar a una aproximación de lo que es transable o transigible en materia tributaria, y por lo tanto susceptible de arbitraje, puede partirse de excluir lo que, evidentemente, no lo es; como por ejemplo, lo sujeto al principio de legalidad tributaria o de reserva legal.

“Por tanto, mediante el arbitraje no pueden crearse impuestos, otorgar exenciones, exoneraciones ni beneficios fiscales ni aplicar alícuotas distintas a las previstas en la Ley. Tampoco puede ser objeto de arbitraje la reapertura de lapsos para la interposición de recursos administrativos o judiciales cuando éstos hubieren caducado por inactividad del contribuyente”¹².

Deberán excluirse, además, los temas o conflictos clara y expresamente prohibidos por la ley con respecto al arbitraje y tenerse presente que el arbitraje tributario no puede ser de equidad sino necesariamente de derecho, tal como lo sugiere el art. 316 COT. Los árbitros no podrán apartarse del derecho tributario sustantivo, ni decidir sólo conforme a su leal saber y entender, si por ejemplo consideran que una carga tributaria es injusta. Tampoco les estará dado merituar sobre el tino o conveniencia de políticas públicas en materia tributaria.

Sujeto a lo anterior, deberá seguirse cuanto en general postuló la Sala Constitucional del TSJ en la sentencia transcrita parcialmente *supra*: para determinar si un conflicto de naturaleza o fondo tributario es susceptible de arbitraje o no, bastará con discernir si allí puede llegar también el conocimiento de un juez (contencioso-tributario), pues si es así, no habrá duda de que también es arbitrable, si media la voluntad de las partes (incluyendo la administración tributaria).

III. Arbitraje de inversiones como arbitraje tributario

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 COT, no puedan ser invocadas para cuestionar la arbitrabilidad¹³.

¹² R. Badell Madrid, *El contencioso-tributario*. Consultado en www.BAdellGrau.com en julio de 2014.

¹³ Según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 23 mayo 1969, de la cual no es parte signataria la República Bolivariana de Venezuela, pero se considera sistematizadora del derecho consuetudinario internacional: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe” y “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado” (arts. 26 y 27). Consultada en <http://www.derechos.org/nizkor/ley/viena.html> en julio de 2014. Esos principios informan varios artículos de la Constitución de 1999, como los 23, 31, 74 y 154.

Para Venezuela es particularmente ilustrativo el laudo del caso *ConocoPhillips Petrozuata, B.V. et al. v. República Bolivariana de Venezuela*¹⁴. En esa decisión, el tribunal arbitral constituido bajo los auspicios del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (CIADI) no vaciló en revisar temas relacionados con cambios generales al régimen venezolano de impuesto sobre la renta, impuesto a la extracción de hidrocarburos y regalías para-fiscales. Aunque algunos de esos cambios no cayeron dentro de la jurisdicción *ratione temporis* del tribunal, y otros fueron decididos en favor de la República (demandada) por no considerárseles injustos ni inequitativos, no se puso en duda conceptual la facultad para el tribunal arbitral de analizar si la incidencia para las demandantes de modificaciones tributarias era o no violatoria del Derecho internacional y por lo tanto si la República debía o no una indemnización por daños a las demandantes. El caso se trató, en parte, sobre la incidencia económica de obligaciones tributarias.¹⁵

El arbitraje de inversiones es distinto, en ciertos aspectos, del arbitraje al que se refiere en la actualidad el COT. En aquél no se analiza directamente la existencia, validez o determinación de obligaciones tributarias para un contribuyente concreto, sino que, en lo inmediato, se revisa si el nacimiento y extensión de esas obligaciones es o no compatible con el Derecho de las inversiones internacionales. Son diferencias que se entienden desde un enfoque *ius*-positivista y formal de aproximación y análisis de las fuentes del Derecho. Sin embargo, la incidencia económica final del arbitraje de inversiones en materia tributaria o que implique temas impositivos o fiscales es bastante asimilable a la que podría tener, en fin de cuentas, un arbitraje bajo el COT. Ambos supuestos se tratan sobre el análisis de las cargas económicas que debe soportar un particular con base en tributos. Y los árbitros en el arbitraje de inversiones son, igual que en el arbitraje ordinario, externos al Estado.

Sería fácil eludir la comparación relegando el arbitraje de inversiones como un asunto especializado de Derecho internacional. Pero si se mira la sustancia material del tema, no es congruente ni razonable postular la aceptación de que árbitros analicen temas tributarios en arbitrajes de inversión, por más que se alegue que la revisión es indirecta, pero cerrar o bloquear la posibilidad de esa revisión por árbitros cuando lo tributario es un asunto doméstico o sin elementos de extranjería.

Por lo demás, la exclusión del Poder Judicial en el arbitraje de inversión bajo el sistema CIADI¹⁶ (al que Venezuela dejó de pertenecer en 2012) es mucho más amplia que en el arbitraje bajo el COT. En éste, es el Poder Judicial especializado en lo contencioso-tributario (Sala Político-Administrativa

¹⁴ Caso CIADI No. ARB/07/30, decisión sobre jurisdicción y fondo de fecha 03 septiembre 2013. Consultada en icsid.worldbank.org en julio de 2014.

¹⁵ Otro caso de arbitraje de inversión en aspectos tributarios es: *Sergei Paushok et al vs, la República de Mongolia*, arbitraje *ad-hoc* bajo el Reglamento de Arbitraje de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, laudo sobre jurisdicción y responsabilidad, de 28 abril 2011. Consultado en reproducción fotostática.

¹⁶ *Vid.* por internet, en general, icsid.worldbank.org. Consultado en julio de 2014.

del Tribunal Supremo de Justicia) quien conoce del recurso de nulidad contra el laudo; mientras que en aquél la revisión sobre la nulidad del laudo la realiza un comité de anulación *ad-hoc* no judicial.

IV. Breve análisis exegético del procedimiento de arbitraje en el Código Orgánico Tributario

1. Arbitraje institucional v. arbitraje independiente

Los arts. 11 y 15 de la Ley de Arbitraje Comercial de 1998 reflejan la diferencia entre el arbitraje institucional (conducido ante, y administrado por, centros de arbitraje) y el arbitraje independiente (libre o *ad-hoc*), en el cual no participan centros de arbitraje. El art. 312 COT se refiere en su texto solo al arbitraje independiente. Sin embargo, eso no debe entenderse como una negación del arbitraje institucional en materia tributaria. El texto del art. 312 no sugiere una taxatividad. Se usa la palabra “podrán”¹⁷, que en el contexto del artículo no implica una limitación, pues no hay adjetivos ni adverbios (como “sólo”) que la indiquen, ni se menciona en negativo el arbitraje institucional. La palabra independiente en el art. 312 podría, en todo caso, referirse a reiterar la necesidad legal de que los árbitros no tengan dependencia con las partes o sus apoderados, y sean imparciales; cuestiones obviamente presentes en el arbitraje institucional.

El arbitraje independiente (en los términos de la Ley de Arbitraje Comercial de 1998) tiene la característica de que, en principio, está más sujeto a la participación del Poder Judicial que el arbitraje institucional, en caso de desacuerdos entre las partes, o de éstas con el tribunal arbitral. Ello se manifiesta en asuntos como contumacia de una parte en la designación de los árbitros, recusaciones y honorarios de éstos, y otros temas adjetivos, que en el arbitraje institucional son resueltos por el centro de arbitraje respectivo, mientras que en el arbitraje independiente son solucionados por el Poder Judicial.

El COT establece, de manera clara, los asuntos en los que debe participar un tribunal judicial contencioso-tributario en el arbitraje. Así ocurre por ejemplo con las “apelaciones” a que se refiere el art. 323, a la designación de los árbitros según el art. 316, o al recurso de nulidad contra el laudo según el art. 325. Esas intervenciones del Poder Judicial parecen estar redactadas de manera imperativa o insalvable, por lo tanto no serían dispensables en el caso de un arbitraje institucional, aunque el reglamento del centro relevante disponga algo en contrario.

Sin perjuicio de lo anterior, no hay –en nuestro concepto– obstáculo para que el arbitraje tributario tenga carácter institucional, según el concepto del

¹⁷ Como es sabido, desde 1981 se aclaró en Venezuela que en Derecho administrativo la palabra podrá no necesariamente conlleva una facultad discrecional, sino que puede ser atributiva de competencias regladas. *Cf.*, sentencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 11 mayo 1981, caso *Pan American World Airways*; consultada en reproducción fotostática.

art. 11 Ley de Arbitraje Comercial de 1998. Es decir, para que, sujeto a lo que dispone el COT en sus arts. 312 al 325, el arbitraje tributario se conduzca ante un centro de arbitraje. El arbitraje institucional comporta garantías, e incluso comodidades o conveniencias prácticas, por sobre el arbitraje independiente. Sus aspectos adjetivos, en lo que sean compatibles con el COT, son conocidos y predecibles bajo el reglamento del centro de arbitraje relevante, que además aporta una infraestructura operativa no existente, de manera preestablecida, en el arbitraje independiente.

El art. 323 del Código, que se refiere a la publicación de laudo por el tribunal contencioso tributario, se limita a supuestos en los que el arbitraje haya sido iniciado luego de un recurso contencioso tributario, y el compromiso arbitral formalizado en el expediente judicial.

2. Inicio del arbitraje: acuerdo de arbitraje y solicitud de arbitraje

La norma del art. 305 COT se refiere a una transacción “judicial”, es decir, la que tiene lugar dentro de un procedimiento contencioso previamente iniciado. La conjugación de esa norma con la del art. 312 del mismo Código pudiese sugerir que el arbitraje tributario sólo puede iniciarse después de comenzado un procedimiento judicial contencioso-tributario, según la posibilidad contemplada en el aparte de dicho art. 312¹⁸. Ahora bien, de forma similar a cuanto expusimos *supra* sobre la no negación del arbitraje institucional en materia tributaria, el hecho de que el art. 312 permita llevar un caso a arbitraje luego de que se ha interpuesto un recurso contencioso-tributario, no excluye la posibilidad de iniciar un arbitraje sin la previa interposición de un recurso judicial. Bastará que exista una controversia o conflicto, que puede estar planteada en un reparo o en un acto administrativo de contenido tributario, conjugado con el desacuerdo del contribuyente o responsable. El arbitraje tributario no debe considerarse, por necesidad, interno al Poder Judicial ni endoprocesal.

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 “formalizado” en dicho expediente (según los términos del aparte del art. 312 COT). 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 arbitraje¹⁹. Los compromisos arbitrales, según señalamos, se realizarían o podrían perfeccionarse en materia tributaria, la gran mayoría

¹⁸ “El arbitraje podrá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario [...]”.

¹⁹ El art. 314 COT se refiere específicamente al “compromiso” arbitral. Este artículo debe ser conjugado con el 5 Ley de Arbitraje Comercial de 1998.

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..

La exclusión de acuerdos de arbitraje amplios y menos definidos (admitidos en materia de arbitraje ordinario), previos al surgimiento de conflictos, se puede entender porque el consentimiento de la administración tributaria (sujeto activo del tributo) para el arbitraje puede estar, y usualmente está, sujeto a requisitos especiales (aprobaciones). Así, en lo comercial, las empresas del Estado y otros entes descentralizados orgánica, funcional o político–territorialmente, deben obtener ciertas autorizaciones especiales, bajo el art. 4 Ley de Arbitraje Comercial, para celebrar acuerdos de arbitraje. Cuando ya se inició un procedimiento contencioso–tributario, el juez deberá analizar el acuerdo de arbitraje.

En todo caso, cuando el art. 313 hace evidente la necesidad de aclarar que el arbitraje no puede iniciarse una vez vencidos los lapsos para interponer recursos contenciosos, va implícito que el arbitraje pudiese iniciarse sin la presentación previa de un recurso contencioso. Si la interposición del recurso fuese una condición previa y necesaria o indispensable para el arbitraje, sería obvio que el recurso no podría iniciarse fuera de su lapso, y no haría falta reiterar la aplicación o extensión de tal lapso al arbitraje.

El representante de la administración tributaria que suscribe el acuerdo de arbitraje debe estar expresamente autorizado por la máxima autoridad jerárquica de la administración tributaria (es decir, en el caso de los tributos nacionales, el Superintendente que preside el Seniat), según el art. 315 del Código; ese artículo se refiere a la autorización para el funcionario, no a una aprobación del acuerdo de arbitraje en sí mismo. Se dispensa, en el caso del Seniat (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), el requisito de autorización del Ministerio de tutela o adscripción (actualmente denominado Ministerio del Poder Popular para Planificación y Finanzas), visto que la autonomía del Seniat rompe el control jerárquico por el ministro relevante. En arbitraje tributario, el referido art. 315 priva, pues, por sobre el art. 4 Ley de Arbitraje Comercial. No establece el Código la necesidad de una aprobación para textos o compromisos concretos, sino para la persona que lo suscribe en nombre del sujeto activo del tributo relevante. Esa aprobación podrá ser, por tanto, general o específica para un caso concreto.

Una vez suscrito el acuerdo de arbitraje (compromiso arbitral), éste podrá determinar la forma en que se iniciará el arbitraje propiamente dicho, o inclusive ser el mismo acuerdo el que constituya el inicio del arbitraje al, por

ejemplo, contener las pretensiones y alegatos de las partes y pasarse directamente a fase probatoria o de emisión del laudo (si el asunto es en realidad de mero derecho). En otros casos, y dependiendo si el arbitraje se pacta como institucional o, en cambio, independiente o *ad-hoc* (o inclusive interno al Poder Judicial o endoprocesal) podría requerirse una posterior solicitud de arbitraje (demanda) que haría las veces del recurso contencioso-tributario. El arbitraje deberá iniciarse dentro del lapso para interponer el recurso contencioso-tributario, lo cual puede ser un reto para conducir el arbitraje externo al Poder Judicial si la administración tributaria no consiente en el acuerdo de arbitraje y permite el inicio antes de vencido el lapso correspondiente. De esa forma, en algunos casos sería recomendable (aunque, como hemos explicado, no indispensable en lo jurídico) que el contribuyente o responsable a quien interese solicitar el inicio del arbitraje interponga primero el recurso contencioso-tributario (para evitar la caducidad de su reclamo) y luego pasar el caso a arbitraje cuando se perfeccione el compromiso arbitral.

3. Constitución y costos del tribunal arbitral

El arbitraje tributario debe ser de derecho y los árbitros abogados calificados para ejercer la profesión en Venezuela, según lo estipulado en el art. 316 COT. El arbitraje de equidad no es aceptable en materia tributaria, vistos los requerimientos del principio de legalidad y reserva legal en materia tributaria: no puede estar dado a los árbitros decidir con base exclusiva en su leal saber y entender. La gran mayoría de las disposiciones legales en materia tributaria son de aplicación imperativa o necesaria y se relacionan con el orden público y el *ius imperium* del Estado.

Los árbitros son administradores de justicia (según los arts. 253 y 258 de la Constitución) y no deben actuar ni entenderse como representantes, ni siquiera indirectos, de las partes. Los árbitros están siempre obligados a ser y permanecer independientes e imparciales.

El art. 316 del Código se decanta por el mecanismo en el que cada parte debe designar un árbitro y los dos así designados deben acordar la designación del tercer árbitro, quien –debe sobreentenderse por ser requerimiento de práctica– se desempeña como presidente del tribunal arbitral. El tribunal arbitral debe, pues, estar constituido por tres árbitros; no puede ser unipersonal. En el caso del arbitraje institucional, los desacuerdos en el nombramiento de los árbitros son resueltos por el centro de arbitraje respectivo, según su reglamento. Para el arbitraje independiente o *ad-hoc*, esos temas son resueltos por un tribunal de lo contencioso-tributario.

Cuando el arbitraje tributario sea independiente o *ad-hoc*, las causales de inhibición y recusación de los árbitros son las previstas en el art. 82 Código de Procedimiento Civil, al cual se refiere el art. 35 Ley de Arbitraje Comercial. Las recusaciones e inhibiciones deben ser conocidas por un tribunal de lo contencioso-tributario. En el arbitraje institucional, las recusaciones e

inhibiciones se regirán por las disposiciones del reglamento del centro relevante.

El COT no establece el monto de los honorarios de los árbitros ni fórmula para su cálculo. Cuando el arbitraje es independiente o *ad-hoc*, según la guía del art. 19 Ley de Arbitraje Comercial, el propio tribunal arbitral debe fijar sus honorarios así como la suma que se estime necesaria para gastos de funcionamiento; las partes podrán objetar cualquiera de los montos antes señalados. Sin embargo, no se aplica el principio según el cual si la mayoría de los árbitros rechaza la objeción, el tribunal arbitral cesa en sus funciones; tales desacuerdos deben ser resueltos por el juez de lo contencioso tributario. Para el arbitraje institucional, en cambio, el monto de los honorarios de los árbitros y lo relativo a la contumacia en su pago se rige por el reglamento de arbitraje del centro relevante, pero con prevalencia del art. 316 del Código.

Los honorarios del tribunal arbitral (y las tarifas del centro de arbitraje, si el procedimiento es institucional) deben ser erogadas por el contribuyente o particular, salvo que el arbitraje haya sido propuesto primero por la administración tributaria y así se haga constar en el acuerdo de arbitraje. En ese caso, la administración deberá erogar los montos, salvo acuerdo en contrario. Así lo dispone el parágrafo único del art. 316 COT, que en la práctica exige que en la gran mayoría de los casos sea el particular quien debe soportar los costos en cuestión, pues la administración siempre tendrá abierta la vía del contencioso-tributario que, por implicar menos costos directos para la administración, es más fácil de justificar para, y por, funcionarios públicos. Salvo que el particular costee todos los gastos directos del arbitraje, no hay, en principio, incentivo económico para que la administración consienta en arbitraje, salvo por la celeridad y finalidad del arbitraje, que en teoría debe ser más expedito que procedimientos judiciales con varias instancias.

4. Pruebas

El COT, de manera similar a la Ley de Arbitraje Comercial de 1998, no establece estándares de prueba, ni precisiones sobre su carga, práctica y valoración. En arbitraje, como principio, debe imperar la flexibilidad en dichos temas.

Para los procedimientos judiciales tributarios, el art. 269 del Código refleja amplitud en cuanto a los medios de prueba, excepto por el juramento y confesión de la administración. No obstante, los procedimientos judiciales tienden a ser rígidos en cuanto a lapsos y práctica de pruebas y, cuando el objeto del recurso es un acto administrativo, éste se reviste de una presunción de legitimidad, veracidad y legalidad que lo hace ejecutivo (aunque en materia tributaria, no ejecutorio). Ello implica que para lograr la anulación del acto de contenido tributario, la carga de la prueba recae sobre el particular o contribuyente, salvo limitadas excepciones (como, por ejemplo, cuando se alega la incompetencia manifiesta del funcionario, que es un hecho negativo absoluto; o la ausencia del procedimiento administrativo y el expediente administrativo no es enviado por la administración al tribunal judicial).

En el arbitraje tributario no desaparece la presunción de validez ni la ejecutividad de los actos administrativos de contenido tributario. Pero la flexibilidad en materia probatoria hace la posición del contribuyente más simétrica o balanceada con respecto a la que tuvo la administración en el procedimiento constitutivo (de determinación o fiscalización tributaria, por ejemplo) del acto relevante. En vía administrativa, los lapsos son flexibles, las pruebas muy amplias, y es la misma administración la que decide o aprecia si su carga probatoria ha sido satisfecha; pero luego, en el contencioso-tributario, el contribuyente confronta lapsos estrictos, ciertas formalidades, y una carga de la prueba difícil de cumplir. La flexibilidad probatoria en el arbitraje, que no implica relajar principios fundamentales (como que cada quien debe probar cuanto afirma), no permite desórdenes ni arbitrariedades, ni que el árbitro use conocimientos personales o privados. Sin embargo, esa flexibilidad procura evitar separaciones entre verdades procesales y verdades materiales en busca de la justicia sustantiva.

Los árbitros, incluyendo en materia tributaria, deben alejarse de la rigidez, y procurar que los casos sean decididos en su verdadero mérito, sustancia o fondo. Que alguna de las pruebas admitidas en arbitraje hubiese sido inadmisibles en un procedimiento judicial contencioso-tributario, o si, a la inversa, las pruebas inadmitidas en arbitrajes hubiesen sido admitidas en un procedimiento judicial, no constituye fundamento para *per se* para anular un laudo arbitral.

En el arbitraje tributario, los árbitros tienen discreción para organizar y conducir el procedimiento en las pruebas, sus mecanismos y lapsos, siempre que preserven el equilibrio procedimental entre las partes. No hay otra predeterminación fuera de lo que sea razonable –es decir, comprensible por el discurrir del entendimiento– y el lapso de seis meses para dictar el laudo desde la constitución del tribunal arbitral²⁰.

5. Recurribilidad de actos de procedimiento

Los arts. 323 y 324 COT distinguen los laudos de otras decisiones del tribunal arbitral. Todo laudo arbitral es una decisión del tribunal, pero no toda decisión del tribunal es un laudo.

Las decisiones que no sean laudos son apelables ante el Tribunal Supremo de Justicia (en supuestos excepcionales y limitados), mientras que contra los laudos sólo puede interponerse el recurso de nulidad, también ante el Tribunal Supremo de Justicia. La diferencia entre laudos y otras decisiones se entiende trasladando al tema, *mutatis mutandi*, la diferencia entre sentencias (en sentido estricto), autos y otras decisiones de un tribunal judicial: los laudos son sentencias, mientras que las demás decisiones del tribunal arbitral son autos.

Pero sea en apelación o en recurso de nulidad, no todas las decisiones o actos de procedimiento en el arbitraje pueden ser recurridos ante el Poder

²⁰ Art. 322 COT.

judicial (Tribunal Supremo de Justicia), ni siquiera cuando sean adoptados sin unanimidad de los árbitros. La no unanimidad es un requisito necesario pero no suficiente para que la decisión arbitral sea apelable. Otro requisito es que la decisión no constituya un laudo en sentido estricto. Y, adicionalmente, sólo las decisiones que prejuzguen un asunto como definitivo, causen gravamen de difícil reparación, o impidan la continuación del procedimiento deben ser recurribles.

El último requisito mencionado se trata de una situación similar a la imperante para que las sentencias judiciales interlocutorias puedan ser apeladas (art. 289 Código de Procedimiento Civil) y a la recurribilidad de actos administrativos de trámite bajo el art. 85 Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos o el art. 242 COT. Las decisiones arbitrales no pueden ser apeladas ante el Tribunal Supremo de Justicia salvo que aquéllas no sean unánimes y además pongan fin al arbitraje, imposibiliten su continuación, causen indefensión o prejuzguen como definitivo el asunto, o cuando dichas decisiones lesionen derechos subjetivos con gravámenes de difícil reparación.

La limitación racional de las apelaciones ante el Tribunal Supremo de Justicia es necesaria, en todo caso, para que el arbitraje pueda funcionar conforme lo requieren los arts. 253 y 258 de la Constitución de 1999. Si todas las decisiones arbitrales pudiesen ser llevadas en apelación al Tribunal Supremo por el solo hecho de no ser unánimes, sería fácil entorpecer el arbitraje. La excesiva intervención del Poder Judicial en el procedimiento arbitral destruiría el propósito de que el arbitraje funcione de manera expedita y concurra en colaboración con aquél descargándolo en la administración de justicia.

6. *El laudo: recurso de nulidad y estándar de revisión*

Los laudos arbitrales no son apelables ante el Tribunal Supremo de Justicia, ni siquiera cuando no sean unánimes, aunque una lectura aislada del art. 323 COT pudiese indicar lo contrario. *Prima facie*, podría pensarse que los laudos no unánimes son apelables, mientras que los unánimes son solo recurribles en nulidad. Sin embargo, el impulso y promoción del arbitraje que exige el art. 258 de la Constitución requiere que el art. 323 COT no establezca una apelación generalizada, ni haga impugnables todas las decisiones arbitrales no unánimes, sino se contraiga a cerrar o limitar las impugnaciones de decisiones distintas de laudos. En otras palabras, debe considerarse –como dijimos antes– que el art. 323 establece una limitación adicional, freno u obstáculo a los principios o supuestos generales para impugnar decisiones arbitrales que no sean laudos; no abre ni facilita apelaciones.

Ese art. 323, que prevé apelaciones, se refiere en su primera parte a “decisiones” que dicte el tribunal arbitral, mientras que su segunda oración, y los arts. 324 y 325 se contraen al “laudo”. Un principio general del arbitraje es el de finalismo y celeridad, con base en los cuales debe restringirse la prolongación de recursos y tangentes de procedimiento. Las normas que permiten recursos y demoras en el arbitraje son de interpretación y aplicación restric-

tiva. De esa forma, lo racional exige que el art. 323 sea limitativo de recursos (manejados como apelaciones de decisiones interlocutorias) y que el 325 establece el único recurso admisible contra el laudo arbitral.

Las apelaciones son distintas del recurso de nulidad. En aquéllas se permite revisar cuestiones de mérito, fondo o tino jurídico. Una apelación es un examen de los mismos temas decididos en la instancia o procedimiento anterior o inferior, aunque en cierta forma abreviado y limitado. La apelación es una segunda instancia. El recurso de nulidad, en cambio, es un recurso objetivo sobre causales muy concretas; no es una segunda instancia. En éste, el Tribunal Supremo debe posicionarse como un ente externo a la controversia tributaria, abstraerse de su modo de pensar o de sentir jurídico y limitarse a analizar el laudo como un objeto en sí mismo. Sobre esa base es que deben analizarse los argumentos de las partes en el recurso de nulidad.

El texto literal de la segunda oración del art. 323 COT establece que “el lapso de apelación comenzará a correr desde el día siguiente en que el laudo hubiere sido publicado por el tribunal superior de lo contencioso tributario”. Ese texto literal, según hemos comentado, de ser aplicado estrictamente, sería inconstitucional por entorpecer la autonomía y eficiencia del arbitraje. En todo caso, habiendo postulado la viabilidad del arbitraje institucional en materia tributaria, en el cual el laudo no es presentado ante, ni publicado por, un tribunal contencioso tributario, así como la no necesidad de iniciar un recurso contencioso tributario previo al arbitraje, el texto en cuestión no puede tenerse como establecedor de apelaciones generalizadas. Lo correcto, para nosotros, es que todo el art. 323 se limita a decisiones no unánimes que no sean laudos en sentido estricto, sino decisiones que pueden constituir autos, órdenes u otros, que son laudos sólo en sentido lato e impropio.

Las causales de nulidad del laudo en materia tributaria están establecidas en el art. 325 COT. Así, no está en principio dado al Tribunal Supremo analizar temas de fondo o mérito del laudo arbitral, sino, únicamente, analizar si el laudo está o no incurso en las causales de nulidad previstas en el derecho arbitral relevante.

Existe, entonces, una aparente disyuntiva o posible insuficiencia con respecto las causales de nulidad del laudo arbitral en materia tributaria. ¿Qué puede ocurrir, entonces, si un laudo arbitral viola en su fondo el orden público o una norma de aplicación necesaria, si el art. 325 COT no permite anular el laudo por ese motivo? Más allá de que el laudo podría no ser ejecutable y que un tribunal podría en consecuencia denegar su ejecución con base en el art. 323 del Código, no es cónsono con la concepción constitucional del arbitraje que el Tribunal Supremo cuando conoce del recurso de nulidad deba tolerar esa antijuridicidad del laudo. Por otra parte, tampoco sería cónsono con la concepción constitucional del arbitraje abrir una válvula para que se revisen en el recurso de nulidad, de forma amplia, temas de mérito o fondo de los laudos arbitrales tributarios.

El art. 325, parágrafo primero, del Código debe ser ampliado por una vía horizontal, es decir, integrando alguna de las causales de nulidad, lo cual se

hace necesario y aceptable para compaginar ese art. 325 con los arts. 253 y 258 de la Constitución, y las decisiones vinculantes de la Sala Constitucional en materia de arbitraje (especialmente la sentencia 1541/08 de la Sala Constitucional, antes referida). De esa forma, al integrarse al art. 325 COT la concepción que permite que sean juzgados en arbitraje, con facultades jurisdiccionales, asuntos tributarios, debe concluirse que el parágrafo 1ro permite al Tribunal Supremo anular el laudo cuando éste ha incurrido en un error inexcusable²¹. La norma legal en cuestión dispone:

“Art. 325. El laudo dictado por el Tribunal Arbitral se podrá declarar nulo: 1. Si la sentencia decisoria no se hubiese pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviere concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiese ejecutarse. [...]”.

El laudo puede considerarse concebido en términos no ejecutables si incurre en un error inexcusable al, por ejemplo, aplicar incorrectamente una norma imperativa o de aplicación necesaria, de manera flagrante. En ese supuesto el laudo sería o reflejaría una materia (en el sentido de contenido u objeto) contrario al orden público. Sería contrario al orden público no anular un laudo que ha incurrido en un error inexcusable. Un laudo viciado por un error inexcusable es, en sí, inejecutable. La extensión y contenido de los arts. 253 y 258 de la Constitución, en la interpretación que les ha dado la Sala Constitucional, así lo exige. Ello, recordando que los tribunales judiciales no deben imponer sus interpretaciones por sobre la de los laudos arbitrales, ni efectuar revisiones *prístinas* o *de novo* sobre los asuntos adjudicados o resueltos en laudos. Aquéllos deben ser deferentes para con éstos, salvo muy limitadas excepciones. El tribunal judicial que conoce del recurso de nulidad no necesitará estar de acuerdo con lo decidido en el laudo; ni el tribunal arbitral debe adoptar necesariamente toda la jurisprudencia sustantiva (excepto en cuanto algún precedente sea expresamente vinculante según el art. 335 de la Constitución) para que el laudo pueda considerarse válido.

7. Colaboración del Poder Judicial

El art. 319 COT merece especial mención por reiterar el deber reglado de colaboración que tiene el Poder Judicial para con el arbitraje. El Poder Judicial debe asistir al sistema arbitral, en especial, en materia de práctica de pruebas (para las que sea necesario el uso de la fuerza pública o a las que no

²¹ El error inexcusable se entiende como el que no puede justificarse por criterios razonables, que lesiona gravemente la conciencia jurídica porque constituye una crasa ignorancia o una suprema negligencia. Un error inexcusable es un error manifiesto. Se ha dicho que aquél se trata de “un concepto jurídico indeterminado o indefinido, por lo cual se requiere en cada asunto particular ponderar la actitud de un juez normal y de acuerdo a ello y a las características propias de la cultura jurídica del país, establecer el carácter inexcusable de la actuación del funcionario judicial. Es inexcusable el error grave, con el cual se pone de manifiesto, sin mayor dificultad, que se carece de la formación jurídica imprescindible para desempeñar con idoneidad la elevada función de juzgar” (*vid.*, resumen del tratamiento jurisprudencial sobre el concepto de error inexcusable, en: sentencia de la Sala de Casación Penal del TSJ n° 203 de 22 mayo 2006, caso *Juan Bautista Fernández y otros*, expediente AO6-0157).

puede accederse de otra forma, como por ejemplo testigos hostiles o que requieran citación) y de ejecución forzosa del laudo. Entre el Poder Judicial y el sistema arbitral debe existir cooperación, colaboración, apoyo y asistencia recíproca. Ambos deben concurrir jurisdiccionalmente en la administración de justicia tributaria. El arbitraje no excluye al Poder Judicial de manera absoluta, y el Poder Judicial no debe ser disruptivo sino deferente para con el arbitraje.

V. Obstáculos prácticos del arbitraje tributario y propuestas para su superación

1. Exteriorización de la posición de la administración tributaria en un acto administrativo

En Venezuela se ha dado impulso jurisprudencial razonable al arbitraje de Estado de contenido estrictamente patrimonial²². Sin embargo, cuando en el conflicto media o se involucra un acto administrativo, cuya validez debe ser analizada para resolver el asunto, se presenta gran resistencia y oposición a la arbitrabilidad. La anulación de actos administrativos es –hasta ahora– un prurito y obstáculo para la arbitrabilidad²³. Así, la sentencia 1541/08 de la Sala Constitucional del TSJ, antes citada, señaló que “la actuación de la administración deberá desarrollarse en el estricto marco de sus competencias, siendo imposible someter el control constitucional y legal del ejercicio de tales potestades a mecanismos alternativos de resolución de conflictos”.

El art. 259 de la Constitución de 1999 dispone que la jurisdicción contencioso–administrativa (dentro de la cual se enmarca la contencioso–tributaria) es competente para anular actos administrativos, pero no establece un monopolio jurisdiccional, ni niega facultades de otros órganos del sistema de administración de justicia al que se refiere el art. 253 de la misma Constitución. Si se argumenta que los tribunales judiciales contencioso–tributarios excluyen a los civiles ordinarios, debiendo por tanto, aún más, excluir a los accidentales arbitrales, debe tenerse presente que los tribunales civiles ordinarios no tienen atribuida por ley, ni por consentimiento individual, jurisdicción sobre temas de Derecho tributario. La jurisdicción civil

²² Vid. Sentencia de la Sala Plena de la extinta Corte Suprema de Justicia 17 agosto 1999, caso: *Alí Rodríguez Araque y otros* (caso apertura petrolera), referida al art. 127 de la Constitución de 1961; y sentencia de la Sala Constitucional n° 97 de 19 febrero 2009 (expediente 08–0306), caso *Fermín Toro Jiménez*, sobre el art. 151 de la Constitución de 1999.

²³ Así es no solo en Venezuela. En sentencia T–059 de 2009 de la Corte Constitucional de Colombia se concluyó que un laudo arbitral proferido el 7 noviembre 2007 por el tribunal de arbitramento [en el caso] *Telefónica Móviles Colombia S.A. vs. Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P.* se pronunció implícitamente sobre el alcance de los actos administrativos particulares expedidos por la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones (...) [siendo] evidente que con esta actuación, el tribunal de arbitramento desbordó la competencia de la justicia arbitral por cuanto a ésta le está vedado pronunciarse sobre los actos administrativos proferidos por una autoridad administrativa en el ejercicio de sus funciones. Consultada en enero de 2013 en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/T-058-09.htm>.

ordinaria no puede ser accedida sino en lo que la ley expresa y claramente disponga, de acuerdo a criterios de competencia rígidos y estatuidos en la ley. Al arbitraje, en cambio, sí puede y debe por regla consentirse por acuerdo para casos concretos, y sin exclusión absoluta o total del Poder Judicial.

No cabe alegar que consentir en el arbitraje de derecho implica mutar o renunciar obligaciones, potestades o competencias de la administración tributaria. En el arbitraje de derecho no se renuncian derechos ni obligaciones sustantivas; como señalamos antes, no hay la facultad arbitral de repartir beneficios de manera equitativa. Simplemente, desde un punto de vista adjetivo (jurisdiccional en sentido orgánico) se consiente en que el tema sea resuelto en cognición por autoridades accidentales (no permanentes) externas al Estado, pero siempre conforme a la ley, respetando el orden público, y en una jurisdicción que concurre con la del Poder Judicial.

No vemos consistente hacer irrelevante al orden público como factor para la arbitrabilidad, pero insistir en que si media un acto administrativo el tema se hace inarbitrable. Ello es dar demasiada importancia a un formalismo, es decir, a la manera en la que la administración exterioriza su voluntad. Lo importante es atender al elemento objeto o contenido del acto administrativo (es decir, a la sustancia y no a la forma) y descifrar si la materia es demasiado sensitiva o no, pero no generalizar que en todo lo que medie un acto administrativo no hay arbitraje. Ya el mismo COT señaló, de forma implícita en su art. 312, que el objeto o contenido tributario de los actos administrativos es arbitrable, sujeto al principio de legalidad y reserva legal. Por ello, un tribunal arbitral puede anular actos administrativos de contenido tributario.

2. Apariencia endoprocesal: ¿lo mismo pero con más problemas que el contencioso-tributario?

Una lectura aislada y que dé preferencia a la pura letra de los arts. 312 al 326 COT puede llevar a concluir que el arbitraje tributario debe funcionar dentro del Poder Judicial o al menos muy cercano a éste, de manera similar al arbitramento contemplado en el Código de Procedimiento Civil. Ese camino, de hecho, implicaría concluir que el arbitraje tributario es, en la práctica, no más que un recurso contencioso tributario pero con trámites adicionales engorrosos y costos añadidos. Así, habría que constituir un tribunal arbitral y pagar sus honorarios; pero con las apelaciones contempladas en el art. 323, el recurso de nulidad del art. 325, y la necesaria constitución del tribunal arbitral ante el contencioso-tributario sin las ventajas de un arbitraje institucional. No habría diferencia constructiva o positiva del arbitraje con respecto al Poder Judicial. Adicionalmente, el hecho de que solo se acepten compromisos arbitrales luego de surgidas disputas ya reduce bastante, en la práctica, la viabilidad del arbitraje, pues en ese momento la animosidad entre las partes es probablemente importante y para la administración tributaria es cómodo y seguro no consentir en arbitraje.

Lo correcto, sin embargo, es que los arts. 312 al 326 COT deben ser conjugados y adminiculados, en primer lugar y por sobre todo, con los arts. 253 y

258 de la Constitución de 1999 y con los precedentes o sentencias vinculantes de la Sala Constitucional en materia de arbitraje (sobre todo, la tantas veces aquí referida sentencia 1541/08), y en segundo lugar con la Ley de Arbitraje Comercial de 1998. La concepción constitucional del arbitraje en Venezuela impide que éste opere o sea convertido en un mecanismo impráctico y engorroso, que no descargue al Poder Judicial. Si ese fuese el caso, las disposiciones del COT en materia de arbitraje, además de inoperantes en la práctica, serían inconstitucionales.

La Constitución de 1999 concibe al arbitraje como un mecanismo alternativo al Poder Judicial. Como tal, el arbitraje debe guardar diferencias reales y constructivas con el Poder Judicial, derivadas de la flexibilidad intrínseca de aquél y la búsqueda de la eficiencia procedimental. De nada sirve que el arbitraje sea demasiado similar, o incluso interno, al Poder Judicial.

En este trabajo hemos hecho un esfuerzo por plantear soluciones o interpretaciones, que consideramos plausibles y constitucionalizantes, de los arts. 312 al 326 COT. No son interpretaciones ni posiciones acogidas hasta ahora por la práctica en materia tributaria, ni por la jurisprudencia en la materia; pero son las que pueden dar cierto sentido y operatividad, al menos potencial, al arbitraje tributario. Entre ellas se encuentran: la viabilidad de celebrar compromisos arbitrales extra judiciales sin la interposición previa de un recurso contencioso tributario, la aceptación del arbitraje institucional (ante centros de arbitraje) en materia tributaria, y la limitación de apelaciones contra decisiones arbitrales. Esos planteamientos se dirigen, en fin, a impulsar el arbitraje y a darle autonomía procedimental, como lo exige el art. 258 de la Constitución.

3. Desconfianza gubernamental hacia el arbitraje

Al presente, las autoridades del gobierno de la República Bolivariana de Venezuela demuestran una clara animadversión hacia el arbitraje, en general. Ello se demuestra con el retiro de Venezuela del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (CIADI) según denuncia de su Convenio (tratado multilateral) constitutivo por emotiva nota (*communiqué*) del Ministerio del Poder Popular para las Relaciones Exteriores enero 2012²⁴. Además, por el hecho de que la migración de asociaciones estratégicas y convenios operativos de la faja petrolera del Orinoco a empresas mixtas a partir de 2007 por Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA) y la Corporación Venezolana del Petróleo (CVP), estuvo acompañada por la eliminación de acuerdos (cláusulas) de arbitraje ordinario o contractual y el sometimiento expreso a tribunales judiciales venezolanos de todas las disputas potenciales con empresas extranjeras de hidrocarburos²⁵. Existen, incluso, antecedentes

²⁴ Consultado en: http://www.mre.gov.ve/index.php?option=com_content&view=article&id=18939:mppre&catid=3:comunicados&Itemid=108 ; en julio de 2014. Esa nota hace referencia a estadísticas indescifrables cuya base se desconoce.

²⁵ *Vid.* el artículo en la versión electrónica del diario El Nacional (“Venezuela consigue inversionistas aun sin cláusulas de arbitraje”) de 3 julio 2013. Consultado en <http://www.el-nacional.com/>

históricos percibidos como adversos para Venezuela en los arbitrajes limítrofes sobre el Territorio Esequibo y sobre el Golfo de Venezuela (Península de la Guajira)²⁶.

La desconfianza gubernamental hacia el arbitraje, aunque se respete, no es compatible con los arts. 253 y 258 de la Constitución. Se agrava, además, con el profundo desbalance de las decisiones contencioso–administrativas y contencioso–tributarias que, en lo estadístico, son abrumadoramente desfavorables para los particulares²⁷. Esa desconfianza, para nosotros injustificada, constituye de por sí una traba para el desarrollo del arbitraje. Sin consentimiento de las partes (incluyendo la administración tributaria, cuando corresponda), no hay arbitraje posible (salvo en contados ejemplos extranjeros de arbitraje obligatorio²⁸).

La administración tributaria no tiene en Venezuela, en principio, incentivo real alguno para consentir en el arbitraje. Esa situación debe superarse entendiendo que el arbitraje, por la separación de los árbitros con el aparato estatal, contribuye a que el sistema tributario sea percibido como confiable y justo. Mientras más neutrales y eficientes sean los encargados de resolver disputas o diferencias, más ánimo positivo podrá crearse hacia el sistema tributario. En la medida en que ello sea así, los particulares tendrán menos estímulo para eludir o evadir tributos. No criticamos al contencioso tributario para promover el arbitraje, pero sí destacamos que el arbitraje, como mecanismo expedito, eficiente y externo al Estado, tiene características que lo hacen ideal para juzgar la validez de actos de contenido tributario.

Una futura reforma legislativa pudiese, tal vez, hacer el arbitraje tributario vinculante a opción del contribuyente, en determinados supuestos. Es decir, la ley pudiese suplir o suministrar el consentimiento de la administración para el arbitraje. Mientras tanto, no obstante, es imperativo, y sería positivo para el sistema tributario venezolano, que la administración tributaria cumpla con el mandato del art. 258 de la Constitución, dando consideración y chance real consintiendo en el arbitraje tributario, al menos cuando los particulares estén dispuestos a sufragar los costos del tribunal arbitral. No hay

economia/estrategia/Venezuela–consigue–inversionistas–clausula–arbitraje_o_218978264.html en julio de 2014.

²⁶ Sentence arbitrale de la Reine régente d'Espagne du 16 mars 1891; Sentence arbitrale du conseil fédéral suisse du 14 mars 1922 – Reports of International Arbitral Awards of the United Nations, Volume I, p. 225; y Sentence du 2 février 1897 – H. La Fontaine, *Pasicrisie internationale*, 1794–1900, p. 554. Ambas citadas en Laudo arbitral (decisión sobre jurisdicción) de fecha 10 junio 2010 en el caso *Mobil Corporation et al. vs. la República Bolivariana de Venezuela*, caso CIADI ARB/07/27, p. 36. Consultado en <http://www.worldbank.org/icsid>; – en octubre de 2010.

²⁷ Por algo el porcentaje de casos en los que el contencioso–administrativo judicial permite el acceso a la justicia de los particulares en Venezuela se ha hecho recientemente desalentador. Cf. en general: A. Canova González, *La realidad del contencioso–administrativo venezolano*, Caracas, Funeda, 2009.

²⁸ En Perú el arbitraje es obligatorio por ley para disputas de los concesionarios de servicios públicos con la administración. Vid. Decreto Legislativo que Norma el Arbitraje (Decreto 1071 del año 2008), que sustituyó a la Ley General de Arbitraje (Ley 26572).

base para presumir que los árbitros serían injustos para con la administración tributaria y, en todo caso, el laudo siempre podría recurrirse en nulidad ante el Tribunal Supremo de Justicia en caso de errores inexcusables de los árbitros (según expusimos *supra*). El arbitraje no implica una exclusión absoluta, sino parcial y racional, del contencioso tributario.

VI. Conclusiones

Resumimos las proposiciones que hemos planteado:

1. Los arts. 312 al 326 COT no pueden leerse de manera aislada, ni interpretarse con estricta literalidad, sino en conjunción con los arts. 253 y 258 de la Constitución y la sentencias vinculantes de la Sala Constitucional en materia de arbitraje, e informados, supletoriamente, por la Ley de Arbitraje Comercial de 1998. El COT no es constitutivo del arbitraje tributario (permitido e impulsado por la Constitución de 1999), ni era indispensable para éste; el Código debe tenerse como facilitador del arbitraje tributario.

2. No existe impedimento jurídico alguno para que la administración tributaria consienta en resolver conflictos o diferencias tributarias que pudieran ser resueltas en un recurso contencioso-tributario (sin límite material) mediante arbitraje. En la práctica, sin embargo, no tenemos conocimiento hasta el presente de arbitrajes tributarios realizados con éxito en Venezuela. Ello puede deberse a una aparente resistencia conceptual e innecesaria desconfianza hacia el arbitraje por parte de las autoridades gubernamentales de la República Bolivariana de Venezuela. Esa resistencia y esa desconfianza no son compatibles con la Constitución de 1999.

3. El arbitraje tributario debe concurrir con la jurisdicción judicial contencioso-tributaria en la administración de justicia; entre el Poder Judicial y el arbitraje debe imperar una colaboración y apoyo recíproco. Los laudos arbitrales pueden anular actos administrativos de contenido tributario.

4. Algunas disposiciones del COT pueden, a primera vista, sugerir que el arbitraje debe ser independiente (en el sentido del art. 15 Ley de Arbitraje Comercial) y, en cierta forma, interno al Poder Judicial o endoprocesal. No obstante, los arts. 253 y 258 de la Constitución, y las características inherentes al arbitraje institucional, hacen a éste aceptable en lo jurídico para la materia tributaria. El inicio de un arbitraje tributario no debe ser necesariamente precedido por la interposición de un recurso contencioso-tributario y un acuerdo de arbitraje en el expediente judicial; sin embargo, vicisitudes prácticas y la preservación de derechos y lapsos pueden hacer aconsejable la interposición previa del recurso contencioso-tributario en su término legal.

5. En materia tributaria el acuerdo de arbitraje debe ser, en la mayoría de los casos, un compromiso arbitral referido a un conflicto o diferencia preexistente y concreta. El representante de la administración tributaria que suscriba el compromiso arbitral debe estar expresamente autorizado para ello por el

máximo jerarca de dicha administración, que no es el Ministro para Planificación y Finanzas. Esa autorización puede ser general o específica.

6. El arbitraje tributario debe ser derecho (no de equidad) y observar particular respeto por normas imperativas o que interesen al orden público, pues los poderes, potestades y competencias tributarias atañen al *ius imperium* del Estado. Los tribunales arbitrales deben estar constituidos por tres árbitros, que deben ser abogados, cuyos honorarios en la mayoría de los casos deben ser desembolsados por el particular que solicita el arbitraje.

7. El arbitraje debe ser intrínsecamente flexible y dinámico en lo procedimental y en materia de carga, práctica y valoración de la prueba. Mientras funcione de forma ordenada, balanceada y racional, el procedimiento arbitral debe ser, con sinceridad, distinto al procedimiento contencioso tributario, inclusive en materia probatoria.

8. Las apelaciones a que se refiere el art. 323 del Código se contraen a decisiones distintas de laudos (en sentido estricto). La no unanimidad del tribunal arbitral es un requisito necesario e indispensable, pero no suficiente, para la admisibilidad de esas apelaciones.

9. Contra el laudo final dictado por el tribunal arbitral sólo cabe el recurso de nulidad por ante el Tribunal Supremo de Justicia, que no es una apelación ni segunda instancia. Las causales de nulidad del laudo son las enumeradas con carácter taxativo en el art. 325 del Código, cuyo párrafo primero debe incluir –por integración– la posibilidad de anular el laudo cuando éste contenga o incurra en errores inexcusables.

Caracas, julio de 2014.

Bibliografía

- AMERICAN ARBITRATION ASSOCIATION: *Handbook on International Arbitration Practice*. Nueva York. JurisNet, 2010.
- ATIENZA, M.: *Tras la Justicia*, 5ª reimpr., Barcelona, Ariel, 1993.
- BADELL MADRID, R.: “Medios alternativos de solución de conflictos en el Derecho administrativo venezolano. Especial referencia al arbitraje en los contratos administrativos”, *Libro del Congreso Internacional de Derecho Administrativo en homenaje al profesor Luis H. Fariás Mata*, t. II, Caracas, Universidad Católica Andrés Bello, 2006, pp. 103 – 182.
- : *El contencioso–tributario*. En www.BadellGrau.com. Consultado en julio de 2014.
- BÓVEDA, M.: “El arbitraje Tributario en el Derecho venezolano”, *El contencioso tributario hoy. Libro memoria de las jornadas internacionales*, AVDT, t. I, Caracas, Funeda, 2004.
- CENTRO EMPRESARIAL DE CONCILIACIÓN Y ARBITRAJE (CEDCA): *Memoria arbitral II – compendio de laudos*, Caracas, Cedca, 2014.
- CANOVA GONZÁLEZ, A.: *La realidad del contencioso–administrativo venezolano*, Caracas, Funeda, 2009.
- DIAZ–CANDIA, H.: *El correcto funcionamiento expansivo del arbitraje*, 2ª ed., Caracas, Editorial Legis, 2013.

- DWORKIN, R.: "Hard Cases", *Harvard L. Rev.*, vol. 88, nº 6, p. 1057.
- FRAGA PITTALUGA, L.: "Una aproximación hacia el estudio del arbitraje en materia tributaria", en *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999.
- : *El arbitraje en el Derecho administrativo*, Caracas, Editorial Torino, 2000.
- GAILLARD, E.: *Teoría jurídica del arbitraje internacional*, Asunción, Paraguay, CEDEP – Thomson Reuters, 2010.
- GAILLARD, E. et al.: *State Entities in International Arbitration (IAI Series on International Arbitration)*, Editor general: Emmanuel Gaillard. Londres, Institute of International Arbitration, 2008.
- GELLHORN, W. et al.: *Administrative Law, Cases and Comments*, 8ª ed., Estados Unidos de América, Foundation Press, 1993.
- GONZÁLEZ DE COSSÍO, F.: "Orden público y arbitrabilidad: dúo dinámico del arbitraje", *Revista Internacional de Arbitraje*, Bogotá, Ed. Legis, julio–diciembre, 2008, pp. 66 ss.
- GRIGERA NAÓN, H. y P. MASON: "Institutional and Ad-Hoc Arbitrations: The Role of the Applicable Rules", *International Commercial Arbitration Practice: 21st Century Perspectives* (looseleaf), Nueva York, LexisNexis, 2010. pp. 1.1 – 1.11.
- LORETO GONZALEZ, I.: *Los requisitos de validez del acuerdo de arbitraje en las empresas del sector público*. Caracas, inédito, 2013.
- RUAN SANTOS, G.: *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el derecho tributario – hacia los acuerdos procedimentales*. Caracas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2004.
- WEININGER, B. et al.: *El arbitraje internacional en América Latina*, capítulo nueve: "Venezuela", La Haya, Kluwer Law International, 2002.