

Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano

Domestic Tax Arbitration in Colombia

Arbitragem fiscal na ordem jurídica colombiana

SANTIAGO LIZARAZO POLANCO¹
MATEO VARGAS PINZÓN²

Para citar este artículo / To reference this article

Santiago Lizarazo Polanco y Mateo Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 229.

Fecha de recepción: 1 de noviembre de 2017

Fecha de aprobación: 12 de diciembre de 2017

Página inicial: 229

Página final: 258

Resumen

El presente trabajo tiene como finalidad estudiar el régimen general del arbitraje en Colombia y, de esta manera, efectuar un análisis constitucional, legal, jurisprudencial y doctrinal sobre la procedencia de la figura del arbitramento doméstico en materia tributaria en nuestro país, para culminar con la presentación de una propuesta marco para su implementación.

Palabras clave

Métodos Alternativos de Solución de Conflictos – El Arbitraje - El Arbitraje en Colombia – Arbitraje Tributario Doméstico en Colombia – El Arbitraje Tributario Internacional.

1 Abogado del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario con profundización en Derecho Comercial (2016). Especialista en Derecho Tributario de la misma Universidad (2018).

2 Abogado del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario con profundización en Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario (2016). Especialista en Derecho Tributario de la misma Universidad (2018). Profesor Auxiliar de la Cátedra Derecho Civil, Personas y Familia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario y de las Cátedras Derecho de Familia I y II de la Universidad Sergio Arboleda.

Abstract

This paper first examines the general legal regime of arbitration in Colombia. Secondly, the applicability of domestic tax arbitration in Colombia is explored through the lens of the Political Constitution, the law, the jurisprudence and the doctrine on the matter, which acts as a preamble to the final chapter: a broad proposal to implement a domestic tax arbitration regime in Colombia.

Keywords

Alternative Dispute Resolution Methods - Arbitration - Arbitration in Colombia - Domestic Tax Arbitration in Colombia - International Tax Arbitration.

Resumo

O objetivo deste artigo é estudar o regime geral da arbitragem na Colômbia e, assim, realizar uma análise constitucional, legal, jurisprudencial e doutrinal sobre a procedência da arbitragem doméstica em matéria tributária em nosso país, para culminar com a apresentação de uma proposta-quadro para a sua implementação.

Palavras-Chave

Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos - Arbitragem - Arbitragem na Colômbia - Arbitragem doméstico de Tributos na Colômbia - Arbitragem Tributária Internacional.

Sumario

Introducción, 1. Métodos Alternativos de Solución de Conflictos, Arbitraje, 2. Régimen General del Arbitraje en Colombia, Marco Normativo, 3. La Figura del Arbitraje Tributario en el Ordenamiento Jurídico Colombiano, 4. Esfuerzos en Materia Internacional para la Implementación del Arbitraje, 5. Propuesta Marco para la Implementación del Arbitraje Tributario Doméstico en Colombia, 6. Conclusiones, Bibliografía.

Introducción

En las últimas décadas ha surgido un intenso debate en torno a la aplicación de métodos alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario. Naturalmente, ha habido una variopinta gama de posturas respecto de su procedencia.

La intensidad del debate se agudiza en Colombia, debido a que en los últimos años se expidió el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional (Ley 1563 de 2012) y se modificó la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia,

con lo cual se abrió la posibilidad para considerar la procedencia del arbitramento doméstico en materia tributaria entre nosotros.

Y es que su importancia está dada por la sensibilidad que reporta la materia; vale decir, los tributos constituyen la fuente primordial de financiación del Estado y, en consecuencia, todo lo relacionado con ellos se debe abordar con gran atención en la procura de no generar desmedros injustificados al erario público.

En vista de las comentadas modificaciones legislativas, encontramos pertinente abocarnos al estudio de *la procedencia del arbitramento doméstico en materia tributaria en Colombia*, con miras a plantear nuevamente el debate en el marco de la academia y, de ser posible, coadyuvar a que por esta vía se descongestione la administración de justicia.

Capítulo I

Métodos Alternativos de Solución de Controversias

Los métodos alternativos de solución de controversias (MASC) han cumplido una función de descongestión de la administración de justicia históricamente, precisamente en función de su naturaleza *alternativa*. A pesar de no existir consenso en la academia respecto de su surgimiento, se ha trazado la historia de los MASC hasta la ley de las XII Tablas, donde se indicaba la obligatoriedad de acudir a vías alternativas antes de ventilar una causa en el *Ludex*³. Tales consideraciones ponen de relieve la indiscutible importancia que revisten los MASC, para efectos de coadyuvar al normal funcionamiento del aparato estatal por la vía de la descongestión de la administración de justicia.

Así las cosas, la clasificación aplicable a los MASC se centra en determinar su naturaleza *autocompositiva* o *heterocompositiva*, cuyo rasgo distintivo descansa sobre la manera en la cual se zanja la controversia; vale decir, será *autocompositivo* el método en el cual las partes sean quienes suscriban o alcancen el acuerdo respectivo, mientras que será *heterocompositivo* el método en el cual sea un tercero el que defina la controversia. Bajo este contexto, se consideran como *autocompositivos* la conciliación, la transacción y la mediación; por su parte, se entienden *heterocompositivos* la amigable composición y el arbitramento⁴.

Nótese que, desde ahora, es perfectamente claro que la transacción y el arbitramento ostentan naturalezas disímiles, incluso desde su clasificación, motivo por

3 Héctor J. Romero Díaz. Arbitraje Interno e Internacional en Derecho Tributario, *Conferencia sobre la utilización de métodos alternativos de solución de controversias en derecho tributario*, Bogotá. (2008).

4 Marco Gerardo Monroy Cabra. Métodos Alternativos de Solución de Conflictos. Pág.1-6. Ed. Legis. (1997)

el cual no existía razón aparente para que, hasta el año 2009, la Ley Estatutaria de Administración de Justicia atara la procedencia del arbitramento a las materias que fuesen susceptibles de transacción (sobre el particular se volverá más adelante). En efecto, de acuerdo con el artículo 2469 del Estatuto Civil, la transacción es “un contrato⁵ en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual”, mientras que el arbitramento, según el artículo 1º de la Ley 1564 de 2012, “es un mecanismo alternativo de solución de conflictos mediante el cual las partes defieren a árbitros la solución de una controversia relativa a asuntos de libre disposición o aquellos que la ley autorice”.

Capítulo II

Régimen General del Arbitraje en Colombia - Marco Normativo

Desde la expedición de la Carta Política de 1991, el arbitramento recibió respaldo supralegal por primera vez en Colombia. Así, el artículo 116 superior estableció que la Administración de Justicia también se les encomendaba a los particulares que fueran habilitados por las partes para que, en calidad de árbitros, dirimieran determinadas controversias *en derecho* o *en equidad*. Dice la norma:

“ARTICULO 116. [...] Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley. [...]”

Con sujeción al mandato de la Carta, la Ley Estatutaria de Administración de Justicia (Ley 270 de 1996) desarrolló la excepcional procedencia de la asunción de funciones jurisdiccionales, por parte de particulares, en sus artículos 8º y 13. En todo caso, fruto de las modificaciones introducidas por la Ley 1285 de 2009, respecto de las cuales se harán las anotaciones pertinentes en el Capítulo IV.1 de este texto, la nueva redacción de los artículos 8º y 13 de la Ley 270 se amplió con el propósito de descongestionar la justicia (léase los órganos judiciales por excelencia y con carácter permanente) y garantizar su efectividad:

5 Al respecto, el tratadista Fernando Hinestrosa Forero, en su obra *Derecho Civil Obligaciones* (Pág. 727-743. Ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2013) señala que la transacción no es propiamente un contrato, por cuanto éstos son creadores de obligaciones, mientras aquella únicamente tiene la entidad para extinguirlas.

“**ARTICULO 8.** [...] Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de conciliadores o en la de árbitros debidamente habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad. [...]

ARTICULO 13. [...] Los particulares actuando como conciliadores o árbitros habilitados por las partes, en los términos que señale la ley. Tratándose de arbitraje, en el que no sea parte el Estado o alguna de sus entidades, los particulares podrán acordar las reglas de procedimiento a seguir, directamente o por referencia a la de un Centro de Arbitraje, respetando, en todo caso los principios Constitucionales que integran el debido proceso.”

Adicionalmente, y en razón de que las disposiciones transcritas únicamente desarrollaron de manera sucinta la autorización abstracta consagrada en la Carta Política, la Ley 1563 de 2012 (Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional) reguló, holística e integralmente, el arbitramento entre nosotros, sustituyendo de esta manera el régimen consagrado en el Decreto 1818 de 1998.

1. Características:

i. Carácter procesal, contractual o ecléctico del arbitramento.

Es debatido en la doctrina el carácter procesal, contractual o ecléctico del arbitramento. Quienes defienden la primera postura, aseguran que el arbitraje está revestido de un carácter procesal, toda vez que los árbitros ejercen funciones jurisdiccionales mediante las cuales zanján con carácter definitivo una controversia surgida entre las partes intervinientes⁶.

Por su parte, quienes defienden el carácter puramente contractual, y por tanto privado, del arbitramento señalan que la característica de *voluntariedad* condiciona indefectiblemente su figura. En otras palabras, sostienen que el hecho de que convocante y convocado suscriban un pacto arbitral, independientemente de procedimiento que allí se acuerde, se colige de la absoluta libertad que tienen las partes para suscribir acuerdos mediante los cuales se confiera a terceros la posibilidad de dirimir la controversia planteada. Esta tesis,

6 En Colombia, la Corte Suprema de Justicia adscribió a esta postura en sentencia del 26 de mayo de 1969 (M.P.: Luis Sarmiento Buitrago), al afirmar que el arbitraje es “*un medio de acción que tiene por objeto la efectividad de los derechos sustanciales, dentro de un orden preestablecido que permite a los árbitros el cumplimiento del encargo conferido a ellos por las partes y que facilita también a estas últimas una amplia discusión de sus derechos*”.

bueno es advertirlo, encuentra asidero en las opiniones de ROBERT, MERLIN, FUZIER-HERMAN, WEISS y PAVIS.⁷

Por lo que toca con el carácter ecléctico, en posición que comparten los autores de este texto, los profesores FRAGA PITTALUGA, PLAZAS VEGA, SILVA MELERO, HERNANDO MORALES⁸ y la Corte Constitucional de Colombia han reparado en que, si bien *ab initio* se trata de un acuerdo voluntario y, en algún grado, contractual, por sus efectos se trata de un proceso público por la jurisdicción de que quedan revestidos los árbitros.

ii. Pro tempore

El arbitraje entraña una derogatoria de la jurisdicción que, ordinariamente, estaría revestida de facultades para dirimir la controversia de que se trate. Empero, en virtud de la trascendencia de que está investida la función jurisdiccional entre nosotros, en especial si se comprende su condición de rama del Poder Público del Estado, pretender que los particulares estuvieren habilitados para sustituirla *per secula seculorum* implica desnaturalizar el objeto y espíritu del Contrato Social. Por ello, con acertado criterio, el artículo 116 superior dispuso que las funciones jurisdiccionales de que quedaban revestidos los particulares, por cuenta de la habilitación de las partes, cesaba con la expedición del respectivo laudo arbitral.

iii. Excepcional

El arbitramento no es procedente respecto de todas las materias objeto de controversia entre las partes; a *contrario sensu*, la condición excepcional de su procedencia encuentra fundamento en que existen materias que, para el Estado, cobran tal grado de importancia que necesariamente se deben ventilar ante la jurisdicción ordinaria y permanente, aun cuando las partes hayan suscrito expresamente un pacto arbitral (como ocurre con los derechos fundamentales).

Al respecto, es de anotar que hasta el 2009 subsistió la limitación de índole legal (no constitucional) para someter a arbitramento disputas que fueran *exclusivamente* “de carácter transigible”. Actualmente, la redacción del artículo 1º de la Ley 1563 de 2012 dispone que la procedencia del arbitramento se circunscribe a los “asuntos de libre disposición o aquellos que la ley autorice”.

Sobre esa base, se colige que existen dos vías por las cuales se autoriza que una controversia se ventile en el marco de un arbitramento, a saber: (i) la primera se origina en la naturaleza dispositiva del derecho; y (ii) la segunda se

7 Jorge Pallares Bossa. Arbitraje, Conciliación y Resolución de Conflictos – Teoría, Técnicas y Legislación. Pág. 174. Ed. Leyer. (2003).

8 Ibidem.

fundamenta, incluso si el derecho es indisponible, en la habilitación expresa que la ley le confiera. Por consiguiente, parece claro que se ha superado el argumento de la indisponibilidad del crédito tributario como límite para el arbitramento en materia tributaria, respecto del cual se hace una profunda reflexión en el Capítulo IV.1 del presente texto.

iv. Voluntario

La voluntariedad como elemento del arbitraje se debe desagregar en dos momentos de singular importancia, cuales son (i) la habilitación inicial y (ii) el sometimiento de la controversia a la jurisdicción pertinente.

En relación con la primera arista, se observa que las partes deben haber perfeccionado el pacto arbitral, negocio jurídico que abre la puerta para que su controversia se ventile ante los particulares revestidos de jurisdicción por mandato constitucional. En consecuencia, se avizora la íntima relación de esta arista con la comentada concepción contractualista que algunos tratadistas le acuñan al arbitramento, puesto que es su decisión, libre y *voluntaria*, la cual habilita a la parte interesada para solicitar la conformación del tribunal arbitral. Naturalmente, la voluntariedad del pacto debe guardar correspondencia con las acotaciones esbozadas en relación con la excepcional procedencia del arbitramento.

Por su parte, la segunda arista de la voluntariedad gravita sobre la decisión del interesado para someter la controversia a una u otra jurisdicción. En efecto, la suscripción de un pacto arbitral no es óbice para que el interesado ventile la controversia en el marco de la jurisdicción ordinaria, salvo que válidamente se haya dispuesto la obligatoriedad de acudir a la jurisdicción arbitral. Como es obvio, esta manifestación del carácter voluntario del arbitramento se explica en la medida en que ambos falladores, jueces y árbitros, gozan de jurisdicción y su función es, en esencia, la misma. Así, ante la inexistencia de una cláusula que cierre la posibilidad de someter la controversia a la jurisdicción ordinaria, no bastará con la suscripción de un pacto arbitral, sino que el interesado deberá decidir, voluntariamente, si se decanta por una u otra vía.

Capítulo III

La Figura del Arbitraje Tributario en el Ordenamiento Jurídico Colombiano

1. Procedencia jurídica del arbitramento en materia tributaria

Es importante tener en cuenta que la comprensión del Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional no se puede desligar de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia (270 de 1996) ni del artículo 116 de la Carta Política. Con fundamento en lo anterior, sea lo primero indicar que la procedencia del arbitramento en Colombia estuvo reservada, en sus inicios, únicamente para los conflictos “de carácter transigible”⁹.

Como es sabido, la aludida reserva constituía el principal obstáculo jurídico para la implementación del arbitramento en materia tributaria. Es así, puesto que no se cuestiona la naturaleza indisponible del crédito tributario, en tanto que prestación de la obligación jurídica que se traba entre la Administración y el contribuyente. A pesar de ello, quienes de vieja data han abogado por la admisibilidad del arbitraje doméstico, en lo que toca con el ámbito tributario, sostenían con acierto que la prohibición jurídica solo encontraba sustento en normas de rango legal, pues no existía (ni existe) disposición de resorte constitucional que consagrara regulación semejante. En efecto, su tesis se constató con la expedición de la Ley 1285 de 2009, por medio de la cual se reformó el transcrito artículo 13 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia.

Nótese que la norma desató la procedencia del arbitramento exclusivamente a los casos que fuesen susceptibles de ser transigidos, no solo porque era una injustificada exigencia que no dimanaba del texto constitucional, sino porque era imperativo garantizar la celeridad y eficiencia en la Administración de Justicia, todo lo cual quedó debidamente documentado en la Ponencia para el Segundo Debate¹⁰ de la ley:

“Si dentro de los propósitos de la reforma está el de darle amplitud y dinamismo a los mecanismos alternativos al proceso judicial, lo que se debe hacer es modificar el artículo 13 de la misma Ley 270 de 1996 que regula el arbitraje. Concretamente se podría suprimir la expresión ‘en asuntos

9 Cfr. Textos originales del artículo 8° de la Ley 270 de 1996 y 115 del Decreto 1818 de 1998.

10 Cfr. Gaceta del Congreso de la República No. 132 de 2007.

susceptibles de transacción' del texto vigente, para disponer, por ejemplo, que 'la cláusula compromisoria es autónoma', respecto de la existencia y validez de los contratos que la contienen. También se puede aprovechar la oportunidad legislativa de ocuparnos de los medios alternativos para permitir que, salvo el trámite arbitral en que una de las partes sea el Estado o alguna de sus entidades los particulares pueden acordar las reglas procesales aplicables a la solución de su controversia”.

Bajo ese contexto, y con la desaparición del primer obstáculo para la viabilidad del arbitramento en materia tributaria, únicamente se mantenía la disposición consagrada en el artículo 115 del Decreto 1818, la cual fue derogada por la entrada en vigor de la Ley 1563 de 2012. En consecuencia, se reitera que el estado de cosas actual prevé dos vías para que las controversias se puedan ventilar en el marco del procedimiento arbitral: (i) que los asuntos sean de libre disposición; o (ii) que la ley haya regulado específicamente la procedencia del arbitramento.

Con todo, a juicio de los autores del texto, la segunda vía propuesta sería la que habilitaría la procedencia del arbitramento en materia tributaria. Sin embargo, para disipar cualquier duda sobre su admisibilidad, en este estudio se procurará rebatir, uno a uno, los cuatro argumentos que sirven de base a quienes se oponen al arbitraje tributario. Veamos:

1.1. Imposibilidad de cuestionar la legalidad de actos administrativos en la Jurisdicción Arbitral

Es conocido el argumento, varias veces señalado por la jurisprudencia de las Altas Cortes, según el cual la legalidad de los actos administrativos no es susceptible de ser cuestionada en foros ajenos al Contencioso Administrativo. Sobre el particular, HERRERA MERCADO¹¹ y ALJURE SALAME¹² han sostenido que esa prohibición no es absoluta, sino que se circunscribe a los actos administrativos en los cuales el Estado expresa su voluntad y poder de imperio, por oposición a los de *iure gestionis*, en los que actúa como un particular.

En todo caso, la reserva en el control de legalidad de los actos administrativos remonta sus orígenes a la expedición de los fallos Blanco y Cadot en Francia, con los cuales surgió una jurisdicción especial para el control de las actuaciones del Estado. Así, la reserva se entiende en la medida en que la

11 Hernando Herrera Mercado. Propuesta de tipología de los actos administrativos a partir de su doble arbitralidad. Disponible en: www.arbitrajecomercial.com/bancoconocimiento/p/propuesta_de_tipologia_de_los_actos_administrativos_a_partir_de_su_doble_arbitralidad/propuesta_de_tipologia_de_los_actos_administrativos_a_partir_de_su_doble_arbitralidad.asp?codseccion=1 Consultado el 20 de octubre de 2017.

12 Antonio Aljure Salame. El Contrato Internacional. Pág. 207-210. Ed. Legis. (2011).

jurisdicción Contencioso Administrativa desplazó del fuero de conocimiento de las materias en comentario a la jurisdicción ordinaria¹³.

En Colombia, el Capítulo 3º del Título VIII de la Carta Política consagra la regulación de la jurisdicción Contencioso Administrativa, a lo largo del cual se echa de menos disposición de naturaleza alguna que permita inferir la proscripción de la posibilidad de que árbitros, en su calidad de terceros revestidos de jurisdicción, puedan declarar (o no) la legalidad de actos administrativos. Además, los pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado no son pacíficos sobre el particular, razón por la cual no es posible afirmar categóricamente que este argumento obstaculiza e impide la institucionalización del arbitramento entre nosotros.

Bajo ese contexto, bueno es comentar la sentencia C-1436 de 2000 (M.P.: Alfredo Beltrán Sierra), por medio de la cual, en posición desafortunada, la Corte Constitucional afirmó categóricamente que el arbitramento en materias administrativas, para efectos de cuestionar la legalidad de los actos administrativos, estaba absolutamente proscrito, porque la Constitución proveía que solamente la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo podía declarar la *suspensión provisional* de actos administrativos; de ahí que si los particulares fueron excluidos por la regla especial para suspender provisionalmente tales actos, sería imposible concluir que sí estarían habilitados para declarar su nulidad. Dijo la Corte:

“[...] Más, en ningún caso la investidura de árbitros les otorga competencia para fallar sobre la legalidad de actos administrativos como lo que declaran la caducidad de un contrato estatal, o su terminación unilateral, su modificación unilateral o la interpretación unilateral, pues, en todas estas hipótesis, el Estado actúa en ejercicio de una función pública, en defensa del interés general que, por ser de orden público, no puede [SIC] ser objeto de disponibilidad sino que, en caso de controversia, ella ha de ser definida por la jurisdicción contencioso administrativa, que, como se sabe, es el juez natural de la legalidad de los actos de la administración, conforme a lo dispuesto por los artículos 236, 237 y 238 de la Carta Política. Tal es la orientación, entre otras, de las sentencias de 15 de marzo de 1992 y 17 de junio de 1997, proferidas por la Sección Tercera del Consejo de Estado.

Tanto es ello así, que de manera exclusiva y excluyente, el citado artículo 238 de la Constitución autoriza a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para “suspender provisionalmente” los efectos de los actos administrativos susceptibles de impugnación por la vía judicial, asunto este que, ni

13 Jaime Orlando Santofimio Gamboa. Tratado de Derecho Administrativo. Pág. 246-253. Segunda Edición. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2002).

por asomo, podría dejarse dentro del campo de acción de los particulares investidos en forma transitoria de jurisdicción como árbitros.

Entonces, a fortiori, ha de concluirse que si dentro de la competencia de los árbitros no queda comprendida, ni puede quedar en ningún caso, competencia para la suspensión provisional de los efectos de actos administrativos, con mucha mayor razón queda excluida tal competencia para decidir sobre la legalidad de tales actos, pues, en guarda de la lógica jurídica, ha de reiterarse que quien no puede lo menos, jamás podrá lo más”.

A nuestro juicio, la interpretación del Tribunal Constitucional es equivocada al menos por dos motivos:

- En primer lugar, la Corporación parte de una premisa incorrecta al aplicar a la inversa el reconocido aforismo jurídico según el cual “quien puede lo más, puede lo menos”, porque se debe precisar, con rigurosidad extrema, que no es lo mismo una prohibición constitucional expresa que la ausencia de disposición alguna. En este caso, la Constitución Política señala que, de ordinario, la jurisdicción Contencioso Administrativa está llamada a suspender provisionalmente los actos administrativos cuando así lo estimare pertinente, pero nada se dice respecto de su control de legalidad; por lo tanto, aunque pudiese considerarse que la ausencia de disposición expresa que permita introducir el arbitramento en materia tributaria impide, como en efecto lo hace, que se lleve a cabo en la actualidad, si la ley llegare a desarrollar la materia no consideraríamos que existiría incompatibilidad con el texto constitucional, precisamente porque no existe una prohibición constitucional expresa, sino una ausencia de regulación.

En ese sentido, acaso podría encontrar asidero o ser objeto de discusión la tesis de que no podría una ley habilitar a los árbitros para suspender provisionalmente los actos administrativos, fruto de la disposición constitucional que reserva la facultad precautelativa a la jurisdicción Contencioso Administrativa; pero lo que se descarta es que de una interpretación armónica entre los artículos consagrados en el Capítulo 3° del Título VIII y el artículo 116 de la Carta dimane una prohibición expresa en ese sentido.

Al paso de lo expuesto, también indicamos que no es de recibo el argumento según el cual los actos administrativos no se pueden conocer por la jurisdicción arbitral, porque se trata del orden público del Estado. En lo fundamental, los autores comparten las consideraciones esbozadas por

los magistrados Tafur Galvis y Pardo Schlessinger en sus salvamentos de voto, dado que, nuevamente, se trata de un argumento que no se decanta del sustrato mismo de la Constitución colombiana y el cual tuvo como base la naturaleza intransigible de las prerrogativas exorbitantes, aunado a la ya comentada y derogada exigencia de que los asuntos arbitrables debían ser de aquellos susceptibles de transacción.

- De otra parte, la Corte arriba a la conclusión de que confiar la función jurisdiccional plena a los árbitros, por medio de la cual se habilitarían para definir la legalidad de un acto administrativo, significa trocar la regla general y, en su lugar, subvertirla para que ahora lo excepcional sea acudir a la jurisdicción ordinaria. Esa conclusión no se sigue de la argumentación desplegada por el Tribunal, porque no es cierta la premisa de que la habilitación de particulares para ese efecto constituya una prerrogativa de la jurisdicción arbitral frente a la ordinaria; *a contrario sensu*, se trata de equiparar en funciones, porque así lo quiso la Carta Política, a los particulares habilitados por las partes como árbitros y a los jueces, ambos revestidos de verdadera jurisdicción.

Aunado a lo anterior, en sentencia del 20 de febrero de 2014, expediente 41064, C.P.: Stella Conto, la Sección Tercera del Consejo de Estado conoció de un recurso extraordinario de anulación contra el laudo proferido por un tribunal arbitral para dirimir una controversia entre Caracol Televisión y la Comisión Nacional de Televisión, en el cual apuntó:

“[...] en lo que atañe a la actividad contractual del Estado, la Sección Tercera ha destacado que los juicios de legalidad de los actos administrativos relativos al ejercicio de las potestades exorbitantes de la administración no competen a los árbitros, porque se trata de asuntos por fuera del poder de disposición de las partes, sin perjuicio de los pronunciamientos sobre la validez y los efectos que les son dados en relación con otros actos administrativos de naturaleza contractual.”

Acto seguido, citó la sentencia del 10 de junio de 2009, radicación 36252, C.P.: Mauricio Fajardo, para explicar cuáles actos administrativos pueden ser cuestionados, a saber:

“A partir de lo expuesto y con base en las argumentaciones que aquí se han desarrollado, la Sala modifica la tesis que ha venido sosteniendo jurisprudencialmente para sostener entonces que con excepción de los actos administrativos que sean proferidos en ejercicio de los poderes excepcionales previstos de manera expresa en el artículo 14 de la Ley 80 de 1993 –a los

cuales la Corte Constitucional circunscribió el condicionamiento del cual hizo pender la exequibilidad de los artículos 70 y 71 de la Ley 80 de 1993—, todos los demás actos administrativos contractuales que expidan las entidades del Estado—independientemente de que en la concepción de la mayoría de esta Corporación, según ya se explicó ampliamente, esos otros actos administrativos contractuales también puedan considerarse como especies del género de los poderes o cláusulas excepcionales o exorbitantes— bien pueden ser sometidos al conocimiento de la denominada justicia arbitral en procura de obtener los pronunciamientos a que haya lugar sobre la validez y los efectos de los mismos. Naturalmente esta conclusión tiene que aparejarse con la anotación adicional, que le resulta inescindible, de que al ejercer las funciones judiciales que en relación con los actos administrativos contractuales distintos de los previstos en el artículo 14 de la Ley 80 de 1993, les autorizan la Constitución Política y las normas legales vigentes, los árbitros debidamente habilitados para ello por las partes no podrán, en evento alguno, suspender provisionalmente los efectos de tales actos administrativos contractuales, puesto que, de conformidad con los dictados del artículo 238 de la Carta, esa competencia la reservó el Constituyente de 1991 a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, de la cual no forman parte los jueces particulares (árbitros)”.

Tan prístina consideración lleva a robustecer la argumentación desplegada en estas páginas, puesto que la posición del Consejo de Estado explica que, en opinión mayoritaria de la Corporación, los actos administrativos susceptibles de ser cuestionados en sede arbitral también se erigen como especies del género de los poderes exorbitantes del Estado, con lo cual morigera los efectos de las consideraciones esbozadas por la Corte Constitucional, en tanto que plantea la posibilidad de cuestionar la legitimidad y validez de actos administrativos que, en todo caso, provienen de los poderes exorbitantes de la Administración. Además, la Corporación reitera lo arriba expuesto al señalar que la imposibilidad para decretar la suspensión provisional de los actos administrativos, en sede arbitral, no apareja la correlativa imposibilidad de que los árbitros terminen por definir su legalidad o no, de manera que el Consejo de Estado desconoce, con acierto, la aplicación inversa del aforismo jurídico que realizó la Corte Constitucional.

1.2. Principios de legalidad y de reserva de ley, y la indisponibilidad del crédito tributario

El profesor ROMAN SEER describe la naturaleza del problema, al afirmar que “la crítica a los métodos alternos de solución de conflictos en el ámbito tributario se

basa en que el núcleo esencial del derecho tributario, en especial en lo relativo al procedimiento de liquidación tributario, es derecho imperativo. Los créditos derivados de la obligación tributaria nacen cuando se realiza el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. Esta expresión sugiere que el derecho tributario debe encontrarse, sin excepción, determinado de tal manera que el impuesto debido ha de poder ser identificado y calculado desde la propia ley”.¹⁴ Así mismo, RAMALLO MASSANET indica que la voluntad de las partes se torna irrelevante en el marco de la obligación tributaria, habida consideración de la aplicación vinculante e inmediata de la ley que está llamada a hacer la Administración.¹⁵

Al respecto, se observa que la crítica se fundamenta en la existencia de un acto de poder, en virtud de la posición superior que ostenta la Administración, mediante el cual se rechaza la existencia de una contraposición de intereses que haga de suyo admisible el arbitramento. En nuestro sentir, el yerro consiste en desconocer que la dicotomía *relación jurídica – relación de poder*, en el marco de la obligación tributaria, ha quedado superada desde el primer cuarto del siglo pasado¹⁶. Así, resulta inadmisibles sostener que la Administración Tributaria ejerce su poder frente al contribuyente, sin que exista una controversia arbitrable.

Sobre esa base, PLAZAS VEGA plantea una contundente réplica que, por su claridad, se transcribe a continuación: “Se razona mal cuando se confunde lo que el derecho dispone con lo que las autoridades creen que dispone”¹⁷. Con tal

14 Roman Seer. Contratos, Transacciones y otros Acuerdos en el Derecho Tributario Alemán, en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Pág. 133-161. Ed. IEF-Marcial Pons. Madrid. (1996).

15 Juan Ramallo Massanet. La Eficacia de la Voluntad de las partes en las Obligaciones Tributarias, en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Pág. 219-247. Ed. IEF-Marcial Pons. Madrid. (1996)

16 Al respecto, Dino Jarach en su obra intitulada *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (Prólogo, Pág. XI. Ed. Abeledo – Perrot, Buenos Aires (1982)) manifiesta: “*Parte de la doctrina actual en Italia no acepta el agotamiento del poder tributario en el momento legislativo; considera que el poder tributario, llamado, más bien, potestad tributaria por los autores que se acogen a esta doctrina, como GIAN ANTONIO MICHELI, FEDERICO MAFFEZZONI, ANDREA FEDELE y algunos otros, abarca todo el Derecho Tributario en su faz de procedimiento administrativo y jurisdiccional tendiente a su realización. Esta doctrina puede enlazarse a la del carácter constitutivo de la actividad administrativa de determinación de los impuestos, como también a la necesidad de dicha actividad para el cumplimiento de los propósitos de la ley tributaria, pero es en cierto modo independiente de ella y considera que la administración es titular del poder fiscal, que el fisco tiene el ejercicio del poder fiscal en todas las etapas, ciñéndose solamente a la base legal en los términos elásticos que acabo de mencionar, con lo cual también se justifica la integración de ley defectuosa y la extensión por vía de interpretación a casos no previstos, como así mismo la discrecionalidad de la autoridad administrativa en un mayor grado.*” Véase, también, la obra del Maestro Berliri, intitulada *Principii di Diritto Tributario* (Vol. II. Pág. 159. trad. Eusebio González y Narciso Amorós. Editorial de Derecho Financiero. Madrid (1971)), en la cual se avizora con claridad la reconocida sujeción que profesa el *accipiens*, y por esa vía la obligación jurídica, a la ley: “*la potestad tributaria, no siendo más que el despliegue de la capacidad jurídica del ente público, deriva de leyes de típico contenido público, como son las que atañen al ordenamiento constitucional del Estado (...)*”.

17 Mauricio A. Plazas Vega. El Arbitramento y los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria y su aplicación en Colombia. Ponencia Nacional para el congreso de Caserta en Università Degli Studi di Roma “La Sapienza”. (2002).

sencillez se desvirtúa la inexistencia de una confrontación de intereses¹⁸, porque es natural que la aplicación de la ley, cuyo texto es general y abstracto, en los casos particulares pueda generar contraposición de intereses e interpretaciones, con lo cual se dificulta la que parece una simple tarea operativa de la Administración y puede conllevar a la existencia de controversias.¹⁹

Vista la factibilidad de encontrar ocasiones en las cuales la ley se torne oscura para efectos de su aplicación a casos particulares, se debe reiterar que la Administración no actúa como un sujeto en condición de superioridad respecto del contribuyente para efectos de la determinación del tributo, motivo por el cual la actividad interpretativa que adelanta la Administración es susceptible de ser controvertida. Lo anterior se reitera con la consideración de la tratadista LUCY CRUZ: “[L]a determinación del tributo no es un acto de poder sino un acto administrativo reglado, sujeto al principio de legalidad y no es cierto que las constituciones contemplen la justicia estatal como excluyente con la justicia arbitral, que también puede ser institucional”.²⁰

La crítica manifestada guarda, además, una estrechísima relación con la de la indisponibilidad del crédito tributario. Al respecto, importa reseñar que la discusión en este punto no gravita sobre la posibilidad de que el contribuyente o la Administración puedan disponer de parte del crédito tributario, porque es absolutamente claro que ello no es posible. En efecto, la Carta política encomendó al Ejecutivo, perentoriamente, velar por el efectivo recaudo de las rentas Estado,

18 Fernando Pérez Royo. El Pago de la Deuda Tributaria. Revista Española de Derecho Financiero No. 6. Ed. Civitas Madrid. (1975). At. 269, expresa que “[e]ntre administración y contribuyente no existe, en cambio, esa contraposición de intereses, sino sencillamente el deber en un caso y otro de cumplir la ley”.

19 En primer lugar, José Juan Ferreiro Lapatza, en su ponencia intitulada Los Mecanismos Alternativos para la Solución de Controversias en el Ordenamiento Tributario Español (Ponencia Nacional para el congreso de Caserta en Università Degli Studi di Roma “La Sapienza”. (2002)) explica que “*Toda ley tiene un ámbito posible de interpretación y todo hecho o caso concreto tiene un ámbito posible de percepción*”. Así mismo, Cesar García Novoa, en su ponencia Mecanismo Alternativos para la Resolución de Controversias Tributarias. Su introducción en el Derecho Español. (Ponencia Nacional para el congreso de Caserta en Università Degli Studi di Roma “La Sapienza”. (2002)) reafirma esta postura, al indicar que “*Al margen de esta expresión de legalidad y tipicidad respecto al tributo, sobre el presupuesto de que el mismo solo debe surgir a partir de la realización del acto o hecho previsto en la ley, conviene recordar que la singularización del tributo por la administración conserva un alto grado de incertidumbre, que la aplicación de la norma no es nunca un proceso automático por múltiples motivos, que van desde las posibles interpretaciones divergentes a que puede dar lugar un texto no excesivamente claro, hasta la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados, en los que, como hemos visto, existe una zona de incertidumbre abierta a un margen de apreciación administrativa. Por tanto, la tipicidad no excluye totalmente la inseguridad, cosa que por otro lado es imposible dada la configuración abstracta de la norma*”.

20 Lucy Cruz de Quiñones. El Arbitraje y el Derecho Tributario, en el contrato de arbitraje. Pág. 479. Ed. Legis y Universidad del Rosario. (2005). Como se observa, la exclusión del acto de determinación oficial del tributo como un acto de poder y, en su lugar, su consideración como acto reglado con sujeción a la ley, robustece la postura según la cual se debe abandonar la anacrónica tesis de la relación de poder (ya superada entre nosotros), para comprender que se trata de una controversia cuestionable.

una de las cuales es la que proviene del pago de tributos²¹; el problema surge cuando no existe certeza sobre el monto a recaudar.

Como se dejó sentado, las controversias respecto de la debida determinación del tributo, con fundamento en las cuales se busca concretar los efectos de la ley a unos supuestos fácticos específicos, son susceptibles de ser ventiladas ante la jurisdicción. Allí, el juez se encarga de establecer cuál es la correcta aplicación de la ley, esto es, *de decir el derecho* y con ello se establece cuál es el importe a cargo del contribuyente (de haberlo), con lo cual se alcanza plenamente la certeza sobre el crédito tributario. Empero, en ningún momento se ha siquiera considerado que el juez, por ese solo hecho, disponga del crédito tributario en una u otra manera, porque lo que realmente hace es escudriñar los supuestos fácticos para alcanzar la verdad y zanjar la controversia planteada entre el contribuyente y la Administración.

Incluso, la Corte Constitucional ha manifestado²², como no puede ser de otra manera, que no existe certeza sobre la obligación tributaria cuandoquiera que su discusión se encuentre pendiente de fallo definitivo. En esa forma, resulta lógico concluir que, ante la inexistencia de plena certeza en relación con un crédito tributario, mal podría hablarse de su “disposición” por los jueces o las partes.

Finalmente, respecto del principio de reserva de ley, consagrado en los artículos 338 y 150 de la Carta, bueno es explicar que no se puede confundir la reserva del poder tributario, entendido como *creación de derecho positivo*, con la aplicación de la ley tributaria, entendida como la actividad en la cual el funcionario revestido de jurisdicción *dice el derecho*. Bajo ese contexto, es obvio que la admisibilidad de arbitramento en materia tributaria no supone conferir prerrogativas a terceros para que expidan leyes o creen derecho positivo, sino que supone encomendar la función de escudriñar los supuestos fácticos y establecer, de manera imparcial y adecuada, la correcta aplicación del derecho.²³

2. Necesidad, desde el plano real, de la incorporación del arbitramento en materia tributaria

Desde hace varios años, la administración de justicia en muchos países, como en el nuestro, se ha caracterizado por la congestión de los despachos judiciales, generando con esto lentitud en la toma de decisiones y baja credibilidad en el sistema judicial. En la esfera tributaria, especialmente, existe un aumento significativo en los litigios que se ventilan ante la jurisdicción, lo cual obedece a factores

21 Constitución Política de Colombia [Const.]. Arts.189 numeral 20. Julio 7 de 1991 (Colombia).

22 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-089 de 2001 (M.P. Martha Victoria Sánchez).

23 XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Septiembre 20 al 24 de 2004. Quito, Ecuador.

tales como falta de responsabilidad de la Administración para resolver conflictos durante el procedimiento administrativo, abuso jurídico por parte de los contribuyentes, excesivo ritualismo, distribución inadecuada de los procesos, falta de presupuesto, entre otros.

El tema de la congestión y lentitud en la resolución de estos conflictos cobra gran relevancia, si se tiene en cuenta que la jurisdicción Contencioso Administrativa debe ser considerada como aquella defensa que tienen los particulares por excelencia contra los posibles abusos de poder del Estado. Por ello, el desconocimiento en el deber de eficacia en su ejercicio va más allá de las implicaciones estrictamente jurídicas, pues sus efectos traen consigo consecuencias nefastas en la política pública y la economía del país.

Por lo anterior, se debe analizar y buscar solución de forma prioritaria, pues debe replantearse el control jurisdiccional de los actos de la administración, que en la actualidad se encuentra en cabeza única y exclusivamente de la jurisdicción Contencioso Administrativa que, a pesar de ser gratuita y de libre acceso, alberga grandes dificultades como ya se han expuesto, no solo para el particular sino también para los intereses de la Administración.

Para poner esta situación en términos reales, basta con observar el estudio del contexto jurisdiccional en temas tributarios que ha realizado desde el año 2010 el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y que ha plasmado en su libro *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera*, en el cual se arriba a conclusiones que nos permiten dimensionar la magnitud del latente problema, pues realiza un análisis pormenorizado de la duración promedio de los procesos tributarios de nulidad y restablecimiento del derecho en vía jurisdiccional, así:

“Con fundamento en las sentencias proferidas por el Consejo de Estado en el año 2014 encontramos que el 40% de estas correspondieron a discusiones cuya controversia fue resuelta en forma definitiva entre 1 y 4 años, lo cual permite entrever el impacto de la oralidad antes mencionada.

Así mismo, notamos que la media histórica de los procesos escriturales, la cual se ha ubicado entre los 5 a 8 años, se mantiene en razón a la dualidad coyuntural de procesos derivada de la dicotomía oralidad – escritural, correspondiendo esta a un 45 % de los procesos resueltos.

Finalmente, el 15 % de las sentencias proferidas por el Consejo de Estado versan sobre asuntos cuya demanda había sido instaurada hace más de 8 años, lo cual significa que la congestión de justicia tributaria continúa siendo

una realidad, en parte influida por otras cargas irrogadas a los Magistrados de esta corporación.”²⁴

El anterior estudio nos permite concluir que la mayoría de procesos en materia tributaria se están resolviendo en un lapso promedio de 5 a 8 años desde la interposición de la demanda hasta su decisión final, lo cual pone en evidencia la ineficacia del sistema por el tiempo necesario para la resolución de controversias y la imperiosa necesidad de encontrar soluciones inmediatas que permitan superar esta difícil situación.

Por su parte, LUCY CRUZ²⁵ ya avisaba esta situación desde el 2005, cuando resaltó la congestión en la que se veían inmersos los despachos judiciales en nuestro país, afirmando que un proceso ante la jurisdicción Contencioso Administrativa podría durar cerca de un quinquenio, situación que, de acuerdo con los estudios realizados por el ICDT, hoy en día es más gravosa a pesar de los esfuerzos de oralidad introducidos por la Ley 1437 de 2011.

El arbitraje se presenta como una real alternativa de solución de conflictos tributarios, que no busca sustituir la jurisdicción sino que, por el contrario, su objetivo es complementarla, dándole la oportunidad a los particulares que, a su elección, puedan acudir a un tribunal independiente que decida sobre las controversias surgidas entre la Administración Tributaria y el contribuyente, como un mecanismo que proporcione una mayor accesibilidad y eficiencia en la resolución de controversias y que, a su vez, sea una estrategia de descongestión de la justicia en Colombia.

CAPÍTULO IV

Esfuerzos en Materia Internacional para la Implementación del Arbitraje

1. El arbitraje tributario internacional

El ejemplo por excelencia de esta especial clase de arbitraje se encuentra inmersa en la forma de solución de controversias en el marco de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, en los cuales los Estados contratantes

24 Elsy Alexandra López Rodríguez, Gustavo Alberto Pardo Ardila, Juan Camilo de Bedout Grajales et al. Análisis Cuantitativo de las Sentencias en Materia Tributaria y Aduanera proferidas por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional año 2014, en *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera*. Pág. 733, Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Tomo V. (2015).

25 Lucy Cruz de Quiñones. El Arbitraje y el Derecho Tributario, en *el Contrato de Arbitraje*. Págs. 473-489. Ed. Legis y Universidad del Rosario. (2005)

propenden por establecer métodos heterocompositivos que permitan resolver conflictos de imposición tributaria, verbigracia el sometimiento de controversias a órganos arbitrales.

Por su singular importancia, y a pesar de no ser determinante para el objeto de estudio de este texto, es preciso señalar que, en desarrollo de la Acción 15 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), el 7 de junio de 2017 se suscribió en París el Convenio Multilateral para implementar cláusulas modificatorias de algunos Convenios para evitar la doble imposición suscritos por los signatarios²⁶. En el clausulado, la Parte VI pone a disposición de los adherentes la procedencia de arbitramento obligatorio en materia tributaria, cuandoquiera que existan desavenencias entre administraciones relacionadas con la imposición.

2. Arbitraje doméstico en el derecho comparado

En primer lugar, vale la pena mencionar el importante avance que al respecto ha introducido Estados Unidos en su ordenamiento. Con la expedición del *Rule 124* de la Corte Fiscal de este país, se habilitó el arbitraje interno, permitiendo que las partes de un conflicto de naturaleza tributaria, esto es, contribuyente y Administración, puedan acudir al arbitraje como un método diferente a los recursos ordinarios. Sin embargo, restringe su competencia a temas exclusivos de precios de transferencia, como un instrumento que ayuda a descongestionar la Corte dado el excesivo tiempo que le toma resolver este tipo de disputas y la complejidad de las mismas.²⁷

Por su parte, en Argentina se ha implementado un interesante sistema de solución de controversias, por el cual, mediante la figura arbitral, se busca evitar la doble imposición horizontal o vertical entre niveles de gobierno.²⁸

Los anteriores ejemplos, entre otros, demuestran la voluntad de diferentes Estados para incluir al arbitraje tributario en su legislación como un MASC, atendiendo a las necesidades actuales de la justicia y a las nuevas exigencias sobre la celeridad en la solución de controversias. Por ello, Colombia debe tener en cuenta las experiencias de estos países, para ser analizadas a profundidad y tomar las decisiones legislativas pertinentes que ayuden a la evidente crisis en la administración de justicia.

26 Es de advertir, en todo caso, que fruto a la ratificación de 5 Estados, el Convenio Multilateral entrará en vigor el próximo 1º de julio de 2018 y producirá efectos, respecto de los Acuerdos cubiertos, desde 2019.

27 Adicionalmente, se debe tener en consideración que Estados Unidos, en el marco de las Conferencias ROSCOE POUND, ha tenido un vertiginoso avance en lo que toca con el desarrollo de métodos alternativos de solución de controversias, todo lo cual queda documentado en el Administrative Dispute Resolution Act de 1996.

28 Susana Camila Navarrine & Rubén Asorey. *El Arbitraje*. Pág. 47-58. Ed. La Ley. (1992).

No obstante lo anterior, no se debe olvidar lo propuesto en el marco de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las cuales se recomendó a los países participantes la adopción del arbitraje como MASC tanto en el orden interno, como en el orden externo.

Capítulo V

Propuesta Marco para la Implementación del Arbitraje Tributario Doméstico en Colombia

La dinámica jurídica actual hace que se revisen las figuras tradicionales que dan aplicación al derecho; tal es el caso del control jurisdiccional al que se encuentran sometidas las controversias tributarias que, entre otras cosas, no van al ritmo de las necesidades de la Hacienda Pública y de las exigencias en la esfera privada de los negocios; lo cual nos hace cuestionar: ¿Este control judicial debe ser único y exclusivo? Lo que sí es cierto es que la práctica nos ha demostrado la saturación y lentitud del sistema que reclama soluciones inmediatas.

Por ello, es clara la necesidad actual de encontrar alternativas que contribuyan, de manera sustancial, al alto grado de congestión judicial en nuestro país, para lo cual nos permitimos proponer el *arbitraje tributario* como un MASC que ayude a esta apremiante problemática en nuestro país.

No solo la necesidad de inmediatez de las decisiones es la que sustenta esta figura, pues los profesores NAVARRINE y ASOREY ya han advertido que “[a] consecuencia del fenómeno de privatización que afecta a todo el derecho público, el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia. Por eso también los tribunales arbitrales serán la única respuesta frente a esa evolución”.²⁹

Ahora bien, el primer aspecto objeto de estudio para la posible implementación del arbitraje tributario nacional es, por una parte, la habilitación constitucional del ordenamiento y, por otro lado, la voluntad estatal de renunciar a la exclusividad jurisdiccional en dicha materia.

Como se explicó anteriormente, el artículo 116 superior, autoriza la habilitación de particulares para que asuman funciones jurisdiccionales en el marco del arbitraje. La norma habilita, de manera temporal, a los particulares para que queden revestidos de jurisdicción para proferir fallos, sin ningún tipo de exclusión

29 Susana Camila Navarrine & Rubén O. Asorey. Pág. 67. Ed. El Arbitraje. (1992).

de materia, lo cual implica que no existe una prohibición taxativa respecto de las controversias tributarias; por el contrario, la disposición mencionada es la fehaciente habilitación constitucional a esta figura, que en todo caso deberá estar sometida a una regulación de índole legal.

De conformidad con lo anterior, sobre el segundo aspecto a tratar, debe existir para el Estado la voluntad de ceder el exclusivo control que tiene sobre estos temas en materia jurisdiccional, lo cual, para este caso, únicamente se puede lograr mediante la expedición de una ley que habilite y regule de manera detallada el arbitraje tributario.

Por lo anterior, nos permitimos proponer los siguientes elementos que sirvan como marco para la expedición de la ley que autorice la implementación de arbitramento en nuestro ordenamiento:

1. ¿Forzoso o voluntario? - ¿Sustitutivo o alternativo?

Son diversas las posturas que se han discutido respecto de la aplicación de este método heterocompositivo de resolución de conflictos, toda vez que hay una parte de la doctrina que sostiene la tesis de que acudir al procedimiento arbitral debe ser de carácter *obligatorio*, es decir, como un método sustitutivo del recurso administrativo procedente.³⁰ De otro lado, en posición que comparten los autores del texto, algunos doctrinantes sostienen que son las partes (o una de ellas según sea el caso), de manera *voluntaria*, las que pueden acudir a dicho mecanismo para dirimir la controversia y, en este sentido, el arbitraje deberá tener un carácter alternativo, supeditado a la voluntad de las partes. En efecto, como se explica en el Capítulo III, la última es la única alternativa posible, por la redacción del artículo 116 de la Carta³¹.

Sobre el particular, la profesora VICENTE-ARCHE COLOMA explica que “[e]l establecimiento de la institución arbitral conlleva – o debería conllevar-, en todos los ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico, la voluntariedad como nota consustancial de la misma; nota cuya eliminación podría llevar a provocar, al menos en principio, una desnaturalización de la figura objeto de estudio. [...] Si el legislador optara por establecer un arbitraje obligatorio para las partes en conflicto y la normativa no facultara para interponer posteriormente recurso en vía jurisdiccional contra el laudo arbitral – que versa sobre el fondo del asunto-, se vulneraría

30 En esta primera línea doctrinal encontramos autores como Sánchez Morón y Calvo Ortega manteniendo su posición favorable al establecimiento del arbitraje con carácter obligatorio y sustitutivo del recurso ordinario para acudir a la jurisdicción.

31 En sentencia de la Corte Constitucional de Colombia C-242 de 1997 M.P. Hernando Herrera Vergara, realizó una interpretación del artículo 116 de la Constitución Política, entendiendo que la mencionada disposición establece el arbitramento *voluntario* en nuestro ordenamiento, descartando de plano aquel que reviste el carácter *forzoso*.

el derecho de acceso a la justicia que, como sabemos, forma parte del más genérico constituido por el derecho a la tutela judicial efectiva”.³²

Por lo anterior, es claro que para la aplicación de este método especial de solución de conflictos debe prevalecer la voluntariedad de las partes en conflicto que, en todo caso, debe ser una posibilidad alternativa y no sustitutiva de la jurisdicción Contencioso Administrativa.

2. Institucional – legal

Por otro lado, importa establecer si el arbitraje en materia tributaria tiene que ser institucional o *ad hoc*, para conocer a cargo de quién estará la administración del arbitraje.

En línea con lo que dispone la Ley 1563 de 2012, estimamos que el arbitraje tributario debe ser *institucional*, por tratarse de recursos públicos y porque en él participan entidades del Estado; en ese sentido, se debe cumplir con especiales características que den garantías suficientes para su desarrollo en cumplimiento de los principios que rigen la actividad administrativa, lo cual se puede satisfacer mediante un órgano independiente e imparcial delegado por la ley para la administración del arbitraje. Los mismos planteamientos sirven de base para afirmar que, por su procedimiento, el arbitraje debe ser legal, por oposición al institucional o independiente, habida cuenta de que la ley es la única llamada a establecer su procedimiento.

Ahora bien, nos queda por discutir si la decisión arbitral en el marco tributario debe ser en *derecho* o en *equidad*. Para ello, acogemos lo establecido por el profesor PLAZAS VEGA, quien al respecto afirma: “Los árbitros solo pueden fallar en derecho y por tal motivo no es posible un arbitramento tributario en equidad porque, de otra manera, se vulneraría el principio de reserva de ley. Dada esta circunstancia, es necesario que los árbitros se circunscriban a las pruebas que delimitan las condiciones fácticas de que se trate y, por supuesto, a las normas vigentes”.³³

Nos encontramos de acuerdo con la tesis previamente planteada, pues debemos recordar que la finalidad principal del arbitraje es revestir a uno o varios particulares de la administración jurisdiccional de manera temporal, los cuales actúan en calidad de jueces en el más estricto sentido de la palabra; es por esto que, en cumplimiento del principio de *reserva de ley*, rector del Derecho tributario, la forma de tomar la decisión no puede ser otra que la de observar las

32 Paula Vicente-Arche Coloma. El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta. Pág. 93. Ed. Marcial Pons. (2015).

33 Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Pág. 758. Tomo II. Ed. Temis. (2017).

normas vigentes en nuestro ordenamiento, realizar una debida interpretación de los sustentos fácticos y jurídicos y fallar conforme a ello.

Por lo anteriormente expuesto, proponemos que el arbitramento sea administrado por el Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio, con una lista especial de inscritos en materia tributaria, que deberán acreditar como mínimo las características requeridas para ser magistrado de Tribunal.

3. Efecto *inter partes*

Es preciso mencionar que, la habilitación permitida a los árbitros por medio de este MASC en materia tributaria, solo se debe aplicar a aquellos actos administrativos de carácter particular y concreto, por lo cual su alcance y efecto será *inter partes*. Así, se excluye de plano aquellas controversias que pretendan debatir o buscar la nulidad de actos administrativos de carácter general, función que seguirá siendo exclusiva de la jurisdicción Contencioso Administrativa.

4. El convenio arbitral

A nuestro juicio, para la aplicación del arbitraje tributario no se podría hablar de un convenio o una cláusula compromisoria, pues ello iría en contra del objetivo de este mecanismo que no es más que el de promover la celeridad de los procesos mediante un método alternativo; vale decir, la expresión de la voluntad de las partes no estaría reflejada en un pacto contractual.

Por ello, consideramos que debe ser la ley tributaria la que determine la posibilidad de acudir al arbitraje tributario por parte de la Administración, la cual debe expresar que implícitamente estaría prestando su consentimiento de someter la controversia al arbitraje, siempre y cuando el particular manifieste su voluntad de acudir a este método presentando la respectiva solicitud de arbitramento.

Lo anterior quiere decir que no se necesitaría que la Administración prestara su consentimiento expreso de acudir al arbitraje, porque dicho acto de voluntad estatal se encontraría inmerso en la ley de arbitraje tributario, siendo necesaria únicamente la voluntad expresa del contribuyente o responsable para formalizar el convenio arbitral.

La mencionada posición la expone también el profesor PLAZAS VEGA: “La apelación al arbitramento debe ser voluntaria para el contribuyente, pero no en virtud de un compromiso, ni obviamente una cláusula compromisoria, sino de un régimen legal completo”.³⁴

34 Véase a Mauricio A. Plazas Vega, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Pág. 761. Tomo II. Ed. Temis. (2017).

De igual manera, FERREIRO LAPATZA³⁵ determina que en estos casos la ley debe consagrar la posibilidad del arbitramento y el contribuyente simplemente se limita a ejercer el derecho de acudir a la vía arbitral, lo cual es posible en la medida de que la Administración lo acepta *ex ante*. Entonces puede concluirse que, respecto de las controversias tributarias, el arbitramento no participa del aspecto contractual.

Vale la pena mencionar que lo anterior no conlleva implícitamente una situación de desigualdad con la Administración, y se sustenta porque el único con la posibilidad real de acudir a la jurisdicción Contencioso Administrativa para cuestionar la nulidad de los actos de la administración es el particular; por ello, carecería de lógica que la Administración pudiera acceder al arbitraje, puesto que de lo que se trata es de cuestionar el o los actos administrativos expedidos por ella misma.

5. Decisión vinculante

Sea preciso el escenario para advertir que el laudo por medio del cual se tome la decisión arbitral va a ser vinculante, hará tránsito a *cosa juzgada* y prestará mérito ejecutivo. Lo anterior, toda vez que la decisión tomada dentro del arbitramento implica un verdadero procedimiento con el cumplimiento de cada uno de los principios que rigen la administración de justicia, esto es, un juicio en todo el sentido de la palabra, al cual las partes han accedido someterse y, por ende, a la providencia final derivada de él.

6. Controversias objeto del arbitramento tributario

El arbitraje podrá conocer solo aquellas controversias de carácter tributario que, de conformidad con las competencias dadas por la Ley 1437 de 2011 (CPACA), deban ser conocidas por el respectivo Juzgado, Tribunal o Consejo de Estado (Sección Cuarta).

De conformidad con lo anterior, exclusivamente podrán someterse al arbitramento los asuntos susceptibles de ser controvertidos por medio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, esto es, como ya lo dejamos planteado anteriormente, sobre aquellos actos administrativos expedidos por la autoridad tributaria de contenido particular y concreto.³⁶

35 José Juan Ferrero Lapatza. Arbitraje sobre Relaciones Tributarias *en Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Pág. 263-267. Ed. Marcial Pons. Madrid. (1996).

36 Para el efecto, se podría tomar como base las materias de que trata en lo pertinente el artículo 1° del acuerdo 55 de 2003 expedido por la Sala Plena del Consejo de Estado, en lo relativo a tributos.

7. Composición arbitral

Deberá ser un número total de tres (3) árbitros, esto es, un tribunal que, de igual manera como ocurre con la Ley 1563 de 2012³⁷, será nombrado conjuntamente por las partes. Sin embargo, si transcurrido un lapso determinado por la ley no han hecho, el Centro de Arbitraje quedará facultado para nombrar a los árbitros correspondientes.

8. Características especiales del procedimiento arbitral en Colombia

A continuación presentaremos algunos de los aspectos que, de manera especial, deberían regir la actividad arbitral en materia tributaria en Colombia, advirtiendo que todo lo no regulado por la futura ley de arbitraje se debe remitir a las reglas de procedimiento determinadas en la Ley 1563 de 2012.

Solicitud: una vez agotada la vía gubernativa o habiendo tomado la decisión de acudir *per saltum*, según sea el caso, el contribuyente interesado podrá elevar la solicitud de arbitraje ante el Centro de Arbitraje dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del acto administrativo.

Admisión solicitud: el Centro de Arbitraje deberá dar respuesta a la solicitud en término de 10 días hábiles contados a partir de la radicación de la misma.

Demanda: aceptada la solicitud por parte del Centro de Arbitraje, el contribuyente podrá presentar la respectiva demanda de arbitraje.

La demanda arbitral, en todo caso, se debe presentar dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión (en caso de ser *per saltum*) o de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración, según sea el caso, so pena de operar la caducidad de la acción y de esta manera dar cumplimiento a lo consagrado en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo).

Decisión: igual que como ocurre en la Ley 1563 de 2012, el término de duración debería ser de seis (6) meses contados a partir de la finalización de la primera audiencia de trámite. Dentro del término de duración del proceso, deberá proferirse y notificarse, incluso, la providencia que resuelve la solicitud de aclaración, corrección o adición.

Dicho término podrá prorrogarse una o varias veces, sin que el total de las prórrogas exceda de seis (6) meses, a solicitud de las partes o de sus apoderados con facultad expresa para ello.

37 Cfr. Artículo 8° de la Ley 1563 de 2012.

La decisión de los árbitros podrá ser:

- *Unánime*: en este caso el laudo quedará en firme, por lo que no admitirá recurso alguno, salvo los consagrados en la Ley 1563 de 2012, es decir, el recurso de anulación que en todo caso sólo podrá ventilar asuntos de procedimiento, mas no sustanciales de la decisión.
- *Por dos de los tres árbitros*: en este caso se debería conceder la posibilidad a las partes de un recurso de apelación.

Recurso de apelación: cuando la decisión no sea de forma unánime, esto es, que sea tomada por dos de los tres árbitros, procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo o el Consejo de Estado dependiendo de quién conocería ordinariamente del proceso en la jurisdicción Contencioso Administrativa en segunda instancia en razón a la cuantía.

Notificado el Laudo por parte del tribunal, el contribuyente contará con diez (10) días hábiles para interponer el recurso de apelación.

Recurso de anulación: ante la anulación del laudo por causas no atribuibles al contribuyente, éste tendrá un término de cuatro meses, contados a partir de la firmeza de la sentencia que anula el laudo arbitral, para que a su elección decida acudir a la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo o vuelva a presentar la solicitud de arbitraje.

Caducidad: una vez disuelto el arbitraje no hay derecho a acceder a la jurisdicción Contencioso Administrativa.

Capítulo VI

Conclusiones

- Existen dos vías para acceder al arbitramento en Colombia, a saber: (i) porque se trate de asuntos de libre disposición; o (ii) porque se trate de asuntos que la ley expresamente haya permitido. Con ello, se arriba a la conclusión de que la infundada limitación a la arbitrabilidad de materias que fueran susceptibles de transacción, vigente hasta 2009, ha quedado desueta porque el marco legal actual prevé que incluso en aquellas materias intransigibles habrá lugar a ventilar las causas ante un tribunal de arbitramento siempre y cuando exista una ley que así lo habilite.
- Al ser las materias tributarias un asunto que escapa a la libre disposición de las partes, la procedencia del arbitramento queda reservada únicamente a la expedición de una ley que así lo disponga. Lo anterior,

porque no se puede colegir del texto constitucional impedimento alguno para que ello ocurra.

- Con la eventual autorización del arbitramento tributario en Colombia por medio de una ley, no se vulneran los principios de legalidad y reserva de ley, así como tampoco se vulnera la indisponibilidad del crédito tributario. Lo anterior, porque no se puede confundir la función de un árbitro, revestido de jurisdicción, con la arbitraria determinación de un tributo. Por lo tanto, la función del árbitro, sujeto al mismo régimen de inhabilidades, incompatibilidades, deberes y derechos de un juez, está obligado a escudriñar los supuestos de hecho de la causa particular ventilada para encuadrarlo en una norma particular y determinar así con certeza el crédito tributario a cargo del contribuyente y a favor de la Administración. Por ello, es claro que al fungir como operador jurídico el árbitro no creará derecho, sino que lo aplicará.
- La indisponibilidad del tributo no significa la indisponibilidad de la materia arbitral, porque si bien la primera se predica del tributo conocido con certeza, la segunda se predica de la posibilidad que tienen las partes de la controversia para entregarle a un tercero, revestido de jurisdicción, la facultad de analizar las circunstancias fácticas con miras a descubrir la verdad y, en derecho, determinar lo justo sin disponer del tributo en manera alguna.
- A pesar de no existir jurisprudencia pacífica sobre la materia, no se encuentra en el texto constitucional norma alguna que impida que los árbitros conozcan sobre la legalidad de los actos administrativos. En consecuencia, a pesar de que la Corte Constitucional ha establecido en algunas providencias la aparente existencia de la proscripción a que aquí se alude, algunos magistrados han salvado su voto, lo cual conlleva a que no se pueda descartar de plano que la actual composición del Alto Tribunal admita la procedencia de una ley que autorice el arbitraje doméstico en materia tributaria cuando su constitucionalidad se cuestione.
- La conocida situación de congestión judicial que se vive en Colombia hace que el fallo definitivo de una controversia tributaria tarde entre 5 y 8 años (3 años más que en el 2005), por lo cual resulta incontrovertible la necesidad de amilantar las cargas de la administración de justicia por la vía de la autorización de un MASC, como lo es el arbitraje en materia tributaria.

Bibliografía

Antonio Aljure Salame. El Contrato Internacional. Ed. Legis. (2011).

- Antonio Berliri. *Principii di Diritto Tributario*. Vol. I y II. Traducción de Eusebio González y Narciso Amorós. Editorial de Derecho Financiero. (1971).
- Alberto Múnera Cabas & Alfonso Ángel de La Torre. *Proceso Contencioso Administrativo Tributario Colombiano*. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Nomos. (2008).
- Cesar García Novoa. *Mecanismos Alternativos para la Resolución de Controversias Tributarias*. Su introducción en el Derecho Español. Ponencia Nacional para el congreso de Caserta en Università Degli Studi di Roma “La Sapienza”. (2002).
- Constitución Política de Colombia [Const.] Arts.189 numeral 20. Julio 7 de 1991 (Colombia).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-089 de 2001 (M.P. Martha Victoria Sáchica: enero de 2001).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-242 de 1997 (M.P. Hernando Herrera Vergara: mayo de 1997).
- Corte Suprema de Justicia. Sala Plena. Sentencia del 26 de mayo de 1969 (M.P. Luis Sarmiento Buitrago; mayo de 1969).
- Decreto 1818 de 1998. [con fuerza de ley]. Por medio del cual se expide el Estatuto de los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos. Septiembre 07 de 1998. D.O. N°. 43380.
- Dino Jarach. *El Hecho Imponible*. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Ed. Abeledo – Perrot. (1982).
- Elsy Alexandra López Rodríguez, Gustavo Alberto Pardo Ardila, Juan Camilo de Bedout Grajales et al. *Análisis Cuantitativo de las Sentencias en Materia Tributaria y Aduanera proferidas por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional año 2014*, en *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera*. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Tomo V. Bogotá. (2015).
- Fernando Hinestrosa Forero. *Derecho Civil Obligaciones*. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2013).
- Fernando Pérez Royo. *El Pago de la Deuda Tributaria*. Revista Española de Derecho Financiero No. 6 de 1975. At. 269.
- Gabriel Elorriaga Pizarik. *Coordinador de Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons. (1996).
- Gabriel Ruan Santos. *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario – Hacia los Acuerdos Procedimentales*. Ed. Anauco. Caracas. (2004).
- Gaceta del Congreso de la República de Colombia No. 132 de 2007.
- Héctor J. Romero Díaz. *Arbitraje Interno e Internacional en Derecho Tributario*. Conferencia sobre la utilización de métodos alternativos de solución de controversias en derecho tributario, Bogotá. (2008)
- Hernando Herrera Mercado. *Propuesta de tipología de los actos administrativos a partir de su doble arbitralidad*. Disponible en: www.arbitrajecomercial.com/bancoconocimiento/p/propuesta_de_tipologia_de_los_actos_administrativos_a_partir_de_su_doble_arbitralidad/propuesta_de_tipologia_de_los_actos_administrativos_a_partir_de_su_doble_arbitralidad.asp?codseccion=1 (20 Octubre, 2017).

- Jaime Orlando Santofimio Gamboa. Tratado de Derecho Administrativo. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2003)
- Jorge Pallares Bossa. Arbitraje, Conciliación y Resolución de Conflictos – Teoría, Técnicas y Legislación. Ed. Leyer. (2003).
- José Juan Ferreiro Lapatza. Los Mecanismos Alternativos para la Solución de Controversias en el Ordenamiento Tributario Español. Ponencia Nacional para el congreso de Caserta en Università Degli Studi di Roma “La Sapienza”. (2002).
- José Juan Ferrero Lapatza. Arbitraje sobre Relaciones Tributarias en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, 263-267. Gabriel Elorriaga Pisarik, Coord., Ed. IEF y Marcial Pons, Madrid. (1996).
- José Osvaldo Casás. Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias. Ed. Ad Hoc. (2003).
- Juan Ramallo Massanet. La Eficacia de la Voluntad de las partes en las Obligaciones Tributarias, en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, 219-247. Gabriel Elorriaga Pisarik, Coord., Ed. IEF-Marcial Pons, Madrid. (1996).
- Julio Benetti Salgar. El arbitraje en el Derecho Colombiano. Segunda Edición. Ed. Temis. (2001).
- Ley 1437 de 2011. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Enero 18 de 2011. D.O. N°47956
- Ley 1563 de 2012. Por medio del cual se expide el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones. Julio 12 de 2012. D.O. N°48489
- Ley 270 de 1996. Estatutaria de la Administración de Justicia. Marzo 07 de 1996. D.O. N° 42745
- Lucy Cruz de Quiñones. El Arbitraje y el Derecho Tributario, en *el contrato de arbitraje*. Pág. 473-489 Ed. Legis y Universidad del Rosario. (2005).
- Marco Gerardo Monroy Cabra. Métodos Alternativos de Solución de Conflictos. Ed. Legis. (1997).
- Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Ed. Temis. (2017).
- Mauricio A. Plazas Vega. El Arbitramento y los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria y su aplicación en Colombia. Ponencia Nacional para el congreso de Caserta en Università Degli Studi di Roma “La Sapienza”. (2002).
- Modelo ILADT para evitar la doble imposición – Modelo Multilateral para Países de América Latina. Ed. ICDT e ILADT.
- Myriam Salcedo Castro. El arbitraje en los contratos concluidos por la administración - Estudio del derecho comparado francés y colombiano. Ed. Universidad del Rosario. (2006).
- Paula Vicente-Arche Coloma. El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta. Ed. Marcial Pons. (2015).
- Roman Seer. Contratos, Transacciones y otros Acuerdos en el Derecho Tributario Alemán, en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, 133-161. Gabriel Elorriaga Pisarik, Coord. Ed. IEF-Marcial Pons, Madrid. (1996).
- Susana Camila Navarrine y Rubén Asorey. El Arbitraje. Ed. La Ley. (1992).

Camilo Alberto Valdés Mora. *El arbitraje en materia tributaria*. Revista Lex. Colegio Nacional de Abogados de Panamá. Enero de 2016.

XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Septiembre 20 al 24 de 2004. Quito, Ecuador.