

## EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

*Rodrigo Ugalde Prieto\**<sup>o</sup>

### RESUMEN

El artículo denominado “El Arbitraje en materia tributaria”, explora las posibilidades de utilización de este método alternativo de solución de conflictos en Chile. Mediante la revisión de la normativa aplicable, el autor busca responder a los principales cuestionamientos que la doctrina tradicionalmente ha esgrimido para vetar su aplicación en nuestro país, de tal manera de contribuir a la discusión académica.

Palabras Clave: Arbitraje. Tributaria.

---

\* Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Católica de Chile con los Premios Tocornal y Montenegro (1981). Abogado. Magíster en Derecho Tributario por la Universidad de Chile (1988). Diplomado en Reforma Procesal Penal por la Universidad Andrés Bello (2003). Profesor de Derecho Tributario Universidad Diego Portales, República 105, Santiago, Chile.

<sup>o</sup> Artículo basado en transcripción de Segunda ponencia con ocasión del Seminario “Métodos alternativos de solución de conflictos tributarios”, Santiago de Chile, 6 de Octubre de 2009 (Organizado por la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales).

## INTRODUCCIÓN

El arbitraje es un tema que presenta algunas particularidades, que hacen necesario partir de los conceptos generales.

El árbitro es un juez nombrado por las partes o por la autoridad judicial, en subsidio, para que resuelva un asunto litigioso.

En nuestro derecho común, el árbitro puede ser: (a) Árbitro de derecho: En este caso el árbitro, tanto en la tramitación como en el pronunciamiento de la sentencia, se debe ajustar a las normas legales que rigen para los jueces ordinarios y dictar su sentencia con sujeción estricta a la ley. (b) Árbitro de carácter mixto: En esta situación, el árbitro también debe dictar su fallo con estricta sujeción a la ley, pero el procedimiento puede substanciar o tramitarse de acuerdo a lo que se establece para el árbitro arbitrador. Al efecto el inciso 2º del artículo 628 del Código de Procedimiento Civil dispone: "Sin embargo, en los casos en que la ley lo permita, podrán concederse al árbitro de derecho facultades de arbitrador, en cuanto al procedimiento, y limitarse al pronunciamiento de la sentencia definitiva la aplicación estricta de la ley"<sup>1</sup>. (c) Árbitro arbitrador: Aquel, fallará obedeciendo a lo que su prudencia y la equidad le dictaren, sin embargo, en sus procedimientos y dictación del fallo guardará las reglas que las partes hayan expresado en el acto constitutivo del compromiso. Si las partes nada

---

<sup>1</sup> Ver también el artículo 223 del Código Orgánico de Tribunales.

han convenido en el acto del compromiso, en la tramitación y en el pronunciamiento del fallo, el árbitro se ajustará a las reglas establecidas en el Código de Procedimiento Civil. Así resulta de los artículos 636 y 640 del Código antes mencionado.

Por lo tanto, en lo que sigue, estudiaremos si esas reglas que el derecho común establece para los árbitros, pueden ser aplicables en materia tributaria.

## I. CUESTIONES GENERALES

### *1.1 Materias que de acuerdo a nuestra legislación pueden ser resueltas por árbitros (art. 227 C.O.T.)*

Se trata, generalmente, de materias de Derecho Comercial, como la liquidación de sociedades, de la sociedad conyugal, de comunidades, la partición de bienes, las cuestiones a que diere lugar la presentación de cuentas de los gerentes y liquidadores de sociedades comerciales y demás juicios sobre cuentas, las diferencias entre socios de una sociedad anónima o de una sociedad colectiva o en comandita comercial, o entre los asociados de una participación y las demás que determinen las leyes. Entre éstas últimas, no están las controversias tributarias. Sin embargo, como se revisará a continuación, las controversias tributarias tampoco están dentro de las materias que no pueden ser sometidas a arbitraje. De este modo, tenemos ya una pauta para empezar a trabajar el tema del arbitraje en materia tributaria, ya que no se trata de materias que no puedan ser sometidas a éste.

### *1.2 Materias que de acuerdo a nuestra*

*legislación no pueden ser sometidas a arbitraje (arts. 229 y 230 C.O.T.)*

La lectura de dichas normas deja en claro que no se encuentran entre aquellas las controversias tributarias, puesto que se indican las siguientes: a) Las cuestiones que versen sobre alimentos; b) Las que versen sobre derecho de pedir separación de bienes entre marido y mujer; c) Las causas criminales; d) Las causas de Policía Local; e) Las causas que se susciten entre un representante legal y su representado; f) Aquellas causas en que debe ser oído el Ministerio Público.

Las materias tributarias no están entre aquellas que expresamente la ley impide que sean resueltas por árbitros. Por lo tanto, bastaría que hubiera una norma de rango legal que señalara que las materias tributarias pueden ser sometidas a arbitraje, para establecer este sistema de resolución de las controversias generadas en este campo, salvo las causas por delitos tributarios (las cuales están comprendidas dentro de las causas criminales que menciona el art. 230 del COT).

## II. EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

### 2.1. Necesidad y Utilidad del Arbitraje

¿Por qué pudiera alguien pedir que se dicte esta ley? Antes de responder esta pregunta, hay que recordar que aquí estamos en un ambiente académico, analizando desde

un punto de vista teórico la situación en comento y brindando sugerencias. Puede pensarse, entonces, que estas no irán más allá. Ello puede ser así pero, recordemos, que también la Reforma Procesal Penal comenzó con sugerencias académicas.

Antes de dar respuesta a tal interrogante, debemos responder dos preguntas más: ¿Cuál sería la razón, entonces, para contemplar el arbitraje en materia tributaria? ¿Por qué la conveniencia de un Arbitraje en materia Tributaria?

Pues bien, considerando que actualmente contamos con tribunales especializados e independientes del Servicio de Impuestos Internos<sup>2</sup>, salvando con ello la gran crítica que se hacía a los tribunales tributarios en Chile, no parecería necesario insistir en un sistema diverso para la decisión de tales controversias. Creemos que, a pesar de eso, igualmente resulta conveniente que exista un sistema de arbitraje en materia tributaria. Ello por varias razones:

1. El volumen de la carga de trabajo que seguramente tendrán los Tribunales Tributarios y Aduaneros ("TTA").

Puede ocurrir que, con el tiempo, los nuevos TTA tengan un volumen de carga de trabajo tan grande que produzca un problema de vulneración de la tutela judicial efectiva, ya que la sobrecarga de trabajo puede provocar demoras, por ejemplo, en la dictación de las sentencias. No es difícil concluir que los contribuyentes litigarán más que antes, por cuanto ya no tendrán internalizada la idea de que no "vale la pena" reclamar ante un organismo que es juez y

<sup>2</sup> Con fecha 27 de Enero de 2009, se publicó la ley N° 20.322, que creó los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros en Chile



parte, como ocurría antes de la creación de estos tribunales independientes. Pues bien, la demora en la resolución de una controversia judicial atenta contra esa garantía de la tutela judicial efectiva de ambas partes del proceso. Digo ambas partes, por cuanto en el nuevo sistema el Servicio de Impuestos Internos es parte, al igual que el contribuyente. Por lo tanto, la demora puede perjudicar tanto al contribuyente como al Servicio, ya que la rápida resolución del conflicto permitirá a la Administración el cobro de los impuestos liquidados. Por otra parte, la eventual demora indudablemente que es más grave para el contribuyente, porque los impuestos reclamados van sufriendo reajustes, intereses del 1,5% mensual y una multa que en los impuestos de retención o recargo puede llegar al 60%. Entonces, en 10 años una deuda tributaria que era de 10 millones se transformó en una de 100 millones de pesos.

2. La complejidad de las normas tributarias.

Es pacífico y hay acuerdo en este tema: Las normas tributarias son complejas y, consecuentemente, también lo son las controversias tributarias.

Un ejemplo de ello lo encontramos en las normas de los artículos 41 A- 41 D de la Ley de la Renta, sobre doble tributación internacional, de las cuales sólo un contado número de especialistas podrían dictar clases sobre ellas o escribir sobre las mismas. Además, dentro de la complejidad de las normas tributarias podemos encontrar, también, el uso de una serie de conceptos que son indeterminados, esto es, que admiten una diversidad semántica, no tienen un significado unívoco, por ejemplo: ¿Qué se entiende por “notoriamente inferior a los corrientes en plaza o las que normalmente

se cobran en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación (Art. 64 del Código Tributario)”

Hace un tiempo tuve el caso de una sociedad anónima cerrada, donde encontré que no había una doctrina del Servicio de Impuestos Internos sobre dicho tipo de acciones. Tuve que solicitar un dictamen, que salió después de un tiempo y, en definitiva, tuve una aclaración del organismo fiscalizador respecto a que significaba dicho concepto tratándose de acciones de sociedades anónimas cerradas, especialmente cuando ellas se vendían a un valor inferior al de su compra. A pesar de tantos años de vigencia del Código Tributario, solamente había claridad respecto a ese concepto cuando se trataba de sociedades anónimas abiertas.

Este ejemplo puede ser trasladado a muchos otros casos y ámbitos. Esta situación, unida a la anterior y a la que se analizará a continuación, hace aconsejable una reforma en la materia, que establezca un sistema de arbitraje (voluntario), que le otorgue a las partes especialidad y celeridad en la resolución de estas controversias.

3. La especialización de los jueces árbitros.

Otra razón que nos mueve a proponer este sistema alternativo, es la especialización de los jueces árbitros. Si bien, no podemos olvidar que los jueces tributarios y aduaneros van a ser especialistas en la materia, ya que prácticamente todos los abogados que han concursado para estos cargos lo son, no hay que olvidar que ellos se harán cargo de Tribunales que, con el tiempo, tendrán un gran volumen de trabajo, especialmente en Santiago y Concepción. Si ello ocurre, esto no les va a permitir tener el tiempo para estudiar a fondo las

causas de mayor complejidad. Por consiguiente, un juez árbitro, con pocas causas y que sea un especialista, podría resolverlos en menor tiempo y dictando sentencias que sirvan como jurisprudencia para otros casos.

## 2.2. Ámbitos de Arbitraje

Esto puede tratarse desde dos perspectivas, a saber:

1. Arbitraje en el ámbito tributario interno: Esto es el referido a las controversias entre el contribuyente y el Estado (Serán las materias de este análisis).
2. Arbitraje en el ámbito tributario internacional: Se refiere a las controversias entre Estados o entre los estados miembros de un Estado Federal (no serán materia de nuestro estudio).

### 2.2.1 Arbitraje en el ámbito tributario interno.

En primer lugar, antes de realizar una propuesta, hay que despejar los cuestionamientos. Porque cuando uno habla del arbitraje en materia tributaria, algunos cuestionan el hecho de que un árbitro resuelva materias propias del derecho público o de orden público.

Sin embargo, la realidad es que cuando se estudian las razones por las cuales se ataca la posibilidad de que hayan árbitros en materia tributaria, se puede concluir que no son razones que tengan una gran fuerza jurídica.

Cuatro, son las que se esgrimen para afir-

mar que no puede haber arbitraje en materia tributaria:

- a) Los tributos son una manifestación de la potestad tributaria.
- b) El principio de legalidad de la imposición de los tributos.
- c) La indisponibilidad del crédito tributario.
- d) La afectación de las facultades de la administración tributaria.

Si se les analiza sin mayor profundidad, se puede llegar a concluir que no es necesario seguir adelante con la idea del arbitraje en materia tributaria, ya que éstas serían razones muy fuertes para opinar en contrario.

Sin embargo, un análisis a fondo de tales cuestionamientos lleva a la conclusión contraria.

#### 2.2.1.1. El arbitraje y la potestad tributaria.

La potestad o poder tributario, es una de las manifestaciones de la soberanía (así como el poder de policía) que permite la creación de prestaciones de derecho público, como son los tributos. En nuestro país, le corresponde al Poder Legislativo, previo mensaje del Poder Ejecutivo. Ahora bien ¿Afecta el arbitraje a esa potestad tributaria?

La verdad es que no, porque no afecta al Estado como creador de la norma tributaria, de la ley que crea un tributo. El arbitraje no va a incidir en que el Poder Ejecutivo envíe más o menos proyectos de ley en materia tributaria al Congreso Nacional, ni en que éste último los apruebe o los rechace. Tampoco afecta a la administración tributaria como titular de las potestades normativas para aplicar en concreto

esas leyes tributarias. La autoridad tributaria las va a seguir teniendo y aplicando. No afecta, el arbitraje, a la administración tributaria como sujeto activo de los derechos y potestades frente a los contribuyentes, porque el arbitraje se radica sólo en el tema de la resolución de la controversia tributaria, es decir, no hay afectación del poder tributario.

En efecto el arbitraje solamente incide en la resolución de las controversias tributarias. En otras palabras, surge en la etapa de la aplicación de la normativa y no de la creación de aquella. Por lo tanto, no existe afectación al poder tributario ni al derecho de exigir el pago de la deuda previamente determinada. De este modo, no existe diferencia entre el arbitraje y el procedimiento ante el juez tributario y aduanero. En ambos, la deuda tributaria no será exigible hasta la resolución de la controversia. En consecuencia, si el Servicio de Impuestos Internos acepta someter la resolución de una controversia tributaria a un árbitro, no afecta el poder de imperio ni el poder tributario del Estado. Tampoco renuncia a su derecho de crédito, sólo somete la controversia a un órgano jurisdiccional diverso.

#### 2.2.1.2. El arbitraje y el principio de legalidad.

Nuevamente, debemos señalar que no es un cuestionamiento que sea correcto jurídicamente. El arbitraje en materia tributaria no afecta el principio de legalidad, tal como lo veremos a continuación.

Este principio nace y se crea en Inglaterra en el año 1215, como una garantía para los contribuyentes frente al Estado,

negando la posibilidad de que existan fuentes extralegales de creación de los tributos. En consecuencia, lo que se buscó en esa época era que la ley fuera la encargada de señalar quién, cuánto y cómo se cobrara a los ciudadanos por concepto de tributos. En consecuencia, el principio de legalidad es una garantía para los contribuyentes (no para el Estado), asegurando a estos que los tributos solamente pueden emanar de la ley.

¿Está garantía impide que una norma sea interpretada por el juez? La respuesta es negativa porque el principio de reserva de ley, es previo a la interpretación y aplicación de ésta a un caso determinado. El principio de reserva de ley aparece en la etapa de creación del tributo. En cambio los sistemas de resolución de controversias actúan posteriormente en la fase de aplicación e interpretación de la norma. Así, el juez (ordinario, especial o arbitral) opera después de creada la ley, cuando ya está siendo aplicada la norma.

De este modo, es posible concluir que si el Servicio de Impuestos Internos tiene la alternativa legal de decidir (junto al contribuyente) de ir a arbitraje, nadie le podría reprochar que está actuando en contra del Estado, por cuanto al hacerlo no está actuando en contra de la garantía de la legalidad, ya que se trata de resolver una controversia relativa a un tributo creado, previamente, por ley.

#### 2.2.1.3. El arbitraje y la indisponibilidad del crédito tributario.

Se sostiene que el crédito tributario es indisponible puesto que no surge de la voluntad de las partes, sino de la ley. Ello es



así, pero la indisponibilidad del crédito tributario que nace de la ley, es un concepto que debemos relacionar con el origen de la obligación tributaria y no con la resolución de una controversia sobre la misma. La esencia de la indisponibilidad, es que la ley no puede otorgar a la administración facultades de disponer de la obligación tributaria, esto es, de los elementos que lo configuran.

Por lo tanto, como el arbitraje es un mecanismo de resolución de controversias, el Servicio de Impuestos Internos, al aceptarlo, no está disponiendo del crédito tributario (ni menos aún renunciando al mismo). Dicho de otro modo: la indisponibilidad no impide a la administración el someter a arbitraje una controversia tributaria.

En consecuencia, el origen de los tributos está en la ley, ésta no le puede otorgar a la Administración facultades para disponer de la obligación tributaria en razón de las normas constitucionales<sup>3</sup>. Pero cuando la administración está sometiendo un asunto a arbitraje, no está disponiendo del crédito ni tampoco renunciando al mismo. Todo lo contrario, está buscado que el juicio tributario se resuelva más rápido. (Sería difícil pensar que cuando la administración tributaria lleva un asunto a arbi-

traje lo hace pensando en perder el litigio). En consecuencia, no existe una razón de fondo para decir que el arbitraje sea contrario a este principio de la indisponibilidad del crédito.

#### 2.2.1.4. El arbitraje y las facultades de la Administración Tributaria.

A este respecto, hay que señalar que la Administración Tributaria se encuentra investida de facultades necesarias para el cumplimiento de sus fines.

Fundamentalmente son las siguientes:

- Facultad de administrar los tributos y fiscalizar el cumplimiento tributario;
- Facultad de interpretar administrativamente las leyes tributarias;
- Facultad de recaudar los tributos;
- Facultad de sancionar las infracciones tributarias.

La promulgación de la Ley que creó los TTA, dotará a nuestra administración tributaria de las facultades que son propias de la misma, es decir, las que hemos resumido precedentemente.

Ninguna de estas facultades, es afectada por un arbitraje, porque no es de la esencia de una administración tributaria el resolver las controversias tributarias. Dicho de otro modo, si la administración tributaria no cuenta con la facultad antes descrita, no deja de ser lo que debiera, un organismo que administra y fiscaliza los tributos y los recauda, aplicando las leyes tributarias. No puede sostenerse que el arbitraje afecta a tales atribuciones.

#### 2.2.1.5 El arbitraje y el agotamiento de la vía previa.

Otra temática relacionada es la posibilidad que la Administración tenga o no (y es bueno que lo tenga en mi opinión), la facultad

<sup>3</sup> Artículos 19 N° 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República.

de conocer de un recurso previo a la reclamación judicial, esto es, un recurso de reposición del contribuyente en contra de los actos administrativos que determinen tributos, para que no lleguen a sede judicial. Esto existe en los Estados Unidos y ahora va regir en nuestro país con la reposición administrativa voluntaria. Esto difiere de la posibilidad de crear un sistema de jueces árbitros, toda vez que tal medida, no afecta el agotamiento de la vía previa. En otras palabras, si fracasamos en la vía previa, en ese momento la Administración y el contribuyente pueden acordar ir a arbitraje.

Es decir, el arbitraje tampoco afecta al agotamiento de la vía previa.

Esta última, debe ser entendida como la posibilidad que le da la ley a la Administración Pública de poder revisar sus actos. Por lo tanto, agotada aquella gestión se puede recurrir a la jurisdicción, sea la del tribunal especial, sea la de un juez árbitro.

Por otra parte, el procedimiento de reclamo ante el tribunal tributario y aduanero tampoco constituye un obstáculo para la implementación del arbitraje en materias tributarias. Perfectamente pueden coexistir ambas vías de solución de las controversias tributarias.

Por todas estas razones, es claro que el arbitraje puede ayudar a descongestionar los TTA, a evitar que se prolongue la situación de incertidumbre que implica una controversia tributaria, a resolver en menor tiempo las mismas (especialmente las de mayor complejidad) y a la creación de jurisprudencia que, junto con la emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sirva de guía para los contribuyentes y para la propia administración tributaria. Por lo expuesto, resulta en beneficio de los con-

tribuyentes y de la propia Administración.

### 2.3 ¿Cómo podría crearse un sistema de jueces árbitros en materia tributaria?

Las bases para su creación podrían ser las que siguen:

1. La materia controvertida: Serían las mismas materias de competencia de los tribunales tributarios y aduaneros, con excepción de los delitos e infracciones tributarias y el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, esto es, de las garantías constitucionales previstas en los números 21, 22 y 24 del artículo 19 de nuestra Carta Fundamental.

Es decir, podría ser materia de arbitraje todo lo relativo a la aplicación y a la interpretación de las leyes tributarias de fondo y a la calificación de los hechos con relevancia tributaria, con las excepciones ya señaladas.

2. Naturaleza del Arbitraje: Debe ser Voluntario, es decir nadie podría ser obligado a someter una controversia a arbitraje, de modo que las partes voluntariamente tendrían que acordar entrar a un arbitraje en vez de someter la controversia al TTA.

3. El arbitraje procedería en la fase de aplicación de la norma tributaria: Esto significa que habría que esperar a que el Servicio de Impuestos Internos determinara la obligación tributaria, es decir, en la generalidad de los casos, que notificara la liquidación de impuestos.

4. El árbitro tendría que ser de Derecho: Ello debería ser así por cuanto se trata de una controversia regida por principios constitucionales como el de la Legalidad,



por lo tanto, el tribunal no podría resolver en base a la prudencia y la equidad.

5. Segunda Instancia: Debería existir la posibilidad de recurrir de apelación en contra de la sentencia definitiva del árbitro. A este respecto cabe recordar la garantía constitucional del derecho a la defensa, que rige – obviamente – para ambas partes. Esto implica que debe existir la posibilidad de alzarse en contra de la sentencia.

La segunda instancia puede ser de dos tipos: a.- Un tribunal arbitral colegiado; b.- La misma Corte de Apelaciones que va a conocer de los recursos de apelación en contra de las sentencias que dicten los jueces tributarios y aduaneros.

Recordemos que en virtud de las modificaciones introducidas por la ley 20.322, en las Cortes de Apelaciones de Santiago, San Miguel, Valparaíso y Concepción se crea una sala especial para conocer de los recursos de apelación que se interpongan en contra de las sentencias dictadas por los jueces tributarios y aduaneros. Esta misma sala especial podría conocer de las apelaciones deducidas en contra de las sentencias pronunciadas por los jueces árbitros.

### III. CONCLUSION

Por todo lo señalado, no existiría una gran dificultad en dictar una ley que permita el arbitraje en materia tributaria en nuestro país.

Al respecto hay experiencia internacional. Podemos citar los siguientes casos:

a) Venezuela: En el año 2001 se introdujo el Capítulo VI del Título VI del Código Orgánico Tributario, denominado “Del Arbitraje Tributario”, en cuyo art. 312 se permite que la administración y los contribuyentes, de mutuo acuerdo, sometan a arbitraje las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con el art. 305. Se puede apreciar que el arbitraje está siempre vinculado con la transacción.

b) Estados Unidos: Existe un sistema alternativo de solución de disputas mediante mediación, que es una etapa previa al arbitraje y el mismo arbitraje. En definitiva, no estamos dando a conocer una propuesta que no tenga sustento en el derecho internacional, lo que sumado a lo señalado en el curso de este trabajo, nos lleva a concluir que nada impide una normativa legal que, expresamente, instaure el arbitraje en materia tributaria.