



Arbitraje tributario en Colombia: una visión desde el derecho portugués*

Tax arbitration in Colombia: a perspective from Portuguese law

Arbitragem tributária na Colômbia: uma perspectiva do direito português

MIGUEL JOSÉ QUINTERO O'MEARA**
CARLOS MARIO SERRANO SERRANO***
LAURA ALEJANDRA RÍOS CARRILLO****
KAREN DANIELA DÍAZ ORTIZ*****

-
- * Investigación vinculada al grupo “Estado, Derecho y Políticas públicas” de la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga. Líder PhD. César Augusto Romero Molina. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n27.05>
- ** Estudiante de derecho de la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga, auxiliar de investigación, autor, participante en concursos nacionales e internacionales y miembro del Observatorio de Hacienda Pública de la misma universidad. Colombiano. Correo: migueljose.quintero@ustabuca.edu.co ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-9113-7899>
- *** Contador público, especialista en Gerencia Tributaria y estudiante de derecho de la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga; auxiliar de investigación y miembro del Observatorio de Hacienda Pública de la misma universidad. Colombiano. Correo: carlos.serrano02@ustabuca.edu.co ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-0879-9624>
- **** Estudiante de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga, auxiliar de investigación, miembro del Observatorio de Hacienda Pública de la misma universidad y joven investigador 2024. Colombiana. Correo: lauraalejandra.rios@ustabuca.edu.co ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-0258-1665>
- ***** Abogada Cum Laude de la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga, estudiante de maestría en Derechos Humanos y Globalización de la Universidad Oberta de Catalunya; autora, investigadora y miembro del Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga. Correo: karendaniela.diaz@ustabuca.edu.co ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-9357-3141>

Resumen

Este artículo de investigación versa sobre una problemática que está inmiscuida en la administración de justicia tributaria y en la congestión judicial de Colombia, sumando a ello todos los problemas que esto acarrea, pero, eso sí, haciendo enfoque en generar una posible solución para evitar el fracaso que han tenido los debates en el Congreso de la República en torno al arbitraje tributario.

Así pues, el objeto de análisis no será solo el proyecto de ley que se ha debatido y, por el contrario, se hará un ejercicio de referentes internacionales con el modelo de Portugal, mismo que lleva más de una década con resultados positivos, como a continuación se explica.

Palabras clave: arbitraje tributario, congestión judicial, administración de justicia, mecanismos alternativos de solución de conflictos, mecanismo recaudatorio.

Abstract

This research article addresses an issue deeply intertwined with the administration of tax justice and judicial congestion in Colombia, along with all the problems these challenges entail. The focus, however, is on proposing a potential solution to avoid the failures that debates in the Congress of the Republic have faced regarding tax arbitration.

Thus, the object of analysis will not be limited to the proposed bill under discussion. Instead, a comparative exercise will be conducted with international benchmarks, particularly the Portuguese model, which has delivered positive results for over a decade, as explained below.

Keywords: tax arbitration, judicial congestion, administration of justice, alternative dispute resolution mechanisms, revenue collection mechanism.

resumo

Este artigo de pesquisa aborda uma problemática profundamente ligada à administração da justiça tributária e à sobrecarga judicial na Colômbia, juntamente com todos os problemas que essas questões acarretam. No entanto, o foco está em propor uma solução potencial para evitar os fracassos que os debates no Congresso da República têm enfrentado em relação à Arbitragem Tributária.

Assim, o objeto de análise não se limitará ao projeto de lei em discussão. Em vez disso, será realizado um exercício comparativo com referências internacionais, especialmente

o modelo português, que há mais de uma década tem apresentado resultados positivos, como explicado a seguir.

Palavras-chave: arbitragem tributária, congestão judicial, administração da justiça, mecanismos alternativos de resolução de disputas, mecanismo de arrecadação de receitas.

Introducción

Colombia tiene un problema con la congestión judicial de la jurisdicción contencioso-administrativa, y no solo en los procesos de la sección tercera del Consejo de Estado, que son litigios sobre la responsabilidad contractual y extracontractual del Estado. Los casos competentes de la sección cuarta, es decir, los de naturaleza fiscal, también se han hecho objeto de este fenómeno que arremete en contra del sistema judicial.

Así, existe una preocupación por la eficiencia de la administración de justicia y el acceso a la misma, y cuestionamientos sobre la posible violación de los derechos de los contribuyentes. Se puede afirmar que es un problema grave, y no solo eso, el propio Consejo de Estado lo sabe, pero es una situación que se sale de las manos de los consejeros, ya que no existe el capital humano disponible. Esto se da por el monopolio de la administración de justicia del Estado en materia tributaria, privando alternativas más eficientes.

Portugal corrió durante mucho tiempo la misma suerte que Colombia en lo que se refiere a la congestión judicial y todos los problemas administrativos y presupuestales que ello acarrea, por lo que hace más de una década se plantearon el uso de mecanismos alternativos de solución de conflictos, como el arbitraje tributario, para sobrellevar todas las dificultades mencionadas.

Su caso es un referente de éxito internacional y de correcta aplicación, lo que supone un ejemplo para la jurisdicción colombiana, ya que ellos han acertado donde nosotros aspiramos a obtener resultados óptimos que nos saquen de la inseguridad jurídica de la mentada congestión judicial.

I. Concepto de arbitraje tributario

“Tradicionalmente, la justicia ha sido impartida exclusivamente por el Poder Judicial. Ese monopolio fue uno de los avances más notables de la civilización moderna” (Hassbún, 1998, p. 27). No obstante, en la actualidad se manifiesta que el poder judicial se ha constituido como un mecanismo jurisdiccional absoluto para la administración de justicia, dejando de lado los demás medios para concretarla.

El sistema en comento, durante décadas, no ha logrado resolver los problemas de justicia eficazmente, sino que ha generado una situación en la que los conflictos en la Hacienda Pública (disminución del recaudo tributario) (Fedesarrollo, 2024) son cada vez menos ineludibles y frecuentes, creando inestabilidad jurídica en el ordenamiento colombiano. Lo anterior ha generado la necesidad de brindar herramientas conforme a los principios

constitucionales, tales como los de economía, celeridad y eficacia sobre las controversias y acerca de la interpretación o aplicación de las leyes fiscales, para proporcionar alternativas viables a los procedimientos judiciales tradicionales en la administración de justicia.

Entonces, se puede decir que el arbitramento tributario se configura como un procedimiento judicial ágil y eficiente para dirimir una controversia en donde las partes defieren y buscan una solución mediante un árbitro en un laudo arbitral (Lozano-Rodríguez, 2023). Sin embargo, antes de adentrarse en un enfoque fiscal, es pertinente desarrollar el concepto de arbitraje de forma concreta desde una perspectiva constitucional.

Tratadistas como Patricio Aylwin Azócar definen el arbitraje como aquel método en que las partes concurren de común acuerdo, o por mandato del legislador, y que se verifica ante tribunales especiales, distintos de los establecidos permanentemente por el Estado, elegidos por los propios interesados o por la autoridad judicial en subsidio o por un tercero en determinadas ocasiones (Azócar, 1958, p.21).

Este instrumento se constituye en un mecanismo que permite acceder a la administración de justicia con la capacidad de un tercero imparcial por voluntad de las partes en conflicto para dirigir dicha disputa, permitiendo también que se emita una resolución vinculante y aceptada por las partes, mejor conocida como “laudo arbitral”.

El Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional de Colombia, Ley 1563 de 2012, define el laudo arbitral como un mecanismo alternativo de solución de conflictos, el cual parte de la premisa de que hay dos partes, las cuales defieren ante una controversia y buscan un árbitro para la solución de una controversia relativa a un asunto de libre disposición o aquellos que la ley autorice.

Adicional a eso, se debe aducir su carácter heterocompositivo¹, el cual se desarrolla en el marco de los principios constitucionales y del derecho tributario, como lo son los de legalidad, igualdad e indisponibilidad del crédito tributario. Ahora, desde la perspectiva constitucional, se encuentra consagrado en el artículo 116 de la Carta Política, el cual prevé que los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley.

De conformidad con lo expuesto, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-431 de 1995, en concordancia con el artículo 116 de la Carta Magna, manifiesta que los árbitros actúan en los términos que

1 La heterocomposición se define como una forma evolucionada e institucional de solución de la conflictiva social e implica la intervención de un tercero ajeno e imparcial al conflicto. Históricamente, en un principio, las partes en conflicto recurrían a la opinión de un tercero que de forma amigable trataba de avenirlos (*Diccionario Jurídico Mexicano*, s.f.).

Adicionalmente, de acuerdo con Pedro Aragonese Alonso, se manifiesta que el tercero llamado para intervenir en el reparto puede ser elegido de dos formas: inmediatamente por los interesados en el mismo o por designación mediata a través de instituciones existentes (Aragonese, 1997).

la ley a quien corresponde determinar: a) los asuntos y la forma en que los particulares pueden administrar justicia en la condición de árbitros; b) los límites y términos en que los árbitros están habilitados para administrar justicia, y c) sus funciones y facultades, que son las mismas que tienen los jueces ordinarios.

Se logra así determinar que su constitución deriva del consentimiento de las partes en conflicto, es decir, que hay un acuerdo de voluntades que surge por iniciativa propia y privada.

Adicional a eso, la Corte Constitucional ha precisado ciertas características relevantes para el desarrollo del arbitraje en Colombia.

FIGURA 1. ELEMENTOS CONSTITUCIONALES DEL ARBITRAMENTO



Fuente: creación propia.

Siguiendo la línea temática, pero enfocada en la hacienda pública, se concibe el arbitraje como forma alternativa de resolución judicial de conflictos en el ámbito fiscal, que persigue tres objetivos principales: i) reforzar la protección efectiva de los derechos e intereses jurídicamente tutelados de los sujetos pasivos, ii) acelerar la resolución de conflictos entre la administración tributaria y el contribuyente y iii) hacer más eficiente la administración de justicia, reduciendo la tramitación de los casos en los tribunales administrativos y tributarios (Decreto 10 de 2011 [con fuerza de ley] de Portugal). Se advierte desde ya que en Colombia no existen jueces tributarios.

Esto permite materializar la eficiencia de las entidades y los contribuyentes y aumentar las expectativas de recaudo, ya que el arbitramento en materia tributaria, según los

fundamentos constitucionales y legales, provoca una resolución más justa y equitativa de los litigios, evitando la saturación del sistema judicial, y refuerza la protección contra la evasión.

II. ¿Por qué es necesario para nuestro ordenamiento jurídico?

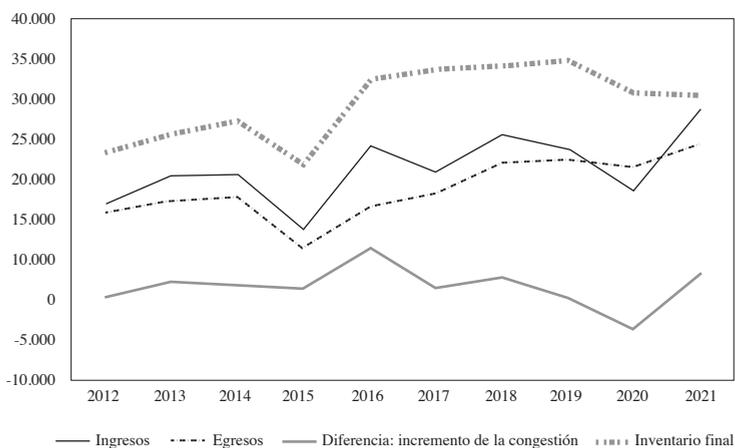
Desde la expedición de la Constitución Política de 1991, el arbitraje en Colombia recibió un blindaje suprallegal desde el desarrollo de la encomienda del Estado a los particulares para arbitrar determinadas controversias (árbitros) en el artículo 116 superior.

No obstante, este no ha sido el único desarrollo en la excepcional procedencia de la asunción de funciones jurisdiccionales por parte de los particulares y en el arbitramento, debido a que en los artículos 8 y 13 de la Ley 270 de 1996 se amplía su propósito para garantizar con efectividad y permanencia la descongestión del aparato de justicia (Lizarazo y Vargas, 2018).

Su desarrollo pasó de los límites de los conflictos transigibles por la reserva de procedencia del arbitramento en Colombia, que se convirtió en el primer obstáculo jurídico para implementar este mecanismo alternativo en temas de la esfera tributaria.

Hoy en día no es secreto, para ningún jurista, la urgencia de una solución para la descongestión del aparato judicial, que supone procesos de hasta ocho años, vulnerando la seguridad jurídica y la confianza del ciudadano en el sistema, ello sin contar las afectaciones al patrimonio público. Así pues, sobre la congestión que acongoja a Colombia hoy en día, la Universidad Externado de Colombia ha plasmado en un artículo, mediante gráficas, la situación previamente mencionada.

FIGURA 2. INVENTARIO FINAL, INGRESOS Y EGRESOS EFECTIVOS EN EL CONSEJO DE ESTADO



Fuente: Ospina (2022).

Esto permite reafirmar la importancia del arbitraje tributario y su implementación inmediata para crear un modelo en el ordenamiento colombiano que descongestione el aparato judicial por la litigiosidad y el desarrollo eficiente en la administración de justicia en entidades como contribuyentes y recaudo.

A. Antecedentes colombianos de arbitraje tributario

En Colombia, el fundamento legal del arbitraje tributario es la Ley 1563 de 2012, denominada “Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional”. En lo referente en el ámbito tributario no hay mecanismos alternativos establecidos para dirimir los conflictos que acarrearán esta área en el ordenamiento colombiano con el fin de obtener la descongestión de la administración de justicia.

Para su desarrollo es inminente hacer un sucinto recorrido de los antecedentes legales que el arbitraje en materia tributaria ha tenido a lo largo de la legislación colombiana.

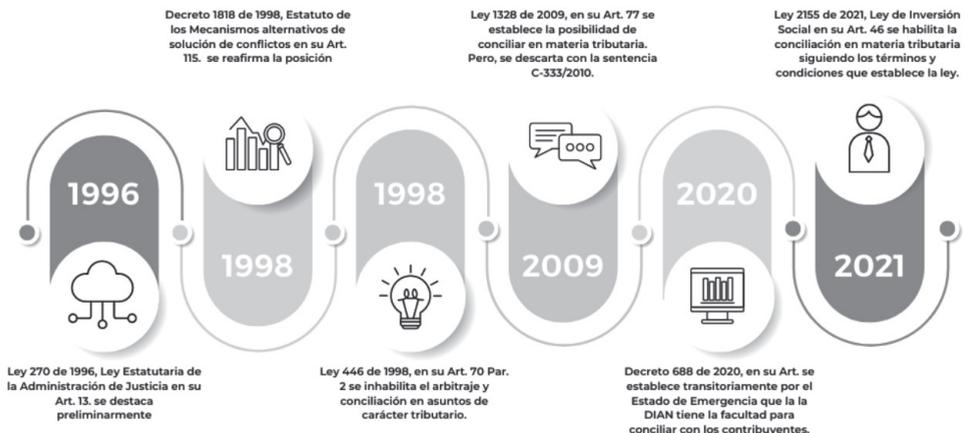
- Ley 270 de 1996, conocida como la Ley Estatutaria de Administración de Justicia. En su artículo 13 destaca preliminarmente la procedencia exclusiva de arbitramento en los asuntos susceptibles de transacción, de conformidad con los procedimientos señalados en la ley.
Esta norma presenta la procedencia 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 Debate (Congreso de la República, 2007).
- Decreto 1818 de 1998, que en su artículo 115 reafirma la posición de la ley previa; sin embargo, no había una especificidad en la que la ley haya regulado la procedencia del arbitramento, sino que simplemente son de libre disposición (Lizarazo y Vargas, 2018).
- Ley 446 de 1998, que en su artículo 70 par. 2 presenta que: “No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario”. No obstante, dicha prohibición no se menciona extendida hacia el arbitraje, por lo cual se puntualiza que es posible la resolución de conflictos de carácter tributario mediante esta modalidad por causa del vacío legal a falta de legislación aplicable (Bonilla y Larrota, 2022).
- Ley 1328 de 2009, que en su artículo 77 establece la posibilidad de conciliación en materia tributaria; sin embargo, se declaró inexecutable en la Sentencia C-333/2010, ya que se vulneran los principios de conectividad en el trámite legislativo, de consecutividad e identidad flexible en el trámite legislativo, autonomía de entidad territorial y unidad de materia (Corte Constitucional. Sentencia C-333 de 2010).
- Decreto 688 de 2020, que declaró la emergencia sanitaria en todo el territorio colombiano, lo cual generó cambios en ciertos aspectos políticos, sociales y jurídicos, por lo que se adoptaron medidas tributarias transitorias en el marco del estado de emergencia.

En el artículo 3 se destina que la conciliación contencioso-administrativa, terminación por mutuo acuerdo y favorabilidad tributaria, sea la que ampare a los contribuyentes, debido a la situación económica que la mayoría de estos pasaban.

Mediante el decreto se faculta a la DIAN para conciliar con los contribuyentes y garantizar el principio de legalidad, seguridad jurídica y las garantías esenciales del contribuyente.

- Ley 2155 de 2021, mejor conocida como la “Ley de inversión social”, se habilita conciliación en materia contenciosa administrativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria en su artículo 46, en el que se faculta a la DIAN para realizar estos procesos de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:
 - i) Haber presentado la demanda antes del 30 de junio de 2021.
 - ii) Que la demanda haya sido admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación ante la administración.
 - iii) Que no exista sentencia o decisión judicial en firme que le ponga fin al respectivo proceso judicial.
 - iv) Adjuntar prueba del pago y de las obligaciones objeto de conciliación, de acuerdo con lo indicado en los incisos anteriores.
 - v) Aportar prueba de pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de conciliación correspondiente al año gravable 2020 o al año gravable 2021.
 - vi) Que la solicitud de conciliación sea presentada ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) hasta el día 31 de marzo de 2022.

FIGURA 3. ELEMENTOS CONSTITUCIONALES DEL ARBITRAMENTO



Fuente: creación propia.

Adicional a esto, Colombia, en el año 2022, suscribió el Convenio de Luxemburgo para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscales. En dicho convenio se trata el tema del arbitraje en casos de mutuo acuerdo, diciendo que, si no es posible solucionar el conflicto mediante esto último, habría que recurrir a laudos arbitrales. La norma supranacional afirma:

Toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso (alguna posible doble imposición contraria al convenio) se someterá a arbitraje si la persona así lo desea por escrito [...] dicha decisión arbitral será vinculante para ambos estados contratantes y se aplicará independientemente de los plazos previstos en las leyes internas de estos Estados (Colombia-Luxemburgo. Convenio, 2022).

Lo anterior deja entrever que Colombia no es y tampoco puede ser ajeno al arbitraje en materia fiscal, dado que todo tratado internacional suscrito por la Nación debe ser respetado y cumplido, ello dado que entra a hacer parte del derecho supranacional², el cual genera un vínculo jurídico similar al de un contrato en el que ambas partes se obligan. Sin embargo, dicho convenio aún sigue a la espera de que la Corte Constitucional haga el control previo de constitucionalidad.

B. Nuevo proyecto de ley en Colombia

El Proyecto de Ley No. 198 de 2023, por el cual se modifican algunos artículos de la Ley 1563 de 2012 y se dictan otras disposiciones, plantea la posibilidad de dirimir los conflictos en asuntos tributarios, aduaneros o cambiarios en los cuales se presenta el arbitraje como un mecanismo alternativo de resolución de dichas situaciones.

El mencionado proyecto de ley tiene por objeto habilitar la posibilidad de someter a juicio arbitral los actos administrativos particulares emitidos por la DIAN que sean objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho (art. 138, Ley 1437 de 2011) (Rodríguez-Navas, 2023). En virtud de esto, se plantea la posibilidad de habilitar dicho mecanismo para resolver disputas tributarias, aduaneras o cambiarias entre los contribuyentes y la DIAN a fin de disminuir la congestión en el sistema judicial y ofrecer soluciones más eficientes para las partes.

Así mismo, los árbitros que hacen parte de estas controversias deben ser especializados en materia tributaria para poder dar una resolución justa y equitativa de los litigios, lo que disminuiría los gastos que se suelen llevar en el proceso ordinario en lo referente al tiempo gastado y las utilidades perdidas cuando se realiza una solución rápida al conflicto tributario: es por eso que es beneficioso para las partes, que son el contribuyente y la DIAN.

2 Se refiere a todos los tratados internacionales que son suscritos por una nación y por ende son vinculantes sin perjuicio del ordenamiento interno, tal y como lo plasman los artículos 26, 27 y 46 de la Convención de Viena.

Esta propuesta prioriza los procesos y las actuaciones de la DIAN para mejorar la eficiencia en la resolución de los conflictos tributarios, precisando que las acciones de la entidad cumplan con el objetivo de luchar contra la evasión desde un estudio de legalidad sobre los actos administrativos objeto de la controversia.

Además, permite cumplir la meta social de estabilidad económica del país, originaria del legislador, y ya que los asuntos tributarios son de interés público requieren la aplicación de los criterios de igualdad, equidad³ y legalidad tributaria, los cuales son concebidos desde la premisa de protección a la seguridad jurídica y limitación al poder impositivo del Estado, con el fin de evitar arbitrariedades y excesos por parte de la administración (Romero *et al.*, 2014).

Para evitar arbitrariedades y excesos, este proyecto busca brindar herramientas a los contribuyentes para que determinen si voluntariamente quieren acceder al arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de conflictos. Lo anterior no elimina ni modifica la posibilidad de que los administrados puedan continuar utilizando el sistema tradicional de administración de justicia.

Adicionalmente, la ley de arbitraje propone que las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho en materia tributaria, aduanera o cambiaria “en procesos de mayor cuantía que sean de competencia de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN se resuelvan en arbitrajes institucionales” (Bejarano, 2024). Es importante que el legislador diseñe un pacto arbitral que respete los principios tutelares de esta institución, como pueden ser la voluntariedad y la habilitación, porque, como se sabe, tiene que superarse la dificultad que encuentra el contribuyente cuando quiere someter libre y voluntariamente sus diferencias tributarias a un arbitraje.

Aplicabilidad: tiene la función de decidir sobre la legalidad de los actos administrativos particulares que se expidan en esta materia, por lo que se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. El surgimiento de la facultad arbitral se fundamenta solamente en el compromiso.
2. El pacto arbitral solo podría ser propuesto por las partes desde la notificación de la demanda hasta antes del fallo de primera instancia, en conflictos tributarios, o desde la citación de la audiencia de conciliación extrajudicial hasta el fallo de primera instancia, en controversias en materia aduanera o cambiaria.

En efecto, sostiene Reyes la idea de implementar el arbitraje en estas controversias para que sean dirimidas en un término no mayor a un año, porque “el proceso en los

3 “Entendiéndose el Principio de Equidad en el sistema tributario como un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión” (Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002).

“Adicionalmente, esta corporación ha diferenciado entre la equidad vertical, entendida como que las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, y la equidad horizontal, desarrollada como que las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual” (Corte Constitucional. Sentencia C-664 del 2009).

tribunales de lo contencioso administrativo y en el Consejo de Estado puede tomar ocho años o incluso más” (Bejarano, 2024). Dura reflexión, pero es la dolorosa realidad: la jurisdicción contencioso-administrativa está colapsada y hoy se comenta que, salvo el despacho de la consejera de Estado, Marta Nubia Velásquez, sus colegas de sección están agobiados por la congestión judicial con los muchos expedientes que esperan decisiones que tardarán años en proferirse (Bejarano, 2024).

La DIAN determina que, si la jurisdicción contencioso-administrativa no funciona y entorpece la solución de controversias tributarias y afecta el recaudo fiscal, el remedio es buscar una justicia que desate los conflictos de mayor cuantía que enfrentan industriales y ciudadanos. No puede suceder que la justicia tarde tantos años en resolver estos litigios, porque no solo se perjudica el erario, sino a los contribuyentes, quienes están pagando la tardanza judicial al asumir condenas por costos de multas y sanciones que crecen con el tiempo.

Hay que partir de que en el proyecto de ley, el mecanismo arbitral a los actos administrativos son de contenido particular de competencia de la DIAN, por lo que se entiende que no sería viable para tributos territoriales. Sin embargo, implementarlo para estos tributos causados en distritos y capitales de departamento traería un beneficio para la descongestión del aparato judicial por la alta litigiosidad, pues el artículo 238 de la Constitución Política de 1991 determina que el facultado para decidir la legalidad de actos administrativos es la jurisdicción de lo contencioso administrativo y esta tiene la facultad de decidir sobre la medida provisional de aquellos actos.

III. Caso de éxito: Portugal

En Latinoamérica, por norma general, el arbitraje tributario sigue siendo un tema novedoso o incluso tabú para las disposiciones constitucionales de algunos países. Sin embargo, se encuentran desde hace varios años algunos ejemplos de éxito dignos de mención; entre estos ejemplos satisfactorios destaca el de Portugal, mismo que será objeto de evaluación en este artículo.

Así pues, mediante el Decreto Ley 10 de 2011 se introduce el arbitraje fiscal al ordenamiento jurídico portugués, conveniente en los casos en los que proceda una nulidad y restablecimiento del acto administrativo tributario

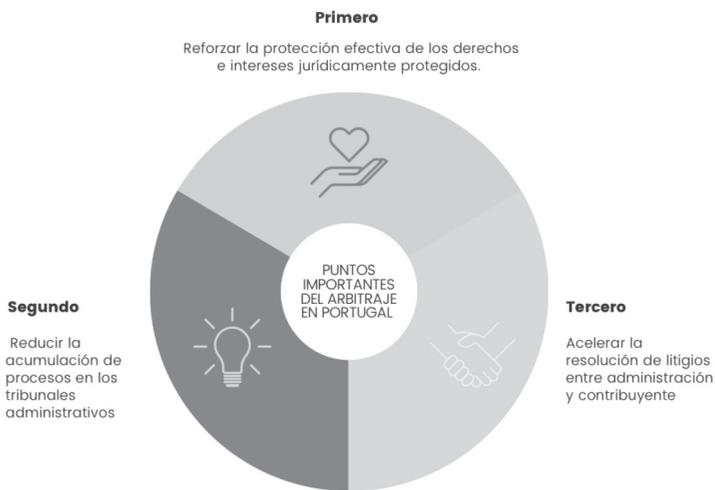
que decreta apreciación de la declaración de ilegalidad de la liquidación de los tributos, de la inversión de los sujetos pasivos, de las retenciones en origen y de los pagos a cuenta, de la declaración de ilegalidad de los actos determinantes de la base imponible y de los actos de fijación de bienes (Portugal, Decreto-Lei No. 10/2011).

En ese mismo orden de ideas, puede afirmarse que el arbitraje en materia tributaria consiste en la reparación de los perjuicios generados por actos administrativos particulares que afecten al patrimonio de personas naturales o jurídicas. Por consiguiente, el proyecto de

ley se encarga de exponer las tres razones fundamentales por las cuales este mecanismo alternativo de solución de conflictos es, no solo posible, sino necesario para que el ordenamiento jurídico tenga un funcionamiento más eficiente y eficaz, ello sin quitarle importancia a las incidencias positivas recaudativas que el mismo brindaría al Estado portugués. Sobre esas incidencias:

Según lo anterior, podemos aseverar que las motivaciones del país europeo en cuestión, tiene una raíz muy similar a las que se presentan actualmente en el Congreso de la República de Colombia en el proyecto de ley que aún se debate en cámara, siendo así que, padecemos de una acumulación en los tribunales administrativos, esta congestión trae como consecuencia inevitable la extensión excesiva de los procesos tributarios, llegando a ser incluso de ocho años.

FIGURA 4. ELEMENTOS CONSTITUCIONALES DEL ARBITRAMENTO



Fuente: creación propia.

Por otro lado, el proyecto de ley de Portugal contiene características que lo hacen particularmente interesante, como puede ser el Consejo de Arbitraje Administrativo, figura que no existe en Colombia y que nace bajo la necesidad de proteger el patrimonio público en estos procesos, por lo cual es mediante este órgano público que se designa a quienes pueden ser los árbitros tributarios; sin embargo, esta no es la única manera de acceder a este medio alternativo de resolución de conflictos.

Por el contrario, existe una alternativa, misma que permite que las propias partes designen un jurista de su gusto. Sin embargo, deben ser tres los sujetos a elegir, uno para

cada parte y otro determinado por los primeros dos, es decir, cada parte tiene su árbitro, y esos mismos tendrán que elegir al que dictará el fallo que dará paso a cosa juzgada sin posibilidad de interponer recurso.

Sobre el anterior método de elección de árbitros, el jurista Francisco Adame Martínez agrega que “por otra parte, está garantizada en todo momento la independencia e imparcialidad de los árbitros, que son designados entre juristas con una experiencia de al menos diez años en materia tributaria” (Martínez, 2024). Detalle que no solo brinda imparcialidad, tal y como afirma el autor, sino que da seguridad al fisco.

Así pues, en el decreto ley que crea este mecanismo alternativo de solución de conflictos, como parte del derecho tributario portugués, se determinan taxativamente cuáles son la jurisdicción de los tribunales arbitrales y la ley aplicable. Más concretamente:

FIGURA 5. JURISDICCIÓN DE LOS TRIBUNALES ARBITRALES DE PORTUGAL



Fuente: creación propia.

Por último, se puede determinar que el arbitraje portugués tiene como metas lograr una descongestión en el sistema judicial, más precisamente en lo que compete al derecho público. Además, aspira a que el sistema que ponga en ejecución esta nueva dinámica de resolución de conflictos y la emisión de sus laudos sean impecables, razón por la cual se creó un Centro de Arbitraje Administrativo que se encargará de nombrar a los abogados encargados de emitir decisiones que derivarán en cosa juzgada.

A. ¿Qué hizo que el modelo de Portugal fuera exitoso?

Previamente fue expuesto que el arbitraje tributario en el país europeo se conforma de un entramado de estrategias jurídicas y de gestión de recursos centradas en hacer que el proceso de solución de conflictos sea lo más eficiente posible y que, a su vez, proteja el patrimonio público, cumpliendo a su vez una función recaudativa. Sin embargo, es necesario puntualizar que ese ánimo de ingresar más dinero a las arcas estatales no es el motivo principal de esta medida.

Así, pues, los datos hablan por sí solos, más concretamente:

Durante 2023 se ha alcanzado el máximo histórico de solicitudes de arbitraje al superarse la cifra de 2.000. Supone un auténtico récord si tenemos en cuenta que en el período comprendido entre el 1 de julio de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2022 fueron presentadas 7.719 solicitudes (Martínez, 2024).

Agregado a ello, hay más datos que refuerzan la idea de que el modelo portugués cuenta con una fórmula ganadora en cuanto a la implementación de esta estrategia de descongestión.

FIGURA 6. ESTADÍSTICAS ESENCIALES SOBRE EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN PORTUGAL



Fuente: creación propia.

Uno de los factores que, a criterio propio, fue determinante para este rotundo éxito es el Centro de Arbitraje Administrativo, mismo que se encarga de la elección de los abogados que serán los que emitan los laudos que versarán sobre el patrimonio público y darán paso a cosa juzgada. La importancia de este órgano estatal radica en que serán juristas diestros en tributos los que se desempeñen en esta labor de ser jueces en los procesos designados en el Decreto Ley No. 10 de 2011; por consiguiente, tanto el objetivo recaudatorio del Estado como el cumplimiento de una correcta economía procesal y la protección del dinero del contribuyente estarían, al menos en teoría, en buenas manos.

Así pues, analizando los datos anteriormente plasmados en la gráfica, se puede inferir que el público objetivo del arbitraje tributario no son las grandes empresas ni casos con cuantías exageradamente altas; todo lo contrario, más de la mitad de los casos están concentrados en el percentil más bajo en cuanto a las cifras objeto de los litigios se refiere.

Por lo tanto, a criterio propio, no es correcto el enfoque del legislador colombiano en promover el uso de este mecanismo de solución de conflictos de manera privativa para cuantías muy grandes, o al menos lo suficientemente elevadas para que muy pocos ciudadanos logren ingresar a este tipo de procesos, puesto que se estaría perdiendo un número importante de personas que podrían acceder a este método para llegar a un acuerdo de manera temprana de sus controversias con la administración pública.

B. Relación entre el proyecto de ley de arbitraje tributario colombiano y el modelo portugués

Contexto y necesidad del arbitraje tributario.

Colombia

- El sistema judicial en Colombia ha demostrado ser efectivo, pero con el tiempo se ha vuelto ineficiente debido a la acumulación de conflictos, particularmente en temas de hacienda pública.
- Se busca brindar herramientas a los contribuyentes para resolver conflictos fiscales de manera rápida y eficaz, alineados con los principios de economía, celeridad y eficacia.
- El arbitraje tributario es visto como un mecanismo alternativo para resolver disputas entre contribuyentes y la administración tributaria, agilizando los procesos y descongestionando los tribunales administrativos y tributarios.

Portugal

- Portugal introdujo el arbitraje fiscal mediante el Decreto Ley No. 10 de 2011, buscando reparar perjuicios causados por actos administrativos tributarios y aumentar la eficiencia en la resolución de conflictos fiscales.

- El sistema de arbitraje en Portugal busca principalmente descongestionar los tribunales administrativos y acelerar la resolución de conflictos tributarios.

Marco legal y procedimiento.

Colombia

- El arbitraje está regulado por la Ley 1563 de 2012 (Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional), que define el arbitraje como un mecanismo alternativo de resolución de conflictos, regido por principios como imparcialidad, idoneidad, celeridad, igualdad, oralidad, publicidad y contradicción.
- El Proyecto de Ley No. 198 de 2023 propone modificar artículos de la Ley 1563 de 2012 para permitir el arbitraje en asuntos tributarios, aduaneros o cambiarios. Este proyecto busca disminuir la congestión judicial y ofrecer soluciones más rápidas y eficientes.
- El arbitraje en Colombia se propone para resolver actos administrativos particulares emitidos por la DIAN, bajo la premisa de lograr una resolución en un término no mayor a un año.

Portugal

- En Portugal, el arbitraje tributario es regulado por el Decreto Ley No. 10 de 2011, que permite la nulidad y restablecimiento de actos administrativos tributarios.
- El sistema portugués incluye un Consejo de Arbitraje Administrativo que designa a los árbitros, asegurando que sean juristas especializados en materia tributaria.
- Las partes pueden también designar sus propios árbitros, creando un panel de tres árbitros para resolver la disputa, con el fallo final siendo vinculante y sin posibilidad de recurso.

Características y funcionalidad.

Colombia

- El arbitraje tributario en Colombia busca resolver disputas tributarias de manera eficiente, protegiendo los derechos de los contribuyentes y mejorando la eficiencia en la administración de justicia.
- El nuevo proyecto de ley enfatiza la necesidad de que los árbitros sean especializados en materia tributaria para garantizar resoluciones justas y equitativas.
- La DIAN juega un papel central en la implementación del arbitraje, con un enfoque que reduzca la congestión judicial y mejore el recaudo fiscal.

- En Colombia el arbitraje en el ámbito público solo se realiza en la contratación estatal, lo cual ha mermado la congestión en la jurisdicción de lo contencioso administrativo. De tal forma, al aplicar el arbitraje tributario se descongestionarán juzgados, tribunales y las secciones tercera y cuarta del Consejo de Estado, lo que ofrecería celeridad en la resolución de conflictos de carácter tributario.

Portugal

- Portugal ha implementado con éxito el arbitraje tributario, alcanzando un récord de solicitudes y demostrando la eficiencia del sistema.
- El sistema portugués se destaca por el Consejo de Arbitraje Administrativo y la flexibilidad en la elección de árbitros, que garantiza la imparcialidad y la especialización en derecho tributario.
- El arbitraje en Portugal se enfoca en casos de menor cuantía, permitiendo un acceso más amplio a los contribuyentes y asegurando una resolución más rápida de los conflictos.
- La normativa en Portugal es más específica en lo que se refiere a la aplicabilidad del arbitraje dentro de conflictos de carácter tributario, toda vez que ofrece formas de aplicabilidad y de gestión de los conflictos de los contribuyentes con la administración de recaudo.

Éxitos y desafíos.

Colombia

- La propuesta de arbitraje tributario en Colombia aún está en desarrollo y enfrenta desafíos en términos de aceptación y de implementación efectiva.
- Es crucial diseñar un pacto arbitral que respete los principios de voluntariedad y habilitación para que los contribuyentes opten libremente por este mecanismo.
- La congestión judicial y la necesidad de mejorar la eficiencia en la resolución de conflictos tributarios son los principales impulsores de esta propuesta.
- La regulación del arbitraje en materia tributaria debe ser más específica en lo concerniente a la elección de árbitros, procedimientos y qué tipo de arbitraje se aplicará en los conflictos de carácter tributario.

Portugal

- El éxito del arbitraje tributario en Portugal se refleja en el aumento de solicitudes y la rapidez en la resolución de disputas.
- La creación del Centro de Arbitraje Administrativo y la especialización de los árbitros han sido factores clave en el éxito del sistema.

- La inclusión de casos de menor cuantía ha permitido un acceso más amplio y ha contribuido significativamente a la descongestión judicial.

El análisis previo permite destacar los criterios pertinentes para establecer el arbitraje tributario en pro de dirimir los conflictos fiscales de forma eficaz y ágil. Desde el referente internacional se logra observar que su enfoque, base angular del éxito, es la de descongestionar los tribunales y acelerar la resolución de conflictos fiscales, dando lugar a un modelo idóneo conforme a la transparencia en la gestión de los recursos y la correcta aplicación de la administración de justicia.

Punto que, al estudiarlo desde el proyecto de ley, vislumbra un enfoque desde un marco cuyo ánimo es el de aumentar las ganancias del recaudo fiscal, pese a que el fin es el de agilizar y mejorar la eficiencia en la resolución de estas disputas, en comparación con los procedimientos judiciales convencionales.

El legislador colombiano para la implementación de este nuevo modelo en el ordenamiento jurídico debe partir de la referencia de la experiencia portuguesa para crear un sistema flexible, especializado y con una gestión eficiente de los conflictos tributarios, de conformidad con las necesidades de los contribuyentes.

En este mismo sentido, España está analizando el modelo portugués, debido a su éxito en la consolidación del principio de justicia tributaria, dado que este promueve una mejor relación y cooperación entre el contribuyente y la administración tributaria, ocasionando que esta última se muestre cooperadora con los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, siguiendo modelos que han resultado muy fructíferos en los países más avanzados de nuestro entorno, acelerando la resolución de conflictos judiciales mediante mecanismos de resolución alternativa de litigios tributarios (arbitraje tributario o mediación) siguiendo los ejemplos de nuestro entorno (Reino Unido, Portugal, Bélgica) (Chico de la Cámara *et al.*, 2015).

Conclusiones

La implementación del arbitraje tributario en Colombia tiene claras afectaciones positivas que fueron mencionadas y profundizadas a lo largo del texto, como lo pueden ser la descongestión judicial y el hipotético beneficio recaudatorio que la DIAN menciona que puede obtener por su tasa de litigios fallados a favor. Sin embargo, sigue sin estar al nivel de Portugal.

El país europeo tiene una ventaja que hace que destaque en diversos aspectos frente a la propuesta colombiana: su enfoque. Este establece el arbitraje tributario como un mecanismo destinado a un público amplio que pueda acceder a él. La mayoría de los casos resueltos mediante laudos arbitrales en Portugal corresponde a menores cuantías, contrario a la perspectiva del legislador en Colombia.

El principal problema en la legislación colombiana es que tiene su mirada fija en las mayores cuantías, es decir, solo aquellos casos que alcancen una suma de dinero considerable

podrán ser sujetos de arbitraje. Esto reduce enormemente los procesos beneficiados por este mecanismo, tirando por la borda la idea de una descongestión judicial, ya que es imposible lograrla si solo un porcentaje ínfimo de los casos serán objeto de laudos arbitrales.

Por otro lado, Portugal cuenta con un órgano especialmente encargado de la elección de los árbitros que toman decisiones frente al patrimonio estatal, protegiendo así este mismo de un gasto innecesario ocasionado por la resolución del litigio, aspecto que, por cierto, no existe en el proyecto de ley colombiano.

En síntesis, las diferencias en los enfoques y regulaciones entre Colombia y Portugal son claras. La especialización y flexibilidad del sistema portugués, su enfoque en casos de menor cuantía y la existencia de un órgano dedicado a la elección de árbitros destacan frente a la propuesta colombiana, que aún enfrenta desafíos significativos. No obstante, la experiencia positiva de Portugal sugiere que la implementación adecuada de un sistema de arbitraje tributario en Colombia podría replicar beneficios importantes, como la mejora en la eficiencia judicial y el incremento en el recaudo fiscal.

NOTA: El proyecto de ley no fue aprobado por el Congreso de la República. Estamos atentos a que el arbitraje tributario vuelva a ser debate en el legislador para enviar recomendaciones.

Referencias

- Ámbito Jurídico (2024). Arbitraje Tributario. *Ámbito Jurídico*. <https://www.ambitojuridico.com>.
- Aragoneses, P. (1997). Introducción. En: *Proceso y derecho procesal*. Editoriales de Derecho Reunidas Edersa.
- Azócar, P.A. (1958). *El juicio arbitral*. Editorial Jurídica de Chile, 21.
- Bejarano, R. (2024). Arbitraje Tributario. *Ámbito Jurídico*. <https://www.ambitojuridico.com>
- Bonilla, C. y Larrota, D. (2022). *Cláusulas de arbitraje suscritas por la República de Colombia para la solución de controversias sobre la doble imposición internacional*. Universidad Santo Tomás.
- Chico de la Cámara, P.; Espejo, I.; García, C.; Martínez, J.G.; Rozas, J.A. y Serrano, A. (2015). Una propuesta para la implementación de medidas alternativas. Documento *Scribd*. <https://es.scribd.com/document/577141146/Dialnet-UnaPropuestaParaLaImplementacionDeMedidasAlternati-568074>.

- Colombia-Luxemburgo. Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y prevenir la evasión fiscal. Bogotá, 10 de febrero de 2022.
- Congreso de la República de Colombia (2007). *Gaceta del Congreso de la República*, (132).
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1969). Viena, Naciones Unidas, 1969, A/CONF.39/27, 23 de mayo de 1969.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-431 de 1995. Proceso No. D-870. M.P. Hernando Herrera Vergara. 28 de septiembre de 1995. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/C-431-95.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-333 de 2010. Proceso D-7885, M.P. Nilson Pinilla Pinilla, 12 de mayo de 2010.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-734 de 2002. Proceso D-3943, M.P. Álvaro Tafur Galvis, 11 de septiembre de 2002.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-664 de 2009. 16 de abril de 2009. Proceso D-7642. M.P. Clara Inés Vargas H.
- Decreto Legislativo 688 de 2020 [Presidencia de la República]. Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica. *Diario Oficial* No. 51322. 22 de mayo de 2020. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=93329>
- Diccionario Jurídico Mexicano* (s.f.). Heterocomposición. <http://diccionariojuridico.mx/definicion/heterocomposicion/>
- Fedesarrollo (2024). Es preocupante la disminución del 10,3% en el recaudo tributario. Fedesarrollo. <https://fedesarrollo.org.co/noticias/fedesarrollo-recaudo-tributario-cayo-103%25-el-mas-bajo-desde-2010>.
- Hasbún, J.A. (1998). *El arbitraje y otros mecanismos alternativos como medios para mejorar la resolución de conflictos patrimoniales en Costa Rica* [tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho]. Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica.

- Ley 1563 de 2012. Por medio de la cual se expide el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones, 26 de julio de 2012. *D.O.* No. 48489. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6548#:~:text=Expide%20la%20Ley%20Estatutaria%20de,las%20jurisdicciones%20y%20altas%20Cortes>.
- Ley 270 de 1996. Estatutaria de la Administración de Justicia. 7 de marzo de 1996. *D.O.* No. 42745, art. 13. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6548#:~:text=Expide%20la%20Ley%20Estatutaria%20de,las%20jurisdicciones%20y%20altas%20Cortes> [consultado el 1 de junio de 2024].
- Ley 2155 de 2021. Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones. 14 de septiembre de 2021, *D.O.* No. 51797.
- Lizarazo, S. y Vargas, M. (2018). Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 78, 229.
- Lozano-Rodríguez, E. (2023). *Arbitraje tributario en Latinoamérica: pasado, presente y prospectiva*. Ediciones Uniandes.
- Martínez, F.A. (2024). *El arbitraje en materia tributaria en Portugal: un modelo a considerar de justicia rápida*. Taxlandia. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-arbitraje-en-materia-tributaria-en-portugal-un-modelo-a-considerar-de-justicia-rapida>
- Ospina, A.F. (Ed.) (2022). *Horizontes del contencioso administrativo. Tomo II. El contencioso administrativo judicial*. Universidad Externado de Colombia. <https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/64c1747a-f170-4a03-9739-d8869f6b28a2/content>
- Portugal. Decreto-Lei n.º 10/2011 [con fuerza de ley]. Lisboa, *Diário da República*, 2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei No. 3-B/2010, de 28 de abril, 20 de enero de 2011, D.R. No. 14/2011, serie I de 2011-01-20. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/10-2011-280904>
- Rodríguez-Navas, J.E. (2023). *Comentarios al proyecto de ley 198 de 2023 (Senado) “Por la cual se modifican algunos artículos de la Ley 1563 de 2012 y se dictan otras disposiciones”*. Consejo de Estado.

Romero, C.A., Grass, Y.C. y García, X.C. (2014). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *DIXI*, 15(17), 67-77. <https://doi.org/10.16925/di.v15i17.640>

Artículo recibido el 10 de diciembre de 2024.

Aprobado por par 1 el 11 de febrero de 2025.

Aprobado por par 2 el 28 de enero de 2025.