

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

COLEGIO DE JURISPRUDENCIA

LA APLICACIÓN DEL ARBITRAJE INTERNO EN MATERIA
TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

Hernán Rodrigo Batallas Gómez

Tesina para la obtención del Título de Abogado

Quito

16 de diciembre de 2005

© **Derechos de autor**

Hernán Rodrigo Batallas Gómez

2005

RESUMEN

El arbitraje, doctrinariamente se lo interpreta como un mecanismo a través del cual se consigue la solución de un conflicto, así mismo la Ley de arbitraje y Mediación destaca el hecho de que este mecanismo resuelve únicamente conflictos susceptibles de transacción. Esta última característica, conduce a la equivocada apreciación de considerar de manera general al derecho público como materia no transable, restando toda posibilidad de aplicar la vía de arbitraje.

Siendo el derecho tributario una rama del derecho público y por ende susceptible de la errónea apreciación ya señalada, pretendo, a través de un profundo análisis sobre el tema, demostrar la total viabilidad que tiene el arbitraje en materia tributaria, partiendo del hecho de que existen múltiples factores o áreas en dicha rama en las que la negociación, el acuerdo y la discrecionalidad, son medios para llegar a un acuerdo entre contribuyente y Estado.

A través de esta tesina, pretendo analizar y descubrir la plena aplicabilidad que tiene el arbitraje en la resolución de los conflictos tributarios, para lo cual desarrollaré mi trabajo me referiré a la figura del arbitraje tributario donde sustentaré su perfecta aplicabilidad en nuestro país de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico y a los principios jurídicos fundamentales que en él se reflejan, de igual manera me referiré a la naturaleza, características, objetivos y los beneficios que el arbitraje tributario puede otorgar tanto a la administración como al sujeto pasivo, así mismo, analizaré y debatiré las principales posturas que se oponen al arbitraje tributario. Una vez que haya sustentado la posibilidad de ver al arbitraje como un medio alternativo en la solución de conflictos tributarios, me referiré a las cualidades y características con las que este deberá contar con el fin de introducirlo en nuestro ordenamiento jurídico.

ABSTRACT

In terms of doctrine arbitration is interpreted as a mechanism through which a solution to conflict is obtained. Thus, the Law of Arbitration and Mediation highlights the fact that this mechanism resolves solely the conflicts subject to settlement. This latter characteristic leads to the erroneous appreciation of considering that public law in general is not negotiable, removing all possibility of applying arbitration.

Since tax law is part of public law and thus is subject to the aforementioned erroneous appreciation, I will attempt to demonstrate through a deep analysis, the total viability of arbitration in tax matters, starting from the fact that there are multiple factors or areas in which negotiation, agreements and discretion are means to reach an agreement between the taxpayer and the State.

In this paper I will attempt to analyze and discover the full applicability arbitration has in resolving tax conflicts and towards this end I will develop my work and will refer to the figure of tax arbitration where I will sustain its perfect applicability in our country in accordance with our legal organization and the fundamental legal principles reflected in it. Likewise, I will refer to nature, characteristics and benefits which tax arbitration may grant both, administration and taxpayer. Also, I will analyze and debate the main opposing positions. Once I have sustained the possibility of seeing arbitration as an alternative measure in solving tax conflicts, I will refer to the qualities and characteristics it must have in order to introduce it into our legal organization.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	
EL DERECHO TRIBUTARIO	4
I.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	4
I.1.A. Elementos de la obligación tributaria	6
1. Sujetos de la obligación tributaria	6
2. El objeto en la obligación tributaria	8
3. Causa de la obligación tributaria	9
I.1.B. Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria	9
1. Hecho generador	9
2. Las exenciones	10
3. Extinción de la obligación tributaria	11
I.2 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	13
I.2.A. Administración Tributaria Central	14
I.2.B. Administración Tributaria Seccional	14
I.2.C. Administración Tributaria de excepción	15
I.2.D. Las facultades de la Administración Tributaria	16
1. Facultad Reglamentaria	17
2. Facultad Determinadora	18
3. Facultad Resolutiva	19
4. Facultad Sancionadora	21
5. Facultad Recaudadora	21
I.3 LA RELACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	23
I.4 LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA	26
I.4.A. Procedimiento administrativo	28

1. Reclamaciones	28
2. Recursos administrativos	29
I.4.B. Procedimiento Contencioso Tributario	31
1. Acciones de Impugnación	32
2. Acciones directas	33
CAPITULO II	
EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA	36
II.1. ORIGEN Y NATURALEZA JURÍDICA DEL ARBITRAJE	37
II.1.A. Naturaleza jurídica y definición del arbitraje	37
II. 2. LAS ENTIDADES PÚBLICAS FRENTE AL ARBITRAJE EN EL ECUADOR	40
II.3. CONSIDERACIONES A FAVOR DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO	42
II.3.A. Ventajas en relación al sistema judicial	42
II.3.B. Ventajas procedimentales	44
II.3.C. Ventajas en los resultados obtenidos	44
II.4. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO FRENTE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO	46
II.4.A. Principio de legalidad	47
II.4.B. La indisponibilidad del crédito tributario	50
II.5. LA MATERIA TRIBUTARIA ¿ES SUSCEPTIBLE DE TRANSACCIÓN?	52
II.5.A. Situaciones en el Derecho Tributario susceptibles a ser tratadas en un arbitraje	56
II.5.B. Etapa conflictiva en que puede ser aplicado el arbitraje tributario	59
CAPITULO III	

LA INCORPORACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN LA NORMATIVA ECUATORIANA	62
III.1. EL ARBITRAJE EN EL CONFLICTO DE LA DETERMINACIÓN EN FORMA PRESUNTIVA	63
III.1.A. La determinación tributaria	63
III.1.B. La determinación presuntiva y la susceptibilidad de solucionar sus conflictos mediante arbitraje	65
III.2. CARACTERÍSTICAS DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO	68
III.2.A. Por el modo de resolver	68
III.2.B. Por su formación	69
III.3. LA INSTITUCIONALIZACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO	71
III.3.A. El árbitro como miembro de la institución arbitral tributaria: nombramiento y requisitos	73
1. Reglas éticas del árbitro	74
2. Especialización en la materia	75
3. Imparcialidad o neutralidad en su función	76
III.4. EL PROCEDIMIENTO ARBITRAL TRIBUTARIO	77
III.4.A. El convenio arbitral	78
1. La cláusula compromisoria	78
2. El compromiso arbitral	79
a) La suscripción del compromiso arbitral	81
b) El contenido del compromiso arbitral	81
III.4.B. Las etapas del proceso arbitral tributario	83
1. Demanda y contestación a la demanda	84
2. Audiencia de mediación y sustentación	86
3. Etapa probatoria	87
4. Audiencia de estrados	87
III.4.C. El laudo arbitral tributario	88

1. El contenido del laudo arbitral	88
2. Efectos del laudo arbitral	90
3. La ejecución del laudo arbitral	91
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	93
1. Conclusiones	93
2. Recomendaciones	96
BIBLIOGRAFÍA	101

INTRODUCCIÓN

A inicios del presente siglo nuevas corrientes doctrinarias han surgido en el derecho, figuras revolucionarias e innovadoras que nos permiten hoy en día visualizar el mundo jurídico de distintas maneras, pero siempre en aras de ir evolucionando en beneficio de la colectividad. El arbitraje tributario, sin duda alguna, forma parte de estos nuevos pensamientos, bajo la idea de que su aplicación es ya una realidad y sus beneficios se ven plasmados en la sociedad, considero importante empezar a discutir este tema dentro del país y analizar de manera muy profunda su futura aplicación e introducción en nuestro ordenamiento jurídico.

Considerando algunos factores como el constante avance que está sufriendo el derecho tributario a nivel mundial y en especial en Latinoamérica, gracias al mejor desempeño y capacidad de las Administraciones Tributarias; y por otro lado el aumento en la litigiosidad en materia tributaria frente a la lentitud de la justicia, hacen que nuevas figuras jurídicas como es el caso de los medios alternativos en la resolución de conflictos vayan adquiriendo más campo de participación en lo que se relaciona con el derecho público y en este caso en particular con el derecho tributario y los conflictos que en él se presenten. Prueba de ello es que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario haya considerado en las XXII Jornadas Tributarias del 2004, al arbitraje tributario como un tema crucial a debatir y analizar, para de ahí ir implementándolo en los distintos países cuyos sistemas de administración de justicia sufren una grave crisis.

El arbitraje, doctrinariamente se lo interpreta como un mecanismo a través del cual se consigue la solución de un conflicto, así mismo la Ley de Arbitraje y Mediación destaca el hecho de que este mecanismo resuelve únicamente conflictos susceptibles de transacción. Esta última característica, conduce a la equivocada apreciación de considerar de manera general al derecho público como materia no transable, restando en teoría toda posibilidad de aplicar la vía de arbitraje en materia de carácter público.

Siendo el derecho tributario una rama del derecho público y por ende susceptible de la errónea apreciación ya señalada, pretendo, a través de un profundo análisis sobre el tema, demostrar la total viabilidad que tiene el arbitraje en materia tributaria, partiendo del hecho de que existen múltiples factores o áreas en dicha rama en las que la negociación, el acuerdo y la discrecionalidad por parte de la administración, son medios y factores que permiten llegar a un acuerdo entre el contribuyente y el Estado, y que en ningún momento se está atentando contra los principios tributarios como el de legalidad, y el de indisponibilidad del crédito tributario.

Considero que el rechazar al arbitraje como una vía legal y factible para dar solución a los conflictos tributarios, está perjudicando de manera considerable tanto al contribuyente o responsable como a la Administración Tributaria. Siendo el arbitraje una excelente elección para viabilizar de una manera válida y eficaz la solución de un conflicto, resultaría importante el incorporarlo de manera legal al derecho tributario como una nueva alternativa para dar solución a sus conflictos.

Es por esto que a través de esta tesina, pretendo analizar y descubrir la plena aplicabilidad que tiene el arbitraje en la resolución de los conflictos tributarios, para lo cual desarrollaré mi trabajo en primer lugar, resumiendo de manera clara y precisa los principales elementos y características del derecho tributario de tal manera que el lector vaya descubriendo la importancia del derecho tributario dentro de un Estado y los puntos sustanciales por los cuales el arbitraje puede ser perfectamente aplicable dentro de esta rama del derecho. Posteriormente, en el segundo capítulo, al cual lo considero como el punto principal de la tesina, me referiré a la figura del arbitraje tributario donde sustentaré su perfecta aplicabilidad en nuestro país de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico y a los principios jurídicos fundamentales que en él se reflejan, de igual manera me referiré a la naturaleza, características, objetivos y los beneficios que el arbitraje tributario puede otorgar tanto a la administración como al sujeto pasivo, así mismo, analizaré y debatiré las principales posturas que se oponen al arbitraje tributario. En el tercer y último capítulo, una vez que haya sustentado la posibilidad de ver al arbitraje como un medio alternativo en la solución de conflictos tributarios, me referiré a las cualidades y características con las que este deberá contar con el fin de introducirlo en nuestro ordenamiento jurídico, para lo cual desarrollaré el procedimiento que este deberá seguir, tomando en consideración el proceso arbitral ya existente en la Ley de Arbitraje y Mediación y en las distintas experiencias y ejemplos que el derecho comparado nos pueda dar, como es el caso de Estados Unidos y Venezuela. Para finalizar este capítulo analizaré la figura de la determinación presuntiva como un caso claro y preciso a través del cual la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, podrían resolver las controversias o conflictos que se desprendan de dicha figura por medio del arbitraje tributario.

CAPITULO I

EL DERECHO TRIBUTARIO

Es imprescindible partir de un estudio del derecho tributario, que debe abarcar de manera general y clara sus principales características, elementos y principios, con la finalidad de plantear una base conceptual que permita analizar la aplicabilidad del arbitraje en esta rama del derecho.

De esta manera pretendo a través de este primer capítulo, desarrollar de forma general, aspectos fundamentales para el entendimiento del derecho tributario, es así que he considerado necesario dar inicio con el poder tributario, entendiendo su alcance y los efectos que éste produce, continuando con la Administración Tributaria y su función dentro del derecho tributario, analizando sus facultades y atribuciones, las cuales dan inicio a una relación jurídica entre la administración y el contribuyente. Finalmente, examino los medios tradicionales a través de los cuales los conflictos en materia tributaria son resueltos, lo cual permite tener un panorama claro sobre dichos métodos e ir formando un criterio sobre su validez y eficacia para los intereses de ambas partes.

I.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.-

Puede muy bien considerarse a la obligación tributaria como el centro de toda esta amplia rama del derecho. Tiene su origen en la potestad abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable que tiene el Estado, que se denomina poder tributario o

poder de imposición. Es evidente que esta imposición genera una relación de carácter jurídico entre el Estado y el particular.

El punto central del Derecho Tributario es precisamente el vínculo obligacional en que, por una parte el Estado tiene plena potestad de exigir el pago de un tributo y el particular o sujeto pasivo tiene una obligación de dar, obligación que tiene un carácter tributario de acuerdo con lo que establece el artículo 14 de Código Tributario. Así, se puede entender que la obligación de pago es la principal dentro de esta relación, teniendo como obligaciones secundarias las de carácter administrativo y de formalidades que a la larga ayudan a cumplir con la obligación principal.

Una vez entendida la importancia y alcance jurídico de la obligación tributaria, es importante establecer una definición; al respecto Giuliani Fonrouge, define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.¹

Así mismo, es importante rescatar la definición que da el artículo 14 del Código Tributario, el cual se refiere a la obligación tributaria como el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos.

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Pág. 429.

I.1.A. Elementos de la obligación tributaria.-

Ambas definiciones describen a la perfección lo que es la obligación tributaria, así como ponen de manifiesto sus tres elementos:

1. Los sujetos
2. El objeto
3. La causa

Por su importancia, vale la pena que estos elementos sean materia de un breve análisis.

1. Sujetos de la obligación tributaria.-

En lo referente a los sujetos de la obligación tributaria, tenemos por un lado al Estado en cuyo ejercicio está el poder tributario y por ende actúa como sujeto activo dentro de la relación, esto naturalmente lo hace a través de sus diversas manifestaciones: como órgano central, seccional y como un conjunto de entidades públicas denominadas de excepción, las cual veremos más adelante.

El Código Tributario en el artículo 22, hace una definición del sujeto activo denominado Estado, estableciendo que “sujeto activo es el ente acreedor del tributo”. Sin embargo, hay que tener presente que el sujeto activo además de ser el beneficiario del tributo, es quien se debe encargar de la exigencia y gestión del mismo, es decir que

el Fisco investido de todas sus facultades y potestades deberá actuar dentro de un proceso de cobro para que al final sea éste mismo el beneficiario del tributo.

Por su parte el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica que está sometida al poder tributario del Estado y por ende a cumplir con la prestación fijada por la ley siempre que esta persona sea el realizador del hecho imponible.

En lo referente al sujeto pasivo, las administraciones tributarias, con el afán de lograr un mejor control en la recaudación de los tributos, han creado la figura jurídica del responsable o también llamado sustituto, quienes dadas funciones se ven obligados, por ley, a colaborar con la recaudación de los tributos y su entrega al fisco. Así la primera parte del artículo 23 del Código Tributario señala que “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable”. Sin embargo la figura del responsable va más allá de una simple colaboración, la ley en forma expresa ha establecido responsabilidad solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho del responsable a que el contribuyente devuelva lo pagado. Se podría decir que esta es la principal razón por la que el responsable es también considerado como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Desde un principio he venido hablando del sujeto pasivo como una persona natural o jurídica, que en razón de haber producido el hecho generador o por ser considerada como responsable debe responder al pago del tributo. Sin embargo, la ley

prevé otro tipo de sujetos pasivos que sin ser sujetos como tal, constituyen una unidad económica o patrimonio independiente y autónomo que dadas sus condiciones el fisco ha considerado que podrían perfectamente ser catalogados como una importante fuente en la obtención de tributos siendo entes susceptibles de imposición. Así, la parte final del artículo 23 del Código Tributario señala que se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que contienen personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

2. El objeto en la obligación tributaria.-

Una vez analizados los sujetos de la obligación tributaria, corresponde ahora, analizar el objeto de esta obligación, es decir la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. Al respecto, Giuliani Fonrouge señala claramente que la prestación objeto de la obligación consiste exclusivamente en un dar², de ahí que si existan otro tipo de obligaciones por parte del contribuyente, estas no forman parte de la obligación principal.

Esta obligación de dar que tiene el sujeto pasivo, se refleja especialmente a través de dinero, es decir de una manera pecuniaria. Sin embargo, dado el afán recaudador que posee el Fisco, se acepta que dicho pago se lo haga con bienes o servicios apreciables en dinero.

² Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Pág. 500

3. Causa de la obligación tributaria.-

Finalmente, un último elemento susceptible de análisis dentro de la obligación tributaria es la causa, es decir la razón de ser de la obligación. Muchos juristas y destacados catedráticos de la materia, coinciden en que la obligación tributaria carece de causa ya que la necesidad que tiene un Estado de recaudar dinero de los ciudadanos y con eso cubrir los gastos y otras necesidades más, constituyen en realidad un motivo que adopta un carácter de prejudicial. La obligación tributaria tiene su origen en base al poder tributario del Estado y su satisfacción se da mediante la obediencia de la ley y un pago determinado del tributo, el cual de conformidad con lo que establece la Constitución Política en el artículo 256, formará parte de presupuesto estatal y será utilizado con fines públicos entre los que está el de beneficiar a la sociedad.

I.1.B. Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria.-

1. Hecho generador.-

El Código Tributario en el artículo 15, expresa que el hecho generador nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo. Es decir en el momento en que se produce el hecho generador.

Es necesario por lo tanto, que el hecho generador se encuentre configurado claramente en la ley (reserva de ley) y si el sujeto pasivo se encuentra en tal presupuesto nace para él la obligación tributaria.

Con el fin de que el hecho generador cumpla a plenitud su función de dar origen a la obligación tributaria, es necesario que cuente con los siguientes elementos:

- a) Elemento material u objetivo. - Es la situación de hecho o elemento social que la ley toma en consideración para establecer un tributo.

- b) Elemento personal o subjetivo. - Según Giannini, este elemento es “una relación de hecho, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o materia”³.

- c) Elemento espacial y elemento temporal. - Se refiere al lugar y al tiempo en que nace la obligación tributaria.

- d) Monto del tributo. - Este último elemento se refiere a la suma o valor que el sujeto pasivo está obligado a pagar.

2. Las exenciones.-

Un punto importante de mencionar y al cual me voy a referir brevemente es el de la exención tributaria, el Código Tributario en el artículo 30, se refiere a la exoneración como una dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.

³ Giannini. Teoría general de la tributación Pág. 32

Los casos de exención tributaria son excepciones al principio de generalidad, pues el tratamiento especial se debe a ciertas circunstancias particulares, pero deberá ser la ley en forma expresa la que especifique los requisitos que deben reunir sus beneficiarios, los impuestos a los que se refiere y si la exención es total o parcial, permanente o temporal.

En todos estos casos, si bien hay un hecho generador, la obligación tributaria no llega a configurarse, debido a que así lo ha previsto la ley.

3. Extinción de la obligación tributaria.-

Finalmente, como último tema a tratar en lo referente a la obligación tributaria, está lo de su extinción. El Código Tributario en el artículo 36, señala cinco modos por los cuales se puede extinguir una obligación tributaria, ellos son:

- a) Solución o pago.- Dentro del conjunto de causas de extinción de la obligación tributaria, el pago, es la forma principal y deseada por parte de la Administración Tributaria. Es la prestación de lo que se debe, en este caso, la entrega que hace el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) de una determinada cantidad de dinero al sujeto activo. Así mismo, el pago debe regirse a una serie de reglas que el Código Tributario en el capítulo VI, sección 1a. establece, como es el caso de quién debe hacer el pago, a quién debe ir dirigido este, así como la forma lugar y tiempo de pago.

- b) Compensación.- Es un modo por el cual se extinguen las obligaciones cuando dos partes son deudoras una de otra
- c) Confusión.- Es un modo de extinguir las obligaciones, cuando concurren en la misma persona las calidades de acreedor y deudor, por lo cual de puro derecho opera la confusión extinguiendo la deuda.
- d) Remisión.- Remitir significa condonar o perdonar, en el caso del derecho tributario sería la obligación tributaria incluyendo los intereses y multas que se pudieron originar. Constituye una renuncia voluntaria y generalmente gratuita, que un acreedor, hace de todo o de parte de su derecho contra el deudor. En razón del principio de legalidad, las deudas tributarias sólo podrán condenarse en virtud de una ley expresa, en la cuantía y con los requisitos que en ella se señalen.
- e) Prescripción.- De conformidad con lo que establece nuestra legislación, y de manera más concreta el Código Tributario en el artículo 54, señala que la acción de créditos y sus intereses, así como las multas por incumplimiento de los deberes formales, prescriben en un plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles y, en siete años, desde aquélla en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se hubiere presentado. Para que pueda operar la prescripción, debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio. Finalmente, es importante mencionar que la prescripción se interrumpe por el

reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

Conforme a lo expuesto hasta el presente, la obligación tributaria es una figura jurídica que responde al poder tributario con el que cuenta cada Estado; y una vez analizado cuál es su origen, sus principios, elementos y características, se puede apreciar la importancia de esta peculiar obligación. Tal como lo menciona el jurista Giuliani Fonrouge en su texto “Derecho Financiero” la obligación tributaria que consiste en el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. De ahí radica su importancia e interés de estudio, precisamente en entender el vínculo o conexión que se da entre el Estado y los particulares, siendo el primero un sujeto activo y el último sujeto pasivo de la obligación. Así mismo, esta obligación y el vínculo que crea es fundamental a la hora de analizar la aplicabilidad que tenga el arbitraje interno dentro de los conflictos tributarios en razón a si el objeto en discusión puede ser solucionado por un arbitraje y si las partes son capaces de discutir sus controversias a través de este medio alternativo. Estas inquietudes e interrogantes creadas en razón de la obligación tributaria, serán materia de un análisis profundo en el segundo capítulo.

I.2 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.-

La Administración Tributaria es el órgano encargado de manejar las políticas estatales en materia tributaria que se empleen en el país; y en estricto cumplimiento de

la ley recaudar los fondos que se generen a través de los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora.

Con lo expuesto, cabe señalar que de conformidad con nuestra legislación, la Administración Tributaria se manifiesta de la siguiente manera:

I.2.A. Administración Tributaria Central.-

De conformidad con lo establece el Código Tributario en el artículo 63, la Administración Tributaria Central está presidida por el Presidente de la República quien tiene un control nacional a través del Ministerio de Economía y Finanzas, dicho control lo ejerce por medio de los organismos que la ley establece. Estos organismos son el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

El SRI como principal organismo en materia tributaria, fue creado como una entidad de derecho público, autónoma, con personería jurídica y un patrimonio propio; su función, de conformidad con lo que señala la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley No.2001-41, es recaudar el Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales y finalmente a los Vehículos Motorizados.

I.2.B. Administración Tributaria Seccional.-

El Código Tributario en el artículo 64, se refiere al régimen seccional autónomo conformado por los consejos provinciales y municipales como la Administración

Seccional. En cada caso, son el Prefecto Provincial y el Alcalde del cantón los funcionarios que ejercen control sobre cada Administración Tributaria mediante las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine. La Administración Tributaria Seccional y todos los organismos que la conforman, se rigen por la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

I.2.C. Administración Tributaria de excepción.-

Teniendo como principales organismos tributarios a los de carácter central y seccional, el Código Tributario determina la existencia de una Administración de excepción cuya principal característica es que su gestión corresponde a entidades públicas que no se dedican al área tributaria, pero que sin embargo su propia ley establece tributos que deben ser cobrados por las entidades para su propio beneficio.

Según el artículo 65 del Código Tributario, la administración de estos tributos corresponde a los órganos de estas mismas entidades que señale la ley, y a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.

Como ejemplos de esta Administración de Excepción tenemos a la Superintendencia de Bancos y a la Dirección General de Aviación Civil, las cuales pueden cobrar directamente los tributos establecidos en sus respectivas leyes. Como ejemplo de ello la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero señala en el artículo 185, la facultad de la Superintendencia de Bancos de obtener contribuciones de las entidades que estén sujetas a su vigilancia y control.

De lo anotado, puede observarse el rol primordial que cumple la Administración Tributaria dentro del Derecho Tributario y su fiel ejercicio y cumplimiento, juega un papel importante entre la obligación tributaria y la responsabilidad del sujeto pasivo para cumplirla. Así mismo, es importante reconocer el rol y las funciones de la Administración Tributaria ya que es ella como sujeto de la obligación tributaria quien participa dentro de las controversias que puedan generarse con el sujeto pasivo. Toda la importancia que tiene la Administración Tributaria dentro de un Estado, hace que mi estudio dedique gran parte de su análisis en las funciones y características que dicho organismo pueda tener y de esa manera plantear de forma clara y convincente la posibilidad de que sea parte del proceso arbitral junto con el sujeto pasivo.

I.2.D. Las facultades de la Administración Tributaria.-

La Administración Tributaria, en aras de cumplir con sus funciones, requiere de facultades que le permitan hacerlo. A medida que se vaya analizando cada una de estas, se podrá ir resaltando su importancia, alcances y sobre todo los efectos que producen en el Administrado. Estas facultades son:

1. Facultad Reglamentaria;
2. Facultad Determinadora;
3. Facultad Resolutiva;
4. Facultad Sancionadora;
5. Facultad Recaudadora.

1. Facultad Reglamentaria.-

Se podría decir que la principal función de un reglamento es la de dar aplicabilidad a una ley, así, de acuerdo con nuestra Constitución Política en el artículo 171 numeral 5 y, 228, los reglamentos pueden ser expedidos por el Presidente de la República, así como por los consejos provinciales y consejos municipales, bajo la figura de ordenanzas.

En materia tributaria los reglamentos son de dos clases:

- Reglamentos en estricto sentido jurídico.- Son los que regulan las relaciones tributarias entre el sujeto activo y el sujeto pasivo sea contribuyente o responsable.
- Reglamentos meramente administrativos.- Son los que regulan el funcionamiento interno de la entidad acreedora del tributo.

En relación al alcance de un reglamento, estos no pueden modificar, adicionar, reformar, suspender e incumplir una ley, de igual manera tampoco pueden crear obligaciones impositivas o exenciones que no estén previstas en la norma jerárquicamente superior.

De conformidad con lo que establece el Código Tributario en el artículo 67, la facultad reglamentaria también comprende el hecho de que el Ministerio de Economía y Finanzas y el Servicio de Rentas Internas a través del Ministro y Director General

respectivamente, tengan la competencia para emitir regulaciones, circulares o disposiciones generales, las que pese a no tener un rango de reglamentos, sirven para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de la administración.

2. Facultad Determinadora.-

El Código Tributario en el artículo 87, define a la determinación como el acto o conjunto de actos reglados, realizados por la administración activa, tendentes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación tiene finalidades muy concretas como son el declarar o establecer:

- La existencia del hecho generador
- La base imponible y cuantía del tributo
- El sujeto pasivo de la obligación
- Verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables.

La determinación no siempre llevará a la conclusión de que existe una obligación. En ocasiones, cuando la base imponible sea inferior a la que establece la ley como mínima, en dicho caso se llegará necesariamente a la conclusión de que no existe dicha obligación tributaria.

El Código Tributario establece tres sistemas para llegar a la determinación de la obligación tributaria, estos son:

- a) Por declaración del sujeto pasivo.- Se efectúa a través de la declaración que debe presentarse en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley y los reglamentos señalen.
- b) Por actuación de la Administración Tributaria.- El sujeto activo hace uso de su facultad determinadora de manera directa cuando hace uso de la declaración del sujeto pasivo y la información o datos que posea la administración y de forma presuntiva cuando por falta de declaración por parte del sujeto pasivo, no sea posible la determinación directa.
- c) Determinación mixta.- Como su nombre lo indica, esta forma de determinación la efectúa la administración en base de la información proporcionada por el sujeto pasivo.

3. Facultad Resolutiva.-

Esta facultad nace de una obligación constitucional que tienen las autoridades administrativas designadas por ley para expedir resoluciones motivadas respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso, que sea presentado por un sujeto pasivo o por quien se considere afectado por la actuación de la Administración Tributaria.

Dicha resolución emitida por la autoridad administrativa es un acto contenido en un instrumento de carácter jurídico, el cual puede tener efectos directos o indirectos, generales o particulares hacia el administrado, en el que se niega o se acepta el reclamo, petición, consulta o recurso presentado. En dichas resoluciones deberá estar siempre presente el principio de legalidad, el cual obliga a que el acto sea expedido por el funcionario competente, en la forma y en los plazos señalados por la ley.

De conformidad con lo que señala el Código Tributario en el artículo 81, la resolución que emita la Administración Tributaria debe darse por escrito, dentro del respectivo plazo, deberá referirse a un solo reclamo o solicitud, excepto cuando se han acumulado expedientes y deberá contener dos partes fundamentales, estas son:

- a) Parte considerativa.- En ella se debe examinar los fundamentos de hecho y de derecho del peticionario, las pruebas aportadas y señaladas, así como los fundamentos en que se basa la administración.

- b) Parte Resolutiva.- Esta segunda parte debe contener la decisión que ha tomado la autoridad tributaria, en ella se deberá establecer la aceptación o la negación, sea parcial o total, de la solicitud o reclamo; en caso de imponerse sanciones indicar cuáles son, quién las debe aplicar y quién las debe cumplir, y por último, el interesado deberá ser notificado.

4. Facultad Sancionadora.-

Dentro de las resoluciones expedidas por la autoridad administrativa, en función de la facultad resolutoria, pueden también imponerse sanciones a las infracciones tributarias previstas en la ley. El Código Tributario en el artículo 340, determina que la infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, sancionada con penas establecidas con anterioridad a esa acción.

El Código Tributario determina tres clases de infracciones: Los delitos, si de esa manera los tipifica el Código Tributario o la Ley Orgánica de Aduanas; por otro lado, están las contravenciones las cuales pueden ir dirigidas tanto al administrado como a la administración sobre la violación de normas legales y, finalmente, las faltas reglamentarias que como su nombre lo indica son las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligación general que no están tipificados como delitos o contravenciones.

5. Facultad Recaudadora.-

La facultad recaudadora es vista como la etapa final destinada a obtener los recursos económicos necesarios para de esa manera la Administración Tributaria pueda cumplir con sus fines u objetivos.

La recaudación debe realizarla el sujeto activo, llámese organismo central, seccional o de excepción. La Administración Central puede realizarla a través de sus empleados, funcionarios, jefaturas provinciales de recaudación, los agentes de retención y agentes de percepción tal como lo señala el artículo 28 del Código Tributario y como es el caso de las entidades financieras. En cuanto a los impuestos municipales y provinciales su recaudación se la lleva a cabo en las respectivas tesorerías de dichas entidades.

Una vez analizadas las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria y su importancia a la hora de entablar una relación con el sujeto pasivo, cabe concluir que cada una de las facultades descritas y conceptualizadas conlleva a la administración a entablar una obligación tributaria ya sea por medio de la participación del administrado, por la sola participación de la administración o en una participación conjunta. De igual manera, pueden apreciarse facultades como la reglamentaria y resolutoria en que la participación de la administración es de vital importancia, actuación que en definitiva llega a tener gran incidencia sobre el administrado.

En conclusión, las facultades que la ley otorga a la Administración Tributaria son el fiel reflejo de cómo y hasta dónde deben actuar dichos organismos. Desencadenan una serie de actos en los que el principio de legalidad y la actuación discrecional reglada son la regla general a seguir, pero sin embargo, debemos estar concientes de que la ley no llena todo vacío o regula cada una de las actuaciones de la administración, por lo que la autoridad se ve en la necesidad de actuar bajo una libre discrecionalidad, que si bien es cierto puede mantenerse en los límites del derecho, sin

producir abuso alguno, no resta la posibilidad de que dichas decisiones o actuaciones sean erradas y como tales violatorias de derechos.

El entender la verdadera dimensión e importancia que tienen las facultades de la administración para el derecho tributario y su ejercicio dentro de un Estado, nos permitirá abrir nuevos horizontes doctrinarios e institucionales frente a posiciones equivocadas como la “legalidad absoluta” dentro del derecho público o la “indisponibilidad del tributo⁴” por parte de la Administración Tributaria, criterios y principios que al ser mal interpretados y mal relacionados con las facultades de la administración, obstaculizan nuevas instituciones o figuras dentro del Derecho Tributario como es el caso del arbitraje interno en la resolución de conflictos de la materia.

I.3 LA RELACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.-

Con el fin de comprender la importancia que tiene la relación jurídica tributaria entre ambos sujetos, es indispensable partir de conceptos fundamentales los cuales nos permitirán entender la función de la administración y su rol dentro de un Estado. Debemos entender que el Estado es un organismo con multiplicidad de funciones pero que dentro de ellas organiza y estructura sus actuaciones y rige las relaciones jurídicas que tenga con sus súbditos o ciudadanos, naciendo así el Derecho Público.

⁴ Dicho principio consiste en que la Administración Tributaria no pueda disponer sobre los elementos dispensables del tributo ni pueda negociar o transigir sobre ellos.

Ahora bien, el Derecho Público está dividido en campos o materias jurídicas distintas, dentro de las cuales se encuentra el Derecho Administrativo. Rodolfo Carlos Barra, lo define como “la rama del derecho público que regula el ejercicio externo e interno de la función administrativa, ejercicio que se ve reflejado en sus relaciones con los Administrados y en su propia organización y estructuración interna”⁵, así mismo, Alberto Dromi señala que el Estado administrador es el que ejecuta directa o indirectamente y deja ejecutar prestaciones y servicios públicos.⁶

La Constitución Política a través de su normativa suprema es la encargada de establecer cuales deben ser las funciones de la Administración Pública dentro de las distintas áreas, teniendo entre una de ellas a la Administración Tributaria, la cual haciendo uso de sus facultades se encarga de administrar la materia tributaria dentro del territorio nacional. Esta atribución o potestad constitucional que adquiere un carácter de permanente, irrenunciable, imprescriptible e indelegable, se la denomina Poder Tributario.

Por otra parte se encuentra el contribuyente, quien como su nombre lo indica, es la persona que contribuye con el pago del tributo y que desde la perspectiva de la prestación se lo denomina sujeto pasivo, existiendo entre ambas partes una obligación de carácter personal.

⁵ Barra, Rodolfo Carlos. Tratado de Derecho Administrativo. Pág. 251

⁶ Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Pág. 60

Conforme lo expuesto hasta aquí, la Administración Tributaria, haciendo uso de sus facultades constitucionales y legales, se desenvuelve en el área fiscal y entabla una relación con el administrado o sujeto pasivo, relación que nace de la ley ya que es ésta la que desde un inicio establece los parámetros de actuación y los derechos y obligaciones de ambas partes, dejando en claro que la relación establecida entre el sujeto activo y pasivo es de mutuo control y de mutua participación⁷. Como ejemplo de lo señalado se podría mencionar la posibilidad que tienen ambas partes para cuestionar las actuaciones que cualquiera realice, esto a través de un procedimiento administrativo o judicial claramente regulado, dejando a un lado toda posibilidad de que existan actos de arbitrariedad por un lado o de anarquía por otro.

Por otro lado, Magin Pont califica a la actuación de la administración como de prepotente, donde las relaciones se han llevado a un ambiente de enfrentamiento, antes que de colaboración⁸. Sin embargo, en un intento de mitigar esta realidad fáctica se debe tener presente que las facultades de la Administración Tributaria están limitadas por los derechos de los contribuyentes, y el principio de legalidad existe sólo para proteger estos derechos. Esto para José Vicente Troya, da lugar a una relación mucho más equitativa, en donde no solo cabrían los mecanismos alternativos de resolución de conflictos, sino que ellos impulsarían este equilibrio entre las facultades de la administración y los derechos de los contribuyentes.⁹

⁷ Tulio Rosembuj, catedrático español, dentro de su artículo denominado La resolución alternativa de conflictos tributarios, señala de manera muy precisa que la relación entre a Administración Tributaria y el contribuyente puede fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no puede fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no son relaciones transitorias, fugaces, o en la aplicación de la supremacía discrecional y unilateral. Esta última es la posición del conflicto y la controversia, cuyo final es el procedimiento judicial y la dilación en el cobro de la deuda pretendida o la insolvencia declarada.

⁸ Pont Mestres, Magin. Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario. Pág. 57.

⁹ Troya Jaramillo, José Vicente, Foro No. 3 universidad Andina Simon Bolívar: Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional.

Es evidente que en el afán de mejorar las relaciones existentes entre ambas partes, las nuevas corrientes doctrinarias resaltan la importancia que tiene viabilizar de la mejor manera esta relación, considerando el hecho de que el contribuyente tiene una relación constante y sucesiva con la administración. Así pues, es importante generar un ambiente de cordialidad y cooperación entre ambos sujetos, sin que con esto se quiera atentar contra el poder y la obligación tributaria o contra el principio de legalidad, simplemente se debe entender que la estrecha relación que une a ambas partes, debe estar encaminada a obtener resultados legales y eficaces que den un beneficio mutuo y general. Sobre estas nuevas corrientes doctrinales que buscan mejorar las actividades tributarias e incrementar sus innumerables beneficios, se encuentra la posibilidad de implementar mecanismos alternativos para la solución de conflictos como es el caso del arbitraje, que no sólo sería una posibilidad más para solucionar las controversias que se den en la relación de los sujetos sino que de esta nueva alternativa, se alcanzarían nuevos beneficios nunca antes obtenidos, de los cuales hablaré más adelante.

I.4 LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA.-

La Administración Tributaria dentro de sus facultades y actuaciones tiende a manifestarse de distintas formas y con múltiples finalidades, cumpliendo así su principal objetivo que es el de administrar los ingresos tributarios que un país pueda generar. De conformidad con lo que establece la normativa tributaria a través de los distintos cuerpos legales, la declaración unilateral o comunicación que entabla la

administración con ella misma y con el administrado son de distinta naturaleza y efectos, es así como tenemos el acto administrativo, el cual produce efectos directos e individuales al Administrado, a diferencia del acto normativo que produce efectos jurídicos generales y objetivos, de forma directa. Por otro lado, está el acto de simple administración el cual se genera dentro de la misma institución u otros organismos y que tiene un carácter consultivo o preparatorio de un acto administrativo por lo que no son propiamente impugnables; y finalmente tenemos el hecho administrativo, el cual es visto como una actividad material productora de efectos jurídicos directos o indirectos, ya sea que medie o no una decisión o acto administrativo previo.

Todas estas manifestaciones realizadas por parte de la Administración Tributaria las cuales forman parte de la relación que entabla con el administrado, cuenta con una presunción de legitimidad, lo cual permite su rápida ejecución y efectividad. Sin embargo, la ley en aras de salvaguardar los intereses del administrado y en este caso del sujeto pasivo, ha previsto la posibilidad de que dicha manifestación unilateral carezca de legalidad y legitimidad, yéndose en contra de los intereses del administrado y de los principios tributarios constitucionales que le resguardan. Previniendo dichas posibilidades es que la normativa administrativa y en este caso la tributaria, implanta y regula los procedimientos administrativos y Contencioso Tributario, ambos descritos como medios tradicionales para resolver conflictos y que serán materia del siguiente análisis.

I.4.A. Procedimiento administrativo.-

Teniendo a la competencia como el principal factor dentro del proceso administrativo, de conformidad con lo que señala el Código Tributario en el artículo 75, la competencia administrativa tributaria “es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario”. Cabe así mismo señalar que dicha competencia tiene un carácter irrenunciable y en caso de que la autoridad se considere incompetente para resolver un reclamo, petición, consulta o recurso, deberá remitirlo a la autoridad que sea competente siempre que ésta pertenezca a la misma Administración Tributaria.

En la vía administrativa hay tres tipos de procesos que pueden llevarse adelante por intervención del sujeto pasivo: reclamaciones, recursos y consultas.

1. Reclamaciones.-

Reclamos administrativos son aquellos en los que los contribuyentes, responsables o terceros, dan a conocer a las respectivas administraciones tributarias su inconformidad con un acto administrativo de tipo tributario que lesiona sus derechos, a fin de que el acto sea reformado o extinguido.

De conformidad con lo que señala el artículo 110 del Código Tributario, los contribuyentes, responsables o terceros pueden presentar el reclamo, sea personalmente o por medio de un representante legal, ante la autoridad de la que emanó.

Por principio general, el trámite es de oficio, es decir, la autoridad que por mandato de la ley debe resolver el reclamo, igualmente tiene la obligación de impulsar por su propia iniciativa todo lo que estime necesario a fin de llegar a la verdad y poder dictar la respectiva resolución.

Finalmente está la resolución de la autoridad la cual debe hacerse por escrito, de forma motivada, así como contener las partes considerativa y resolutive.

2. Recursos administrativos.-

De conformidad con lo que establece el Código Tributario en el artículo 132 el recurso administrativo es la impugnación que se hace de una determinada resolución. Así, para que pueda presentarse este recurso, es necesario que exista una resolución concreta y no una simple expectativa. Los recursos para que surtan efecto, es decir para que se pueda obtener un nuevo pronunciamiento sobre el reclamo realizado, deben ser presentados oportunamente dentro de los plazos que la ley señala para cada uno de ellos.

Las resoluciones administrativas, emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos en la vía administrativa:

a) Recurso de Queja.-

Este recurso como su nombre lo indica y en conformidad con lo que señala el Código Tributario en el artículo 217, consiste en la queja que expresa el interesado por la falta de atención de que es objeto.

b) Recurso de Revisión.-

Mediante este recurso de carácter extraordinario las máximas autoridades de las respectivas administraciones tributarias pueden revisar los actos o resoluciones firmes y ejecutoriadas de naturaleza tributaria.

Este recurso, regulado por el artículo 139 del Código Tributario, puede ser iniciado de oficio o puede ser insinuado por toda persona natural o jurídica que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo o una resolución. Este recurso solo cabe en los casos expresamente señalados por la ley.

Este recurso cuenta con las garantías necesarias como es el caso de las pruebas, para poder defender la posición del interesado.

La resolución que se dicta en el recurso de revisión goza de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por lo que no existe la posibilidad de presentar un nuevo recurso en la vía administrativa, quedando por tanto solamente la acción contencioso-tributaria ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Analizados los recursos administrativos, vemos que su procedimiento está dirigido única y exclusivamente dentro del área administrativa desde su inicio hasta la resolución final, teniendo así como principal característica de este método de resolver las controversias tributarias el hecho de que es la propia administración quien resuelve sobre los actos que de ella emanan. Sin embargo, pese a que el procedimiento administrativo cuenta con esta singular y en muchos casos peligrosa característica, la normativa garantiza y protege los derechos de los administrados quienes en este caso son los que inician los procesos.

Estos procedimientos administrativos en los que se busca sobre todo poner un fin al conflicto creado entre la administración y el contribuyente o afectado, es vista para muchos como una vía carente de un debido proceso y que a la larga resultaba en muchos casos una pérdida de tiempo dado el hecho ya mencionado de que la autoridad es juez y parte, tal vez con la excepción de los recursos de reclamo y revisión en la que son las autoridades superiores quienes resuelven el conflicto. Ahora bien, está en manos del administrado decidir si es la vía administrativa la más adecuada para hacer uso de su derecho a reclamar o bien tiene la facultad de acudir directamente a la vía judicial ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

I.4.B. Procedimiento Contencioso Tributario.-

De conformidad con lo que señala el Código Tributario en el artículo 218, el procedimiento contencioso-tributario es el conjunto de actos, etapas y medios que, en la

forma expresamente señalada en la ley, permite al Tribunal Distrital de lo Fiscal resolver las controversias que se suscitan entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, como consecuencia de actos de determinación de obligaciones de carácter tributario.

Los Tribunales Distritales de lo Fiscal son organismos altamente calificados en materia impositiva, tributaria y financiera. Son autónomos en el ejercicio de sus funciones y así mismo pueden actuar como órganos de única instancia, o también como tribunales de recurso jerárquico en los casos de apelación o de nulidad.

En relación con las acciones que pueden seguirse a través de esta vía, el Código Tributario hace referencia a las siguientes:

3. Acciones de Impugnación.-

Estas acciones exigían que necesariamente se agote la vía administrativa, sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley de Modernización del Estado en el artículo 38, ya no es necesario agotar dicha vía para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado, siempre y cuando se ejerza este derecho dentro del término de 90 días. Como su nombre lo indica, estas acciones pretenden modificar los pronunciamientos ya dados por la administración dentro de un proceso administrativo, o la impugnación de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general que se alega están lesionando derechos subjetivos del reclamante.

4. Acciones directas.-

Estas acciones adquirieron dicho nombre para hacer una diferenciación de las de impugnación, en el sentido de que no era necesario agotar previamente la vía administrativa, sin embargo, esta diferenciación se ha perdido dadas las reformas de la Ley de Modernización del Estado ya explicadas. Dentro de estas acciones, entre las más comunes están las de pago indebido y el pago en exceso.

Al ser la materia tributaria o fiscal, considerada como una rama propia dentro del área judicial, naturalmente procede sobre ella el recurso de casación, el cual es presentado ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. Este recurso procede en contra de los autos y sentencias expedidos por cualquiera de las Salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, que ponen fin a los procesos; así como también de las providencias, dictadas para ejecutar sentencias, resuelvan puntos esenciales no controvertidos en el juicio ni decididos en el fallo, o que contradigan lo ejecutoriado.

El procedimiento contencioso tributario, el cual cuenta con las garantías fundamentales de un debido proceso y con los principios procesales originarios del área civil,¹⁰ sin duda alguna es un medio idóneo para resolver las controversias existentes entre la administración y el contribuyente o sujeto pasivo. Sin embargo, no resulta ser el más eficaz a la hora de obtener un resultado conveniente y razonable para ambas partes. Los motivos por los cuales considero que este procedimiento no es del todo eficaz es

¹⁰ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario. Tomo II. Pág. 90.

materia de un futuro análisis, sin embargo, es importante dejar planteado mi criterio al respecto.

Una vez analizados los métodos tradicionales a través de los cuales la administración y el contribuyente resuelven sus controversias, es pertinente concluir que la administración tributaria haciendo uso de sus facultades y atribuciones actúa en múltiples campos y con múltiples efectos directos o indirectos, individuales o generales, los cuales deben cumplir con principios administrativos constitucionales y legales que garanticen su legitimidad y ejecutoriedad. De no acontecer lo señalado, es que la ley ha previsto estas dos vías que dan solución a un conflicto, ambas correctamente reguladas y encaminadas a dar una solución a la controversia, pero que sin embargo dada la existencia de múltiples defectos y desigualdades, las dos alternativas planteadas no alcanzan los fines deseados ni logran los objetivos buscados por las partes.

En conclusión, se ha analizado de manera muy concreta y resumida los elementos más esenciales del derecho tributario. Empezando por la obligación tributaria, las funciones de la Administración Tributaria, su relación con el administrado o contribuyente y los medios tradicionales para la resolución de conflictos en el campo tributario.

Considero importante haber hecho este breve análisis ya que de esta manera se puede entender el campo y materias que abarca el derecho tributario, y a la hora de analizar la aplicabilidad que tenga el arbitraje dentro de esta materia, poder discernir de una mejor manera cuales son los obstáculos doctrinarios y legales por los que este

medio alternativo atraviesa y, de qué forma puede ir cambiando, sin atentar los principios fundamentales del derecho tributario, la idea de que la implementación del arbitraje en esta rama del derecho es totalmente factible y viable.

CAPITULO II

EL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

Ángeles García Frias reflexiona que “La introducción del arbitraje tributario puede considerarse fruto de una evolución pausada y lógica de los ordenamientos tributarios modernos¹¹”. E ahí el desafío de hacer que tan interesante reflexión pueda materializarse en nuestro ordenamiento jurídico y de esa manera gozar de los múltiples beneficios que dicha figura nos brindaría.

Una vez analizados de manera general los principales aspectos y características que rodean al Derecho Tributario, en este segundo capítulo se hablará sobre la aplicabilidad del arbitraje interno en materia tributaria, para lo cual será imprescindible examinar el arbitraje, su naturaleza y principales características, así como su influencia en el Derecho Público ecuatoriano, para a continuación analizar los aspectos positivos que el arbitraje en materia tributaria puede originar en beneficio del sujeto pasivo, de la administración y de la sociedad en general. Posteriormente explicaré los principios de legalidad y de indisponibilidad del tributo, los cuales son argumentados como principales obstáculos para la aplicación del arbitraje en materia tributaria, de igual manera hablaré sobre la posibilidad que tiene la administración de actuar en un proceso arbitral, analizando las materias o áreas de carácter tributario susceptibles de ser analizadas bajo un arbitraje, para finalmente analizar el momento o etapa en que dicho medio alternativo de resolución de conflictos puede ser utilizado.

¹¹ García Frias, Ángeles. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 137.

II.1. ORIGEN Y NATURALEZA JURÍDICA DEL ARBITRAJE.-

El arbitraje tiene su origen desde que el hombre se vio en la necesidad de resolver sus conflictos a través de dos figuras las cuales se conocen como autocomposición y heterocomposición. La primera se entiende como el accionar del individuo de una manera personal y netamente voluntaria para resolver por si mismo un conflicto, mientras que en la heterocomposición es un tercero quien a través de su calidad de autoridad resuelve un conflicto. De esta figura es como nace el proceso judicial y el proceso arbitral, cuyo significado etimológico se deriva de la palabra *adbiter* que a su vez está formada de la proposición *ad* y *arbiter*, que significa tercero que se dirige a dos litigantes para entender sobre su controversia.

II.1.A. Naturaleza jurídica y definición del arbitraje.-

José María Roca afirma que para poder entender a plenitud una institución jurídica, se debe empezar por analizar la naturaleza jurídica que tenga y sin duda, el caso del arbitraje merece un delicado y minucioso análisis en vista de las distintas y contrapuestas teorías que ubican al arbitraje dentro del derecho privado y civil o como una institución jurisdiccional del derecho procesal¹².

Dentro de la doctrina arbitral, tres teorías son las que han predominado y tenido mayor fuerza en su argumentación. En primer lugar se encuentra la Teoría Privatista o Contractualista la cual compara al arbitraje con un contrato privado y es a través del uso

¹² Roca Martínez, José María. Arbitraje e Instituciones Arbitrales. Pág. 37

de la autonomía de la voluntad que las partes pueden suscribir un compromiso arbitral para resolver sus conflictos lejos de lo que implica un sistema judicial. Como segunda teoría está la Jurisdiccionalista, en la cual sus principales defensores comparaban a plenitud el proceso arbitral con el judicial y en función a eso se concluye que el árbitro actúa de manera independiente e imparcial cuya decisión está revestida de un sentido de justicia suficiente como para que adquiriera un carácter jurisdiccional.¹³ Finalmente, como tercera teoría está la Intermedia, la cual como su nombre lo indica maneja ambos criterios de las teorías ya aludidas, donde por un lado se le reconoce al arbitraje un carácter privatista debido a que su origen es pura y netamente voluntario a través de la autonomía de las personas, pero a medida que se va desarrollando este proceso, va adquiriendo un carácter procesal y parcialmente jurisdiccional en vista a que se juzga pero no se hace ejecutar lo juzgado.

Explicadas estas tres teorías clásicas sobre la naturaleza jurídica del arbitraje, me atrevería a decir que ninguna responde o interpreta a plenitud la verdadera naturaleza de este medio alternativo para la solución de conflictos y en parte se debe a que el arbitraje se encuentra en una constante evolución y desarrollo al igual que la sociedad y sus necesidades.

De lo señalado, el arbitraje como medio alternativo para la solución de conflictos, tiene su naturaleza precisamente en buscar justicia y equidad a toda persona que lo requiera y que adopte esta vía, más allá de si su origen se debe a una actuación voluntaria u obligatoria o si puede llegar a compararse plenamente con la actuación de un juez o no.

¹³ Gozáini, Osvaldo A. Formas Alternativas Para la Resolución de Conflictos . Pág. 119

El arbitraje no es puramente privatista porque nuestra legislación le otorga un carácter público al regular en su ley aspectos procedimentales y dar efectos en las resoluciones o laudos que se emitan, pero tampoco es jurisdiccionalista ya que el árbitro no debe ser visto como un funcionario público auxiliar de la justicia capaz de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

En mi opinión, para encontrar la verdadera naturaleza jurídica del arbitraje, es importante partir de su fundamento y finalidad, al respecto José María Roca deja muy claro que el arbitraje desde sus inicios fue un método para buscar justicia y solucionar los conflictos y por ende su fundamento último es el de cumplir con el derecho que tiene toda persona a resolver sus controversias, por lo que el arbitraje no se aleja de los objetivos que tiene la vía judicial¹⁴. Nuestra Constitución Política, pone de manifiesto este hecho al reconocer al arbitraje como un medio alternativo para dar solución a los conflictos, por la simple razón de que es una vía idónea y valedera para encontrar el mismo fin que la justicia estatal.

Por consiguiente, y de acuerdo con Ángeles García Frias, catedrática española, se puede considerar al arbitraje como un equivalente jurisdiccional en que las partes pueden obtener similares resultados y objetivos que con la jurisdicción contenciosa común, eso es la obtención de una decisión al conflicto con todos los efectos de la cosa juzgada¹⁵.

¹⁴ Roca Martínez, José María. Arbitraje e instituciones Arbitrales. Pág. 61

¹⁵ García Frias, Ángeles. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II. Pág. 137.

II. 2. LAS ENTIDADES PÚBLICAS FRENTE AL ARBITRAJE EN EL ECUADOR.-

Una vez comprendida la naturaleza jurídica del arbitraje es importante analizar la aplicabilidad que tiene en el Ecuador y de manera especial con relación a las entidades públicas como es el caso de la Administración Tributaria.

Partiendo del hecho de que nuestra Constitución Política en el artículo 191 reconoce al arbitraje como un medio válido para la resolución de conflictos, se ha venido adoptando esta alternativa cada vez con mayor frecuencia. Para ello existe la ley de arbitraje y mediación la cual se encarga de regular la aplicación y procedimiento de dicha vía.

El arbitraje al igual que otras figuras jurídicas, presenta una diferenciación entre lo público y lo privado, entre lo que se distingue en razón a los sujetos y la materia. En este caso el arbitraje es de Derecho Público cuando la materia sobre la cual radique la controversia sea pública y por ende es el Estado quien actúa como parte dentro del proceso arbitral.

La Ley de Arbitraje y Mediación prevé la existencia de un arbitraje en Derecho Público dentro de su capítulo de capacidad. El artículo 4 dispone que toda persona en capacidad de transigir puede tener acceso al arbitraje; sea natural, jurídica o entidad pública. El propio artículo ya señalado establece los parámetros y condiciones por los cuales el sector público puede someterse a arbitraje. En primer lugar, La entidad pública

deberá firmar un convenio arbitral sea con anterioridad al conflicto o una vez presentado el mismo, en cuyo caso se necesitará el beneplácito del Procurador General del Estado. Así mismo, la ley exige que la relación jurídica sobre la cual nace el convenio arbitral tenga un carácter contractual lo cual permitiría en un principio que la entidad pública tenga capacidad de transigir. Finalmente, se requiere que el convenio arbitral incluya la forma de seleccionar a los árbitros y que este documento sea firmado por el funcionario autorizado para contratar.

De lo señalado, el arbitraje de Derecho Público está contemplado en nuestro país aunque de una manera ambigua y recelosa, sin embargo, la principal característica a resaltar es la relación jurídica contractual que se origina entre ambas partes, lo cual deja a entender que el Estado podrá acceder a un arbitraje cuando actúe frente a un contrato de la administración en el cual el Estado en conjunto con otro sujeto crean un vínculo jurídico en base a una manifestación bilateral de voluntades, determinando recíprocamente atribuciones y obligaciones con efectos jurídicos propios¹⁶.

Considerando la manera en que está regulado y planteado el arbitraje en Derecho Público, se puede ver con claridad la imposibilidad que tiene el administrado y en este caso el sujeto pasivo, para poder acceder junto con la Administración Tributaria a un arbitraje, no solo por las limitaciones que establece el artículo 4 de la Ley de Arbitraje y Mediación, sino por el erróneo lineamiento o criterio de que la entidad pública es incapaz de transigir en materia tributaria, criterio que es seguido por los principios de legalidad e indisponibilidad del tributo, los cuales no se ven afectados, tal como lo

¹⁶ Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Pág. 345

veremos más adelante. Sin embargo, el arbitraje en Derecho Público es una realidad limitada e incompleta, que requiere de modificaciones y nuevos lineamientos para su máxima aplicación.

II.3. CONSIDERACIONES A FAVOR DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO.-

Entendiendo al arbitraje tributario como el compromiso mediante el cual la Administración Tributaria y el administrado encargan a un tribunal altamente especializado en materia tributaria la resolución de las controversias que se presenten, es importante analizar cuales serían las ventajas que las partes procesales y la sociedad en general pueden alcanzar con la adopción de esta figura jurídica.

II.3.A. Ventajas en relación al sistema judicial.-

El arbitraje al igual que el sistema judicial, es un medio a través del cual se busca la solución de conflictos y en consecuencia que las discrepancias surgidas entre las partes sean resueltas. Sin embargo, a pesar de que ambas vías comparten un mismo fin, en las últimas décadas el sistema judicial ha venido atravesando por una crisis estructural, funcional y económica, lo cual ha dado como resultado la decadencia de este sistema estatal; al respecto José María Roca Martínez dice que el hombre frente a situaciones delicadas y angustiosas deberá emprender una búsqueda de soluciones, en este caso la situación de crisis por la que atraviesa la administración de justicia en la

actualidad ha llevado a encontrar soluciones alternativas a la intervención jurisdiccional en la solución de conflictos¹⁷.

Como dato estadístico y a su vez indicador de la saturación en la que se encuentra el sistema judicial particularmente en el área tributaria, en el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Quito se iniciaron 1012 juicios en el año 2004 y en lo que va de este año, desde enero hasta septiembre, se han iniciado 770 juicios. Esto sin duda demuestra un excesivo número de juicios que dan inicio cada año, afectando a la celeridad y diligencia con la que debe manejarse todo proceso contencioso y en este caso en un área tan sensible e importante para el contribuyente y el Estado como la tributaria.

Pero La denominada “Crisis Judicial” va más allá de una enorme sobrecarga de procesos y una lentitud en el manejo de los mismos, sino que visto desde una perspectiva sociológica y procesal puede considerarse que la lentitud del proceso y las trabas que hay en él da como supuesto una negación al derecho constitucional que tiene toda persona a tener una tutela jurídica¹⁸.

De lo anotado, debe considerarse al arbitraje como una vía de ayuda al sistema judicial y su alta congestión en los procesos, así mismo como un modelo que habrá de ser tomado en cuenta para profundizar las reformas del procedimiento judicial y que pueda ser un medio eficaz y garantizador de la justicia.

¹⁷ Roca Martínez, José María. Arbitraje e Instituciones Arbitrales Pág. 25

¹⁸ *Ibidem*, Pág. 26

II.3.B. Ventajas procedimentales.-

La segunda ventaja a ser considerada para el uso del arbitraje en materia tributaria, radica en su procedimiento, aspectos como la celeridad, confidencialidad, especialización en los temas a seguir, mayor participación de las partes en el proceso, economía en recursos materiales y humanos, flexibilidad e intermediación entre las partes y el árbitro, dejan en claro que el arbitraje se maneja bajo principios fundamentales del proceso que se plasman en la realidad y no en letra muerta, como acontece con la mayoría de los procesos judiciales. De esa manera, el arbitraje debe ser visto como un medio garantizador de un resultado justo para las partes a través del respeto al debido proceso.

Los procedimientos por los que el contribuyente debe atravesar para reclamar sus derechos violentados a través de las actuaciones de la administración, en muchos casos carecen de una intermediación y celeridad que permita resolver los conflictos en una manera equitativa, justa y rápida, lo cual no solo perjudica al contribuyente sino también a los intereses y fines de la Administración Tributaria.

II.3.C. Ventajas en los resultados obtenidos.-

Como consecuencia de que el arbitraje sea considerado como un proceso rápido, participativo entre sus sujetos y bajo una especialización en la materia de conflicto, los resultados que pueden obtenerse a través de esta vía alternativa representan sin duda alguna una de sus mayores ventajas. Teniendo en claro que la materia tributaria tiene un

carácter netamente económico al igual que todo conflicto que se presente en dicha materia, es importante que el medio por el cual se busca su solución sea el más idóneo y eficaz, es decir que a través del proceso adoptado se obtengan los resultados deseados por las partes para dar fin a un conflicto y que exista las garantías necesarias para que dichos resultados puedan ser alcanzados. En este caso, el proceso judicial y el arbitraje son medios idóneos para poner fin a un conflicto tributario, sin embargo las diversas falencias, trabas y la falta de aplicación de los principios procesales fundamentales, hacen del proceso judicial un medio poco eficaz pues si bien es cierto al final se obtiene un resultado a través de la sentencia, ésta en gran parte de los casos no logra compensar las pérdidas que haya sufrido el afectado ni otorga beneficio alguno a quien por ley lo merecía. Al contrario del proceso judicial, el arbitraje si otorga resultados eficaces los cuales pueden ser aprovechados al máximo por quien vio afectado sus derechos.

Dadas las experiencias que se han obtenido de los arbitrajes en distintas materias como la mercantil y civil, se puede rescatar como otra ventaja en los resultados el hecho de que las partes tienen una mayor posibilidad de llegar a un mutuo acuerdo, puesto que dentro del arbitraje se pone mucho énfasis en el diálogo y la negociación. Esta posibilidad llevaría a que la Administración Tributaria y el sujeto pasivo puedan obtener resultados más satisfactorios y menos perjudiciales para ambos.

Conforme a lo expuesto, el arbitraje debe ser considerado como un medio alternativo al proceso judicial, cuyos resultados son de gran beneficio para las partes gracias a su celeridad, economía procesal y su mayor viabilidad a posibles acuerdos. Considerando el hecho de que el arbitraje ha sido utilizado desde los orígenes del

hombre, sus ventajas se han venido reflejando a lo largo de su existencia y aplicación. Sus características, elementos y procedimiento constituyen una garantía fundamental para salvaguardar los derechos de toda persona que busca resolver sus conflictos y obtener de ello un resultado justo e inmediato. Así mismo, el arbitraje ha tomado fuerza debido al colapso de la justicia estatal conocida como la crisis judicial, lo cual hace que las personas necesitadas de resolver sus conflictos vean en el arbitraje la mejor alternativa contando con múltiples beneficios tanto en su procedimiento como en sus resultados. Todas estas ventajas a las cuales me he referido, deben estar al alcance de quien tenga la capacidad legal de hacerlo, lamentablemente en el caso ecuatoriano, para el sujeto pasivo y la Administración Tributaria el arbitraje junto con sus ventajas y beneficios representa una vía inaccesible debido a trabas legales e ideológicas que existen sobre dicha figura, las cuales serán tema de análisis a lo largo del presente capítulo.

II.4. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.-

Los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario, representan dos grandes argumentos para restar toda posibilidad de que los conflictos en materia tributaria puedan ser susceptibles de ser resueltos por medio del arbitraje. Frente a esto surgen una infinidad de preguntas e incertidumbres sobre que tanto se ven afectados estos principios a la hora de adoptar el arbitraje y si en realidad son impedimentos firmes para hacer uso de esta vía. Es importante iniciar este análisis

entendiendo qué es cada uno de estos principios, cuál es su alcance dentro del Derecho Tributario y cuáles serían sus efectos en relación al arbitraje.

II.4.A. Principio de legalidad.-

El principio de legalidad implica, en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad general, frente a todos los poderes públicos. Además, el principio de legalidad implica la sujeción de la administración a sus propias normas, los reglamentos.

La sujeción de la administración a la ley se inició durante el siglo XIX, y parte del siglo XX, en el sentido de que la ley era un mero límite externo a la actuación administrativa, de modo que la administración podía hacer todo aquello que la ley no le prohíbe (teoría de la vinculación negativa).

Sin embargo, actualmente se vuelve a entender el principio de legalidad en su sentido originario: todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la administración sólo puede actuar allí donde la ley le concede potestades. Es decir, el principio de legalidad implica que la ley es el único mecanismo de atribución de potestades a la administración¹⁹.

Este principio, tiene dos manifestaciones fundamentales: la reserva de ley que está dentro de una esfera normativa y la legalidad administrativa que se encuentra en una esfera aplicativa.

¹⁹ Diccionario Jurídico Espasa. CD-ROM.

Frente a esta definición y clasificación, se entiende que los tributos de conformidad con la Constitución Política deben ser creados, modificados y extinguidos por la ley, de igual manera la Administración Tributaria debe realizar sus actuaciones de acuerdo a la disposiciones legales, lo cual deja a entender que ni las partes ni un tercero como en el caso de un árbitro podrán decidir cosa distinta a lo establecido por el legislador a través de una ley. Sin embargo el principio de legalidad bajo la visión de nuevas corrientes doctrinarias no tiene un carácter absoluto, sino por lo contrario muy relativo.

El artículo 257 de la Constitución Política, establece que “Solo por acto legislativo de autoridad competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos”. Desde esta perspectiva, la doctrina diferencia el alcance de este principio en absoluto o relativo, en el primer caso, cuando todo lo relacionado con el tributo debe estar regulado por la ley o en el segundo caso cuando están sus aspectos principales. Al respecto, Dino Jarach, señala que la necesidad de que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria no siempre se cumple y es que “existen países en los que el principio se interpreta más rigurosamente y en otros que admiten que basta la sanción legal para la creación del impuesto con sus característica generales, librándose al Poder Ejecutivo la facultad de establecer los caracteres secundarios”²⁰.

A mi parecer, Ecuador hace aplicación del principio de reserva de ley de una manera relativa, dado el hecho de que los reglamentos, ordenanzas y resoluciones administrativas junto con la ley, están encargados de regular los tributos, lo cual según

²⁰ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Pág. 298

Pablo Egas Reyes²¹ implica que en algunas ocasiones no se pueda establecer un límite entre lo legal y lo ilegal, tomando en cuenta que tener un exceso de normativas formales y materiales inferiores a las de una ley, llega a afectar el principio de legalidad y su alcance otorgado por la Constitución.

Así mismo, el principio de legalidad supone que todo acto referente a la obligación tributaria es un acto de aplicación de la ley, sin dejar posibilidad alguna a que la Administración Tributaria pueda hacer algo distinto y peor aun contradictorio a lo que establece la normativa. Sin embargo, es de clara percepción que las leyes tributarias no son lo suficientemente claras e inequívocas de los elementos de la obligación tributaria y como consecuencia de ello la Administración Tributaria no está en capacidad de dar una aplicación automática y unilateral de la ley sin que se presenten una infinidad de problemas posteriores. Por lo tanto, rescatando el criterio de Mauricio Piñeros Perdomo,²² la tipicidad del tributo y todos sus elementos, así como los de la obligación tributaria, no excluye la inseguridad, de otro modo se podría suponer la inexistencia de cualquier tipo de conflicto en materia tributaria.

Siguiendo la misma línea, Zamora Pérez reflexiona sobre el tema y apunta a que “la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificultan cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente determinada por la ley, y que la aplicación de las leyes no puede concebirse como un proceso mecánico, pues es habitual el empleo de

²¹ Egas Reyes, Pablo. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 94.

²² Piñeros Perdomo, Mauricio. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 82

conceptos jurídicos indeterminados y las cuestiones de calificación dan lugar a dudas que difícilmente admiten soluciones unívocas”²³

La aplicación del arbitraje en materia tributaria, bajo ninguna circunstancia pretende desconocer la ley y sus efectos en materia tributaria, es por eso que la intervención de esta vía alternativa en la solución de conflictos tributarios deberá tener como marco de referencia el ordenamiento jurídico vigente.

En conclusión, el argumento de que la Administración Tributaria puede hacer únicamente lo que establece la ley, resulta ser simplista y lineal a la hora de ser utilizado en contra del arbitraje, sobre todo si se reconoce que en el Ecuador se maneja un principio de legalidad relativo y que las leyes creadas por el legislador son en muchos casos incompletas e imperfectas lo cual crea la necesidad de que la administración se maneje bajo sus propios criterios y existan apreciaciones diferentes por parte de los sujetos de la obligación tributaria. El hecho de que el arbitraje pueda ser aplicado dentro de los conflictos tributarios no implica que las resoluciones a las que se lleguen puedan apartarse o ser contrarias al Derecho, así como tampoco lo son las resoluciones dictadas por los tribunales permanentes y tradicionales especializadas en el área tributaria.

II.4.B. La indisponibilidad del crédito tributario.-

La indisponibilidad del crédito tributario es un principio que va de la mano del de legalidad, al respecto César García Novoa²⁴ señala que la tipicidad vista como una

²³ Ibidem

garantía no supone únicamente excluir la actuación discrecional de la Administración Tributaria, sino que la misma también tiene que ser vista como la imposibilidad de que la propia administración pueda disponer sobre los elementos fundamentales del tributo y pueda negociar o transigir sobre ellos.

Este principio importante dentro del Derecho Tributario, es utilizado por la doctrina tradicionalista para argumentarlo en contra del arbitraje y su aplicación en los conflictos tributarios. Sin embargo, gran parte de la doctrina y reconocidos juristas como es el caso de Mauricio Piñeros Perdomo²⁵ consideran que el tributo indisponible es aquel que ha sido liquidado por el contribuyente o por la Administración Tributaria a través de los distintos mecanismos establecidos por la ley lo cual le da un carácter definitivo al no ser susceptible de acción o recurso alguno. Por lo tanto, frente a un conflicto entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo en razón a una duda razonable sobre la aplicación de la normativa vigente, una errónea interpretación de las pruebas disponibles o cualquier otra controversia donde esté en duda la legitimidad del acto administrativo, el arbitraje puede perfectamente ser una alternativa para resolver dichos conflictos, ya que mal se puede interpretar a esta solución de controversias como una disposición del tributo.

En conclusión, el principio de indisponibilidad del crédito tributario encuentra su aplicación únicamente sobre los tributos que ya fueron liquidados y que sobre él no cabe acción alguna. Por lo que partiendo de la presunción de legitimidad que tiene todo

²⁴ Piñeros Perdomo, Mauricio. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 84

²⁵ Piñeros Perdomo, Mauricio. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 85

acto administrativo, el contribuyente tiene la potestad de ponerla en entredicho, contradiciendo lo actuado por el organismo estatal, utilizando la vía administrativa o la vía judicial, sin que esto signifique que la Administración Tributaria esté incurriendo en una disponibilidad del tributo o del crédito tributario. Por ende tampoco implica una disponibilidad del crédito tributario el que el acto administrativo cuya legitimidad ha sido puesta en duda, sea discutido a través de un medio alternativo al judicial como lo es el arbitraje. Finalmente, Ángeles García Frías señala textualmente que “la indisponibilidad es un instrumento de seguridad jurídica pero también es importante tomar en cuenta que el proceso aplicativo de la norma tributaria es un germen permanente de inseguridad y es por eso que no existe una sólida razón para postular una exclusión razonable de las fórmulas arbitrales en el ámbito tributario”²⁶.

II.5. LA MATERIA TRIBUTARIA ¿ES SUSCEPTIBLE DE TRANSACCIÓN?

La disponibilidad del objeto es otra de las principales características del arbitraje, tal como ya lo señalé a principios de este capítulo, dicha característica es también un requisito fundamental para que esta vía alternativa pueda darse. De ahí recae la importancia de analizar si la materia tributaria o parte de ella es o no susceptible de ser transada.

La interrogante de si la materia tributaria es o no susceptible de ser transada, tiene su origen en la posición tradicionalista de que el Derecho Público y en este caso el

²⁶ García Frías, Ángeles. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 138

Derecho Tributario no es susceptible de ser transado, posición que está respaldada en los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, está claro que dicha posición es caduca ya que se contrapone con la Ley de Arbitraje y Mediación, la cual permite que entidades públicas puedan ser sujetos de un arbitraje nacional o internacional, así mismo la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado manifiesta en los artículos 11 y 12, que los organismos o entidades públicas podrán someterse a un arbitraje y tendrán la capacidad de transar.

Lamentablemente, la Ley de Arbitraje y Mediación no contempla dentro de sus disposiciones las materias sobre las cuales una persona puede transigir o no y bajo qué parámetros el árbitro podría tomar la decisión de aceptar un caso para ser resuelto a través de arbitraje, sin embargo el Código Civil y la doctrina se han encargado de dar dichos parámetros. Roberto Valdez Sánchez²⁷ manifiesta que el objeto de una transacción debe tener posibilidad jurídica, es decir, no debe pesar sobre él alguna prohibición legal, así mismo, deberá ser determinado y de existencia real o posible. Cumplidos estos requisitos, la persona estará en capacidad de transigir sobre cualquier bien o derecho real, personal o intelectual.

Así mismo, el Código Civil en el artículo 2373 establece como persona capaz de transigir aquella que pueda disponer de los objetos comprendidos en la transacción, que en este caso sería el objeto materia del conflicto arbitral.

²⁷ Valdez Sánchez, Roberto. La Transacción. Pág. 56

Por otra parte, el cuerpo legal ya señalado así como la doctrina sobre la materia hacen mención a las excepciones sobre el objeto transable, donde se abarca de manera general todo aquello en que se vea comprometido el interés social y público como es el caso de las acciones penales y de connotación familiar, destacando el hecho de que sobre estas excepciones no se hace mención a la materia de Derecho Público ni peor aún a la de carácter tributario. En razón a esta serie de análisis, es acertado concluir que parte de la materia tributaria puede ser sujeta a transacción considerando que la Administración Tributaria cuenta con la capacidad para hacerlo, cabe ahora analizar e identificar de una manera más específica qué temas tributarios pueden ser objeto de disponibilidad por parte de la Administración.

De lo anotado, Se debe entender a la acción de transigir como la capacidad de disposición sobre un objeto, sea este material o inmaterial, como es el caso de los derechos, disposición que se puede dar a través de un contrato como se lo conoce en el Código Civil o a través de un proceso arbitral. Así mismo, es importante tener en claro que los derechos tributarios no han sido reconocidos por la ley y la doctrina como aquellos que adquieren el carácter de irrenunciables tal como sucede en otras materias, por lo que la Administración Tributaria, estaría en la capacidad de renunciar a ciertos derechos que la ley y sus reglamentos le otorgan, sin que esto signifique que estaría renunciando a la recaudación de los tributos, ni que esté incumpliendo con el principio de legalidad, sino que seguiría cumpliendo con su principal función de obtener recursos económicos para el Estado.

Es importante reiterar y tener muy en claro dos cosas: En primer lugar que en el caso del derecho tributario es evidente que no todos sus aspectos y elementos podrían estar sujetos a una transacción, tal como lo veremos más adelante y en segundo lugar, que a transar un derecho no implica bajo ninguna circunstancia renunciar al mismo, ni mucho menos perderlo, en estos casos la Administración Tributaria estaría únicamente demandando por un derecho que cree tener, tal como sucede en los recursos contenciosos. Este criterio ha sido ya aceptado por países como Los Estados Unidos²⁸, España²⁹ y Venezuela, los cuales tienen incorporado en sus ordenamientos el reconocimiento a que las Administraciones puedan transar y negociar sobre la materia tributaria y más aun sobre los actos de la propia entidad administrativa.

Resulta lógico pensar que si los conflictos tributarios son resueltos a través de los recursos contenciosos que señala la ley, sin que la Administración Tributaria esté renunciando a sus derechos o esté afectando los intereses del Estado, porque no se podría así mismo resolver los conflictos a través del arbitraje, más aun cuando sus características y beneficios ya señalados permitirían obtener mejores resultados.

²⁸ El artículo 124 del Tribunal Fiscal (Tax court) en los Estados Unidos, admite el recurso de arbitraje vinculante entre el contribuyente y el *Internal Revenue Service*, sobre cuestiones de hecho, en cualquier momento del proceso, antes de la sentencia. Al igual que en el Ecuador las partes se sujetan voluntariamente al procedimiento, pero están obligados por el laudo omitido.

²⁹ En el caso de España, en donde se está discutiendo la posibilidad de aprobar el arbitraje tributario, poseen una figura similar con Tasación Pericial Contradictoria prevista en el numeral 1) del artículo 52 de la Ley General Tributaria y desarrollada ampliamente en el numeral 2 del mismo artículo. A través de dicha figura, un tercero totalmente imparcial, en calidad de perito, avalúa el caso de determinación y establece la existencia o no de la obligación tributaria, junto con el valor adeudado.

II.5.A. Situaciones en el Derecho Tributario susceptibles a ser tratadas en un arbitraje.-

Tomando en consideración la argumentación realizada sobre la disposición del objeto materia del conflicto como requisito fundamental para poder acudir a un arbitraje, es necesario analizar de manera específica cuales serían las áreas o actuaciones por las cuales la Administración Tributaria en uso de sus plenos derechos, facultades y capacidades pueda ser sujeto del arbitraje tributario.

Ángeles García Frías, considera complicado y peligroso determinar con exactitud las materias tributarias que serían idóneas para ser discutidas en un arbitraje, ya que en razón al carácter casi jurisdiccional que tiene este medio alternativo, esto hace que la ley no precise delimitar y enunciar un número específico de casos o materias³⁰. Sin embargo, resulta factible y conveniente establecer los parámetros por los cuales futuras reformas den a conocer qué áreas dentro de la materia tributaria pueden ser discutidas dentro de un arbitraje, para lo cual me permitiré señalar dos posiciones doctrinarias de igual peso e importancia que permiten visualizar de mejor manera cuales serían las áreas a ser tratadas dentro de un arbitraje tributario.

En primer lugar está R. Falcón y Tella, quien considera que el arbitraje se lo debe aplicar en todas las actuaciones de la Administración Tributaria en que se exceda la interpretación y aplicación de la norma tributaria³¹, es decir, en aquellas actuaciones

³⁰ García Frías, Ángeles. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 139.

³¹ Ibidem

donde la administración actué con voluntad y autonomía propia, dejando a un lado la discrecionalidad reglada. Como ejemplo, están la calificación del hecho imponible, la determinación indirecta de la obligación tributaria, errores materiales y aritméticos en las cuantías, la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, cuestiones de prueba, etc.

Como segunda posición doctrinaria está el criterio de Yolanda Yupangui, quien participó sobre el tema en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del 2004, y en las cuales señaló un argumento similar al ya mencionado pero que está desarrollado desde una perspectiva más concreta y directa, tomando como guía las facultades de la Administración Tributaria, las cuales fueron materia de análisis en el capítulo primero. Yolanda Yupangui³² hace mención a que dada la naturaleza del arbitraje así como la del Derecho Tributario, los asuntos que pueden ser tratados por los jueces arbitrales deberán ser única y exclusivamente de hecho y en ningún caso asuntos de puro derecho. De esta manera y en consideración a las facultades de la Administración Tributaria, cabe el siguiente análisis:

- La **facultad reglamentaria** implica exclusivamente acciones de puro derecho por lo que no podría ser tema de discusión en el arbitraje.
- La **facultad resolutive** puede referirse tanto a asuntos de derecho como de hecho.
- La **facultad determinadora** se identifica especialmente con asuntos de hecho.

³² Yupangui, Yolanda. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II. Pág. 359.

- La **facultad sancionadora** tiene que ver con asuntos de hecho como de derecho, aclarando que las sanciones económicas si podrían someterse al arbitraje en lo que respecta a la cuantía de la multa.
- Y finalmente, la **facultad recaudadora** al estar directamente relacionada con el poder tributario del Estado, no puede someterse al arbitraje.

Como ejemplo de lo mencionado tenemos el caso Venezolano en que el Código Orgánico Tributario de dicho país, donde se ha incorporado el arbitraje tributario, establece es el artículo 58 que “La transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”.

Así mismo, el jurista Ferreiro Lapatza, quien es considerado uno de los mayores defensores del arbitraje tributario en Europa, considera que dicha figura es aplicable en al menos los tres casos: a) cuando se aplique una presunción, b) cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado, c) en los supuestos de estimación indirecta.

Conforme a lo expuesto hasta el presente, vemos la importancia que tiene para la adaptación del arbitraje en materia tributaria, a determinar de manera general qué situaciones o conflictos pueden ser tratados por este medio alternativo, por lo que dada la naturaleza del arbitraje, la cual a mi criterio no debería ser modificada en estos casos, tanto la administración como el sujeto pasivo podrán llevar a arbitraje materias susceptibles de transar, esto es, de acuerdo con lo analizado todas las actuaciones de

hecho que tenga la administración y que se desprendan de sus facultades así como toda actuación que sobrepase la interpretación y aplicación de la norma tributaria, teniendo como claros ejemplos la determinación presuntiva del crédito tributario, errores aritméticos, pago en exceso y pago indebido, mala valoración de las pruebas, etc. Así mismo, existen temas que dada su naturaleza e importancia dentro del poder imperio del Estado y en particular de la Administración Tributaria, no serían susceptibles de ser discutidas a través de arbitraje, tal es el caso de las multas que imponga la administración en una clara y eminente infracción por parte del sujeto pasivo, o en el caso de las reglamentaciones que establezca la administración y cuya facultad emana de la propia ley, lo cual evidentemente el sujeto pasivo no podría discutir dichas actuaciones a través del arbitraje.

II.5.B. Etapa conflictiva en que puede ser aplicado el arbitraje tributario.-

Una vez que se han examinado las materias tributarias por las cuales la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable pueden acceder al arbitraje, es pertinente tomar en consideración como materia de estudio el momento en el cual el arbitraje puede participar como un medio alternativo para dar solución a los conflictos tributarios. Para ello es indispensable tomar en consideración los recursos administrativos y el procedimiento contencioso.

Retomando lo señalado en el capítulo primero, recordemos que el recurso administrativo es un medio a través del cual el administrado puede solicitar a la

autoridad competente que reconsidere la decisión adoptada con respecto a un tema en particular y de interés directo sobre el solicitante.

Sin embargo, el recurso administrativo es una vía opcional que, en el caso del Derecho Tributario tiene el sujeto pasivo para reclamar o apelar el dictamen de la Administración Tributaria. Al respecto, la Ley de Modernización del Estado en el artículo 38 establece claramente que no se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado y demás entidades del sector público el agotamiento o reclamo en la vía administrativa, dejando en claro que será facultativo del administrado y en este caso del sujeto pasivo acudir a instancias administrativas para manifestar su reclamo a una actuación o decisión administrativa en particular.

Así mismo, es importante tomar en consideración a la hora de aplicar el arbitraje tributario, si los recursos tradicionales que se tiene con respecto a los conflictos tributarios han caducado o no, al respecto Gabriel Ruan Santos³³ señala que para que pueda existir un arbitraje se debe presumir la existencia formal de un recurso judicial, que no hubiere caducado. Los recursos administrativos o judiciales que hubieren caducado por inactividad del contribuyente o responsable tampoco se puede ir al arbitraje, con esto se busca impedir la utilización del arbitraje para suplir cualquier omisión de los sujetos pasivos de los tributos en el ejercicio de sus cargas procesales.

Conforme lo expuesto, considero que el arbitraje tributario debe ser visto como un medio alternativo del sistema judicial mas no de los recursos administrativos, por lo

³³ Ruan Santos, Gabriel. Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el derecho tributario hacia los acuerdos procedimentales. Pág. 83.

que podrá ser aplicable sobre los actos administrativos que se desprendan de la autoridad tributaria o bien sobre las decisiones que adopte la autoridad competente en los recursos administrativos, dejando de esa manera abierta la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda iniciar cualquier recurso administrativo que establezca la ley sin desmedro a que posteriormente pueda acudir a la vía arbitral.

Finalmente, es importante comprender que el sujeto pasivo, con la aplicación del arbitraje tributario, sigue manteniendo dos alternativas para levantar reclamo sobre sus intereses violentados, así mismo se respeta lo que la Ley de Modernización del Estado pone en manifiesto sobre la no necesidad de agotar los recursos administrativos para poder acudir a la vía judicial o contenciosa la cual en caso del Derecho Tributario, contaría con la alternativa del arbitraje especializado en dicha materia.

CAPITULO III

LA INCORPORACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN LA NORMATIVA ECUATORIANA

Una vez que se ha analizado el arbitraje tributario, junto con sus elementos, características y principios que garantizan su aplicabilidad en materia tributaria, corresponde ahora visualizarlo como parte del sistema de solución de conflictos en el área tributaria, bajo su propia normativa que lo regula y controla, de tal manera que sea una realidad y un verdadero medio alternativo para dar solución a las controversias tributarias.

Es importante estar conscientes de que la incorporación del arbitraje como un medio alternativo para dar soluciones a los conflictos tributarios, debe producirse dentro de un régimen legal completo que contenga disposiciones claras e importantes como son la institucionalización del arbitraje tributario, las condiciones bajo las cuales la administración o sujeto pasivo puedan acudir al arbitraje, entre otras. De esa manera, garantizando la existencia de presupuestos mínimos pero esenciales, se podrá hacer del arbitraje una institución plenamente admisible para la solución alternativa de controversias en materia tributaria.

Para ello, en el presente capítulo se desarrollan las múltiples características y los principios fundamentales que deberá tener un procedimiento arbitral en materia tributaria, de igual manera, se analiza las diversas etapas con las que deberá contar esta modalidad de arbitraje, para al final de ello, desarrollar una guía, para que en un futuro

se pueda encaminar las reformas y modificaciones necesarias para hacer del arbitraje tributario una realidad dentro de la normativa ecuatoriana.

III.1. EL ARBITRAJE EN EL CONFLICTO DE LA DETERMINACIÓN EN FORMA PRESUNTIVA.-

Una vez que se ha analizado la aplicabilidad del arbitraje en materia tributaria, es pertinente ensayarlo dentro de un conflicto real y continuo que se da entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, como es el caso de la determinación en forma presuntiva.

De esta manera se pretende analizar una figura jurídica tributaria bajo los diversos principios y posiciones que se ha analizando y desarrollando a lo largo de este estudio, para de esa manera llegar a la conclusión de que este conflicto en particular así como otros dentro del área tributaria pueden ser discutidos bajo la figura del arbitraje. Para ello, veremos en que consiste dicha determinación, se analizará la susceptibilidad de solucionar sus conflictos mediante arbitraje, para finalmente concluir con los beneficios alcanzados por las partes.

III.1.A. La determinación tributaria.-

El Código Tributario en el artículo 68, define de manera clara a la determinación como “el acto o conjunto de actos reglados, provenientes de los sujetos pasivos o

emanados de la Administración Tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo”.

En lo referente a la naturaleza jurídica de la determinación tributaria, la doctrina ha determinado la existencia de tres teorías, estas son:

a) Teoría Constitutiva.- esta teoría sostiene que mientras no se realiza la determinación tributaria y más concretamente la respectiva liquidación de impuesto, ni la Administración Tributaria ni el contribuyente o responsable tienen ningún derecho u obligación.

b) Teoría Declarativa.- esta teoría considera que la determinación tributaria solamente tiene un carácter declarativo, pues la obligación nace cuando se ha producido el hecho generador previsto en la ley. En consecuencia la Administración Tributaria o el sujeto pasivo lo único que hacen es declarar dicha obligación mediante la determinación.

c) Teoría ecléctica.- esta teoría armoniza las dos tesis anteriores manifestando que la determinación tributaria tiene un carácter constitutivo y declarativo a la vez, pues de lo contrario, aunque ya se haya producido el hecho generador previsto en la ley, si no se hace la respectiva determinación y liquidación del tributo, jamás se podría exigir al sujeto pasivo el pago del mismo³⁴.

³⁴ Alban Gómez, Ernesto. Régimen Tributario Ecuatoriano Tomo I. Pág. 24

Finalmente, tal como ya se lo mencionó en el capítulo primero en lo referente a la facultad determinadora de la Administración Tributaria, la determinación de la obligación tributaria puede realizarse por parte del sujeto pasivo a través de la declaración, así mismo por parte de la administración o sujeto activo a través de una determinación directa o presuntiva, y posteriormente se podrá determinar la obligación tributaria de una manera mixta, con participación de la administración y del sujeto pasivo.

III.1.B. La determinación presuntiva y la susceptibilidad de solucionar sus conflictos mediante arbitraje.-

El Código Tributario en el artículo 92 señala que este tipo de determinación realizada por la administración, tiene lugar cuando no es posible aplicar la determinación directa, por que el sujeto pasivo no ha declarado o porque los documentos que respaldan su declaración no son claros o no representan sustento alguno. En este caso la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que permitan en un caso en particular, determinar en primer lugar la existencia de la obligación y en segundo lugar el monto de ella. Para ello, la administración, deberá guiarse bajo ciertos parámetros y elementos que guarden una relación con la situación a considerar.

De lo señalado, cabe la interrogante sobre el nivel de discrecionalidad que puede existir en la determinación presuntiva, ya que de ello dependerá la validez y eficacia que dicho método pueda tener. Sin embargo es importante tener en claro que la

discrecionalidad no debe ser considerada necesariamente con la arbitrariedad o ilegalidad, por lo que la Administración Tributaria maneja ciertos parámetros de discrecionalidad en sus actuaciones, existiendo casos en que se la use más que en otros, tal como acontece con la determinación de la obligación tributaria de forma presuntiva. Al respecto, Gema Blasco Martínez, señala que “La discrecionalidad con la que puede actuar la administración en la aplicación unilateral de los referidos medios y la falta, con ello, de seguridad jurídica que se genera para el contribuyente justifican la propuesta de introducir algún mecanismo o técnica arbitral que garantice dicho principio, a la vez que contribuya a la determinación de la deuda tributaria de forma que refleje, con mayor exactitud la capacidad económica del contribuyente”³⁵

De igual manera, frente a la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda discutir o contradecir las conclusiones a las que llegue la Administración Tributaria, es importante señalar que bajo las características de la determinación presuntiva ya analizadas, se está ante un asunto de hecho más no de derecho por lo que el sujeto pasivo podría estar en la capacidad de objetar sobre la determinación señalada.

Con todo lo expuesto, podemos concluir que la determinación presuntiva, se funda en los hechos, indicios, circunstancias y de más elementos ciertos que permiten establecer la existencia o no de la obligación tributaria, lo cual a su vez deja determinado que la Administración Tributaria en base a asuntos de hecho actúa en cierta medida bajo una ligera discrecionalidad, por lo que en caso de que el sujeto pasivo decida desconocer lo actuado por la administración se genera un conflicto en asunto de

³⁵ Martínez Blasco, Gema. Alternativas convencionales en el Derecho Tributario. Pág. 212.

hecho y por lo tanto susceptible de ser tratado por un arbitraje arbitral, no solo por la discrecionalidad que pueda devenir de los actos administrativos, sino también porque la administración estaría en plena capacidad de disposición del tributo al no haber sido liquidado aun.

Este conflicto como muchos más, en el que sus características y naturaleza devienen de asuntos de hecho o bajo actuaciones discrecionales de la administración, dada la imperfección de la ley, deberán ser analizadas y puestas en consideración si están o no sujetas a ser discutidas a través del arbitraje, para de esa manera ir ampliando el campo de actuación por parte de la institución arbitral tributaria. Finalmente, Gema Blasco Martínez es claro al señalar que el mecanismo de arbitraje en esta materia se debe proponer, en consecuencia, como una alternativa a la resolución administrativa unilateral que prevé el correspondiente Ordenamiento Jurídico.³⁶ Se trata en definitiva, de someter al control de un órgano arbitral, la actuación de la Administración Tributaria en aquellos ámbitos en que aparentemente la ley deja un margen de discrecionalidad técnica, centrando el control en la motivación y en la racionalidad del procedimiento administrativo.

Una vez que se ha analizado a la determinación presuntiva como un claro ejemplo para la intervención del arbitraje en sus conflictos, es pertinente ahora desarrollar el procedimiento que dicha figura jurídica deberá poseer con el fin de ser aplicado en el país.

³⁶ Martínez Blasco, Gema. Alternativas convencionales en el Derecho Tributario. Pág. 212

III.2. CARACTERÍSTICAS DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO.-

Como primer punto de análisis del presente capítulo está el determinar de manera clara la clase de arbitraje que se utilizará para tratar los conflictos en materia tributaria para lo cual analizaremos los distintos elementos del arbitraje tradicional así como sus clases y características. La doctrina referente a esta materia, señala un criterio de clasificación en relación al modo de resolver los conflictos y a su formación³⁷, por lo que adoptaré dicha figura clasificatoria para así entender de mejor manera el tipo de arbitraje que se requiere para dar solución a los conflictos tributarios.

III.2.A. Por el modo de resolver.-

Por el modo de resolver el conflicto arbitral, la doctrina y la Ley de Arbitraje y Mediación publicada en el R.O. No. 145, del 4 de septiembre de 1997 en el artículo 3, reconocen dos clases de arbitrajes: en derecho y en equidad. La diferencia entre ambos tipos de arbitrajes está en que en el de derecho se actúa con sujeción a normas legales y el árbitro o tribunal arbitral decidirán las cuestiones litigiosas según el derecho positivo, mientras que el arbitraje en equidad no requiere de las normas jurídicas, tanto en la tramitación del proceso como en la fundamentación del laudo.

Entendida la diferencia entre el arbitraje en equidad y el arbitraje en derecho, es evidente pensar que en el caso del derecho tributario y su particular sensibilidad e

³⁷ Lorca Navarrete, Antonio María. Manual de Derecho de Arbitraje. Pág. 160

importancia dentro de un Estado, es el arbitraje en derecho el que deberá aplicarse para la resolución de los conflictos. A través de la aplicación de la normativa jurídica y en este caso de derecho tributario, se podrá garantizar que el dictamen final y decisivo del proceso arbitral cuente con todas las garantías legales necesarias y esté apegado a la ley sin que se afecten derechos fundamentales dentro del proceso. Así mismo, el arbitraje tributario en derecho producirá mayor confianza por parte de la Administración Tributaria y el sujeto pasivo para someterse de manera libre y voluntaria a un árbitro o tribunal que se deberá regir bajo el estricto mandato de la ley.

III.2.B. Por su formación.-

Según la fuente de la que proviene, sea un acuerdo de voluntades o una disposición legal, el arbitraje puede ser: voluntario o forzoso. El arbitraje es voluntario cuando las propias partes a través de la autonomía de la voluntad deciden adoptar el arbitraje como medio para dar solución a sus controversias y, es forzoso cuando ha sido impuesto por el legislador, estableciendo que en ciertos conflictos las partes deberán someterse obligatoriamente al arbitraje para de esa manera dar solución a sus diferencias.

Partiendo del hecho de que la voluntad de los litigantes es el elemento predominante y característico del arbitraje y que en el caso del arbitraje forzoso resulta riesgoso limitar ciertos conflictos a la jurisdicción tradicionalista, se considera que el arbitraje tributario deberá contar con la característica de voluntario manteniendo así su naturaleza, y dejar que sean las partes las que de manera libre y voluntaria se sometan al

arbitraje para dar solución definitiva a la controversia originada. Al respecto, Ferreiro Lapatza³⁸ considera que el mismo deberá tener un carácter voluntario y vinculante, para que de esa manera sea la propia Administración Tributaria y el sujeto pasivo quienes concientemente consideren y reconozcan a este medio alternativo como una vía válida y eficaz en la resolución de los conflictos.

Por otro lado, el hecho de determinar al arbitraje tributario bajo la característica de voluntario puede acarrear algunas dificultades a la hora de su implementación, considerando que al tratarse de una figura nueva dentro del derecho tributario y que en un principio pueda ser vista como improcedente o amenazadora a los intereses del Estado, es evidente pensar que la Administración Tributaria pueda rehusarse a formar parte de dicho proceso, lo cual naturalmente amenazaría todo éxito y resultados positivos que pueda tener. Sin embargo, el hecho de implementar el arbitraje tributario bajo la figura de forzoso no solo que atentaría contra la autonomía de la voluntad que a mi criterio deben tener las partes sino que pondría en riesgo el proceso de adaptación por el cual esta nueva figura jurídica tributaria deberá atravesar. Es de esperar que por parte de la Administración Tributaria y los funcionarios que la integran exista la mayor predisposición para tomar en consideración esta nueva alternativa y así poder aprovechar los múltiples beneficios que ella puede brindar.

En definitiva, analizadas las dos clasificaciones por las cuales el arbitraje puede ser aplicado, en aras de que el arbitraje tributario obtenga un funcionamiento pleno, que alcance sus objetivos y obtenga resultados positivos, deberá ser en primer lugar en

³⁸ García Frias, Ángeles. Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II. Pág. 138.

derecho, otorgando así seguridad jurídica tanto a la Administración Tributaria como el sujeto pasivo, y en segundo lugar deberá ser un arbitraje voluntario, a través del cual sean las partes quienes concientes de sus beneficios tomen la decisión de someterse a esta figura.

III.3. LA INSTITUCIONALIZACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO.-

Una vez analizadas las características con las que deberá contar el arbitraje tributario, es pertinente ahora tratar el tema de la composición e integración del órgano arbitral que manejará las controversias tributarias. El cual deberá contar con un sinnúmero de características de las que a continuación me referiré:

Debe considerarse a una institución arbitral como una entidad especializada en la prestación de servicios arbitrales, la cual constituye una organización profesional, y conectora del fenómeno arbitral. Dicha institución deberá contar con su propia ley o reglamento en el que se determinarán las funciones que pueden desempeñar y el modo de hacerlo, así como una serie de disposiciones procedimentales que disciplinarán los arbitrajes realizados bajo su control.

La institución arbitral deberá estar integrada por un grupo de árbitros especializados en la materia tributaria, que cuenten con un nombramiento permanente en el manejo de las controversias tributarias que se presenten. Este organismo colegiado conlleva a que el arbitraje tributario tenga carácter de institucional, es decir que sea una

entidad especializada que administra y organiza el proceso arbitral y todo lo que en el se genere, una entidad que se concentre en dar apoyo a los sujetos en conflicto y a los árbitros que formen parte de la misma.

De acuerdo con lo que señala Antonio María Lorca Navarrete, la institución arbitral puede definirse como “una persona moral que asume la función de gestionar y administrar el arbitraje mediante la aplicación de un Reglamento y que las partes aceptan en orden a que sus cuestiones litigiosas sean resueltas³⁹”. Así mismo, el vocablo Institución arbitral permite la adopción de muy diversas apelaciones como: instituto, centro, círculo, cámara, colegio, comité, consejo, corte, etc.

A partir de estas definiciones, se deberá considerar el hecho de que la institución que presida el arbitraje tributario, deberá contar con una autonomía económica, administrativa y política, de tal manera que su funcionamiento se de con la mayor imparcialidad, independencia y profesionalismo, capaz de despertar en el sujeto pasivo y en la Administración Tributaria la confianza necesaria para someterse al arbitraje. Así mismo, deberá entenderse a la institucionalización del arbitraje tributario como el mecanismo eficaz e idóneo para garantizar un mejor desempeño en los procedimientos que se lleven a cabo, los cuales podrán ser vigilados y controlados por la institución y por la normativa legal y reglamentaria que de ella se desprenda. Esta institución, vista como un organismo público, rendirá cuentas a las entidades de control estatal que establece la Constitución Política.

³⁹ Lorca Navarrete, Antonio María. Manual de Derecho de Arbitraje. Pág. 340

La institución arbitral deberá ser creada necesariamente a través de una ley, la cual desarrolle de manera clara y completa las funciones que desempeñará tal organismo y bajo que parámetros deberá establecer su competencia en las distintas áreas del derecho tributario en que se pueda dar un conflicto, así mismo, la ley de creación del organismo arbitral se deberá referir a su autonomía económica, administrativa y política ya señalada anteriormente, de igual manera, se deberá establecer la forma de integración y nombramiento de los árbitros que formarán parte de la institución, de los cuales me referiré más adelante.

De lo expuesto hasta el presente, se puede concluir que la institucionalización del arbitraje tributario es una forma de garantizar el cumplimiento y alcance de los beneficios que se den con la aplicación del arbitraje en los conflictos tributarios, así mismo se podrá garantizar que dicha institución y los miembros que la integran, lleven al arbitraje tributario de una manera profesional, seria y en estricto orden jurídico, para de esa manera brindar a las partes una verdadera alternativa en la resolución de sus conflictos.

III.3.A. El árbitro como miembro de la institución arbitral tributaria: nombramiento y requisitos.-

Para Roque J. Caivano, el árbitro es: “la parte esencial del arbitraje mismo, todo el sistema gira en él, desde su integridad moral y buen criterio descansa la confiabilidad y eficacia del arbitraje como método de resolución de conflictos⁴⁰.” El árbitro es la

⁴⁰ Roque J. Caivano. Arbitraje. Pág. 171

persona natural que, hallándose en el pleno ejercicio de sus derechos civiles, lleva a cabo la resolución de la cuestión litigiosa indicada en el convenio arbitral previa aceptación del arbitraje⁴¹.

Una vez establecida la importancia de que el arbitraje tributario se realice a través de una institución especializada, es pertinente referirme al principal miembro de la misma: el árbitro. Para ello, analizaré las características y elementos con los que deberá contar un árbitro miembro de la institución, y de qué manera se lleva a cabo su asignación para un conflicto en particular.

Dentro de toda institución arbitral, se elabora un listado de árbitros miembros en base a la capacidad y experiencia con las que cada uno de ellos cuenta, de esa manera se llega al objetivo de alcanzar la confiabilidad y eficacia del sistema arbitral. En lo referente a la institución arbitral tributaria se deberá tomar en consideración una nómina de árbitros conscientes de las cualidades humanas y profesionales con las que cuentan para haber sido considerados como miembros de la institución. Dichas cualidades y requisitos deberán ser:

1. Reglas éticas del árbitro.-

Tomando en consideración la serie de responsabilidades que un árbitro debe adoptar a la hora de conducir un litigio arbitral, es indispensable que lleven dentro de sus pensamientos, principios fundamentales como la imparcialidad e independencia que

⁴¹ Lorca Navarrete, Antonio María. Manual de Derecho de Arbitraje. Pág. 543

por lo general no surgen del derecho positivo, sino más bien constituyen un conjunto de reglas implícitas o sobreentendidas.

Tomando el ejemplo de varios organismos arbitrales, será importante que la institución arbitral tributaria elabore parámetros de conductas y principios para que de esa manera los árbitros puedan cumplir de mejor manera con sus obligaciones y así finalmente demostrar un ambiente de confiabilidad y eficacia en el sistema arbitral tributario, garantizando ciertos principios elementales, inherentes a toda actividad jurisdiccional, como son los siguientes:

- a) conducción del arbitraje con celeridad y justicia.
- b) evitar cualquier situación que pueda afectar su objetividad e imparcialidad.
- c) Conducir un arbitraje sin riesgo de que pueda existir un interés directo o indirecto con la resolución final.
- d) Bajo ninguna circunstancia deberá adelantar criterio sobre su decisión.
- e) Mantener confidencialidad sobre el proceso y sus decisiones dentro del mismo.
- f) Adoptar dentro del proceso una participación equilibrada de las partes.

2. Especialización en la materia.-

Tomando en consideración el hecho de que el arbitraje tributario deberá ser en derecho, los árbitros que lo presidan deberán contar con el título de abogado así como una especialización en derecho tributario. De esa manera se logrará que al litigio se lo maneje con el mayor discernimiento y experiencia en la materia, y que el laudo que se

emita al final del proceso cuente con una mayor garantía en su apego al derecho tributario.

3. Imparcialidad o neutralidad en su función.-

Se debe considerar que los árbitros en general, sean asignados por las partes o un tercero asignado por la institución, tendrán la misión de hacer justicia, es decir dar a cada uno lo que le corresponde, para ello, deberán conocer los hechos relevantes del caso y atender las pretensiones contrapuestas de las partes, de manera que la decisión resulte ajustada a la imparcialidad con las partes e imparcialidad con la controversia.

Es evidente pensar que se deberá poner más énfasis en la imparcialidad sobre los árbitros que han sido asignados por las partes, como sucedería en el caso del arbitraje tributario, tal como lo veremos más adelante, debido a que en principio cada árbitro designado actuaría según los intereses de la parte que lo asignó. Sin embargo, retomando las ventajas que tienen la institucionalización del arbitraje, esto no se produciría al existir un listado de árbitros elaborado por la institución arbitral tributaria y donde las partes no deberán tener contacto directo y preprocesal con el árbitro que conducirá el litigio arbitral, garantizando en mayor medida la neutralidad de los árbitros en la resolución del conflicto.

Finalmente, será importante que el árbitro esté consciente en todo momento que sobre la resolución de un caso en el que está involucrado el derecho tributario, además

del caso en sí mismo, estará en juego la confidencialidad del arbitraje como método de resolución de conflictos en materia tributaria.

III.4. EL PROCEDIMIENTO ARBITRAL TRIBUTARIO.-

Como parte de una futura incorporación del arbitraje en la materia tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, está la tarea de determinar los principales elementos y características que permitan que dicho medio alternativo pueda rendir los mejores resultados en su aplicación. Elementos que deberán ser analizados en base a la normativa ya existente sobre el arbitraje, criterios doctrinales sobre el arbitraje tributario y las experiencias de otros países como es el caso de Venezuela y España los cuales serán analizados más adelante.

El hecho de analizar los principales aspectos con los que deberá contar un procedimiento arbitral tributario, no solo que nos ayudará a entender de manera más clara cuales serán los beneficios directos e inmediatos que las partes procesales puedan obtener, sino que también permitirá construir una base doctrinaria que permita, en un futuro proyectar, al arbitraje tributario hacia nuestra normativa interna. Para ello, es importante tener claro y recordar que el procedimiento arbitral es un verdadero juicio, en el cual participan los mismos principios y elementos que los tramitados ante los litigios judiciales, en otras palabras, implica un proceso destinado a conocer y resolver un conflicto.

III.4.A. El convenio arbitral.-

Hemos visto que el arbitraje por naturaleza nace a partir de la voluntad de las partes que deciden someterse a este medio alternativo para solucionar sus conflictos, renunciando a su vez a la justicia ordinaria y tradicional, el caso del arbitraje tributario no es una excepción ya que éste igualmente estará sujeto a la voluntad de la Administración Tributaria y del sujeto pasivo.

La Ley de Arbitraje y Mediación en el artículo 4, señala la necesidad de que las partes deban suscribir un convenio en el cual se ponga en manifiesto la expresión de voluntad de aceptar al arbitraje como el medio competente para resolver el conflicto existente entre las partes. Ahora bien, es importante establecer que la creación de este convenio puede darse en dos momentos: antes de presentado el conflicto y después de presentado el conflicto. Estos dos momentos a su vez ocasionan que el convenio arbitral adopte dos denominaciones las cuales Roque J. Caivano define de la siguiente manera:

1. La cláusula compromisoria.-

“Es el convenio por el cual las partes deciden someter algunos asuntos a arbitraje, sustrayéndolos al conocimiento de los jueces ordinarios. Pero las divergencias a las que se refiere son todavía, al momento de suscribir la cláusula, meramente eventuales”⁴², es decir que no se conoce si llegarán a producirse ya que es un convenio previo al conflicto mismo.

⁴² Roque J. Caivano. Arbitraje. Pág. 115

2. El compromiso arbitral.-

“Es, al igual que la cláusula compromisoria un acuerdo de voluntades pero varía sin embargo su objeto específico, porque a través del compromiso, las partes, luego de verificado el conflicto de intereses, convienen los aspectos concretos al funcionamiento del arbitraje”⁴³

Una vez explicada la diferencia entre ambas modalidades de convenio, es importante analizar cual deberá aplicarse en el arbitraje tributario sobre todo si tomamos en consideración que en ambas manifestaciones de voluntad su naturaleza esencial es el de un acto jurídico convencional.

En el caso de la cláusula compromisoria es evidente que deberá existir un contrato de por medio, a través del cual los sujetos suscriptores de dicho acto adquieran derechos y obligaciones, para que en caso de incumplimiento pueda operar la cláusula compromisoria para resolver los conflictos a través del arbitraje. Con este antecedente cabe analizar la factibilidad de que se aplique la cláusula compromisoria para que las partes puedan acudir al arbitraje tributario, tomando en consideración que entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo no existe acto contractual alguno. Al respecto Gabriel Ruan Santos es claro en afirmar que en el arbitraje tributario se debe excluir plenamente la posibilidad de existencia de una cláusula arbitral previa al

⁴³ Ibidem, Pág. 137

surgimiento de la disputa, por la sencilla razón de que la obligación tributaria no es de carácter contractual⁴⁴.

De lo expuesto, el compromiso arbitral, cuya principal característica es la de aparecer una vez generado el conflicto, quedaría como el único tipo de convenio posible para dar inicio al arbitraje tributario, tal como sucede con el arbitraje tributario venezolano⁴⁵.

Antes de analizar el compromiso arbitral, es importante tener claro cuándo y bajo qué circunstancias se genera un conflicto en materia tributaria y así poder encontrar el momento adecuado para que las partes puedan celebrar el compromiso arbitral. Bajo este sentido, los conflictos tributarios se pueden generar bajo múltiples circunstancias, dependiendo principalmente de la actuación de la Administración Tributaria y de los efectos que esta puedan generar al administrado, sin embargo, es importante que el administrado ponga en manifiesto su disconformidad con la actuación de la administración al igual que su intencionalidad de resolver la controversia, de esa manera se deja abierta la posibilidad de que se suscriba un compromiso arbitral entre las partes afectadas.

⁴⁴ Ruan Santos, Gabriel Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje en el derecho tributario hacia los acuerdos procedimentales. Pág. 85.

⁴⁵ El Artículo 314 del Código Orgánico Tributario Venezolano señala que: “El compromiso arbitral celebrado conforme a lo dispuesto en este Capítulo, será excluyente de la jurisdicción contencioso tributaria en lo que concierne a la materia o asunto sometido al arbitraje”.

a) La suscripción del compromiso arbitral.-

Una vez que se ha reconocido al compromiso arbitral como convenio correcto para que la Administración Tributaria y el sujeto pasivo puedan acudir al arbitraje, es pertinente examinar cuál será la vía o mecanismo por el cual se llegue a firmar dicho compromiso.

Cualquiera de las partes que desee resolver el conflicto tributario a través del arbitraje, deberá acudir al organismo arbitral tributario y sustentar la existencia de un conflicto y su viabilidad para ser resuelto a través de la vía arbitral, una vez realizado el análisis por parte del organismo y que éste haya sido aprobado, se le deberá informar a la contraparte sobre lo examinado y preguntarle si desea o no someterse al arbitraje, para de esa manera dar solución al conflicto en particular, de ser positiva la respuesta, inmediatamente se deberá suscribir el convenio arbitral entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, de esta manera será el organismo quien actúe como intermediador del compromiso arbitral.

b) El contenido del compromiso arbitral.-

De lo señalado, será el organismo arbitral tributario el que tenga la atribución legal de analizar y aprobar si un conflicto en particular es o no susceptible de ser tratado mediante el arbitraje. De igual manera, será responsabilidad del organismo, elaborar el compromiso arbitral que será suscrito por las partes de una manera libre y voluntaria.

Dicho compromiso cuya característica será el de dar inicio al procedimiento arbitral, deberá contener lo siguiente:

- El nombre del contribuyente o responsable y del representante de la Administración Tributaria que se está sometiendo al arbitraje; dicho representante deberá estar plenamente investido y legalmente capacitado para suscribir un compromiso arbitral, además necesitará la autorización de la máxima autoridad de la Administración Tributaria en caso de no ser ella quien lo suscriba.
- La manifestación libre y voluntaria de las partes de someterse al arbitraje tributario.
- Se deberá indicar cual es el conflicto tributario que se someterá al arbitraje.
- Los nombres de los árbitros que conducirán el proceso y resolverán el conflicto, los cuales, en caso de ser un tribunal, dos de ellos serán designados por las partes y el tercero a su vez por los dos árbitros asignados, en caso de ser uno solo, será la institución arbitral quien lo designe.
- Así mismo, se deberá establecer los costos del arbitraje y la persona u organismo que deberá cubrirlos, para lo cual se entenderá que la parte que proponga dicho mecanismo alternativo, deberá responder por los costos que éste vaya a generar.
- Y finalmente, la aprobación por parte del organismo arbitral para que dicho conflicto pueda ser analizado y resuelto a través del arbitraje tributario.

III.4.B. Las etapas del proceso arbitral tributario.-

Entendiendo al procedimiento como el conjunto de actos, diligencias y resoluciones que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución de una causa⁴⁶, es importante tomar en consideración cuales deberán ser las etapas del proceso arbitral que deberán seguir las partes en conflicto. Toda la Ley de Arbitraje y Mediación resulta ser una excelente guía para entender el funcionamiento del proceso arbitral en general y cuales son los principios procesales que deberán ser aplicados.

En el caso venezolano, la Ley Orgánica Tributaria que regula el arbitraje tributario hace referencia a la Ley de Arbitraje y al Código de Procedimiento Civil como una norma supletoria en cuanto al proceso y sus respectivas etapas⁴⁷. Para el caso del arbitraje tributario ecuatoriano, será indispensable que su procedimiento sea regulado dentro del Código Tributario como es el caso de los recursos administrativos y el juicio contencioso, y al igual que en el caso venezolano, establecer en el propio código la aplicación de la Ley de Arbitraje y Mediación y el Código de Procedimiento Civil en lo que no se haya regulado como una norma supletoria, de esa manera se garantizará aún más el correcto desempeño del arbitraje tributario y el cumplimiento a un debido proceso.

⁴⁶ Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Pág. 321.

⁴⁷ El Artículo 326 del Código Orgánico Tributario Venezolano señala que: Los aspectos no regulados en este Capítulo o en otras disposiciones del presente Código, se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil.

De lo señalado, es importante analizar cuáles serían las etapas procesales que el organismo arbitral deberá seguir una vez que las partes hayan suscrito el convenio arbitral, estas serían:

1. Demanda y contestación a la demanda.-

Recordemos que mediante el proceso arbitral en materia tributaria se pretende lograr la declaración de un derecho que una parte cree tener y que la otra controvierte, y es precisamente en esta etapa en que dicha finalidad se materializa.

Como primera acción de las partes dentro del proceso arbitral, está la de presentar una demanda arbitral por parte del actor, sea la Administración Tributaria o sujeto pasivo. El diccionario jurídico de Cabanellas define a la demanda como “la petición formulada en un juicio por una de las partes⁴⁸”, en este sentido, es a través de la demanda que el actor pone en manifiesto el conflicto ocasionado junto con la responsabilidad de la contraparte y el desmedro de los intereses o derechos ocasionados.

La importancia de que la demanda sea completa, reuniendo los requisitos legales del Código de Procedimiento Civil, y clara en el sentido de que el tribunal arbitral pueda entender de la mejor manera las argumentaciones del actor, hace que se pueda iniciar el proceso de una mejor manera, bajo la seguridad de que el conflicto a tratarse esté enmarcado dentro de las áreas susceptibles de transacción.

⁴⁸ Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Pág. 117

Finalmente, la demanda arbitral representa la vía a través de la cual, el actor pone en manifiesto sus intenciones y deseos frente al contenido del laudo arbitral, las cuales variarán dependiendo de la parte que actué como actor, tomando en consideración el hecho de que si es el actor la Administración Tributaria, sus aspiraciones al final del proceso serán las de poder recaudar los tributos legalmente ocasionados por el contribuyente, mientras que por el otro lado, de ser el sujeto pasivo quien adopte la calidad de actor serán varias las aspiraciones del mismo en contra de la administración demandada.

Por otra parte, está la contestación a la demanda arbitral, la cual partiendo del mismo principio de la demanda, permite que el demandado pueda sustentar sus argumentaciones de defensa tanto en el aspecto de hecho como en derecho. Pero que en comparación con la contestación a la demanda determinada por el Código de Procedimiento Civil, el demandado no se vería en la facultad de refutar la competencia de los árbitros o a la validez de someter el respectivo conflicto a un arbitraje tributario, ya que esto fue discutido y aprobado con el convenio arbitral firmado por las partes.

De lo expuesto, una vez que se obtenga por parte del actor y demandado, la demanda y su contestación respectivamente, el tribunal arbitral tendrá plena capacidad para levantar un claro panorama sobre los acontecimientos y las presuntas violaciones o incumplimientos legales en materia tributaria.

2. Audiencia de mediación y sustentación.-

Tomando como referencia las audiencias de mediación y sustentación señaladas en los artículos 15 y 22 de la Ley de Arbitraje y Mediación, una vez que las partes cumplan con los respectivos escritos de demanda y contestación a la demanda, deberá presentarse la primera audiencia, para que de esa manera, en aras a los principios procesales de inmediación y oralidad, el actor y demandado puedan exponer ante el tribunal los distintos argumentos.

Dicha audiencia, cuya realización deberá contar con las solemnidades establecidas en el reglamento de la institución arbitral, tendrá como acto de inicio la intervención del tribunal para tratar de que las partes puedan llegar a una conciliación sobre las diferencias que mantengan y de esa manera, existiendo un acuerdo, ponerle fin al proceso arbitral. En el caso de que el tribunal, habiendo aplicado métodos conciliatorios hacia las partes, no logre resultados satisfactorios, continuará la audiencia con el siguiente acto.

Terminada la etapa de conciliación, con un resultado negativo, el tribunal procederá a dar la palabra al actor, quien en un tiempo razonable, deberá sustentar legalmente su posición frente al conflicto tributario, al igual que sus pretensiones y los hechos en que ésta se fundamenta. A continuación, tendrá la palabra el demandado quien deberá señalar su posición frente a las pretensiones del actor y fundamentar legalmente sus argumentos al respecto. Una vez que las partes hayan expuesto sus

argumentos, el tribunal deberá ordenar la práctica de las pruebas solicitadas para lo cual dará apertura a la etapa de prueba.

3. Etapa probatoria.-

“La prueba es aquella actividad que desarrollan las partes con el tribunal para que éste adquiera el convencimiento de la verdad o certeza de un hecho o afirmación fáctica o para fijarlos como ciertos a los efectos de un proceso”⁴⁹. Es así como se deberá entender y apreciar la importancia que tiene esta etapa procesal dentro del arbitraje tributario.

Las partes contarán con un término prudente para poder presentar toda documentación o evidencia que pueda sustentar los argumentos presentados, así como practicar cualquier medio de prueba establecido por el Código de Procedimiento Civil.

4. Audiencia de estrados.-

Una vez que haya concluido el termino probatorio, el tribunal arbitral tributario deberá llamara a las partes a una segunda y última audiencia llamada de estrados. En dicha audiencia que consta en la Ley de Arbitraje y Mediación y que así mismo considero conveniente que deberá constar en el texto legal sobre el arbitraje tributario, consiste en que las partes puedan presentar sus alegatos finales sobre su respectivo criterio, posición, interés o pretensiones, haciendo mención a las pruebas practicadas y

⁴⁹ Diccionario Jurídico Espasa. CD-ROM.

presentadas al tribunal arbitral. De esta manera, el árbitro podrá captar de manera directa las argumentaciones finales que a cada parte le corresponda exponer, y así tener una representación más clara sobre el conflicto tributario a la hora de tomar la decisión final.

III.4.C. El laudo arbitral tributario.-

El laudo arbitral puede ser considerado como la decisión emanada de los árbitros que pone fin al litigio, teniendo así una fuerza vinculante y obligatoria para las partes, así mismo Roque J. Caivano considera que el laudo arbitral “constituye la expresión más acabada de la jurisdicción que ejercen los árbitros, al imponer a las partes una solución para las diferencias que los separaban”⁵⁰.

El laudo es el equivalente a la sentencia judicial, donde luego de haberse dado una serie de actos y etapas procesales, el árbitro cumple con su objetivo principal que es el de dar fin al conflicto suscitado.

1. El contenido del laudo arbitral.-

En un principio, el laudo arbitral se deberá referir sobre los asuntos que las partes sometieron a conocimiento de los árbitros, tal como acontece en los juicios ordinarios. Esta limitación, vista desde otra perspectiva, significa que de la litis creada a

⁵⁰ Roque J. Caivano. Arbitraje. Pág. 247

través de la demanda y su respectiva contestación es el límite por el cual el árbitro deberá pronunciarse.

Sin duda alguna el principal elemento que deberá contener todo laudo arbitral y en este caso en materia tributaria, será la fundamentación de la decisión adoptada por el árbitro o tribunal. Esto es que se expongan claramente cuales son las razones que llevaron a tomar la decisión, las cuales en el caso del arbitraje en derecho, dicha decisión deberá estar basada no solo en los criterios o conocimientos del árbitro, sino principalmente en el derecho positivo.

Así mismo, la fundamentación del laudo arbitral y la calidad que se de en el mismo, representa un importante elemento para juzgar la idoneidad y seriedad de los árbitros, ya que si bien es cierto una de las partes no saldrá beneficiada con la decisión final, deberá recibir una explicación satisfactoria de las razones por las que no se le atribuyó el derecho que creía tener al litigar.

Como segundo elemento importante que deberá tener todo laudo arbitral en materia tributaria, será la parte resolutive, donde el árbitro o tribunal, da solución al problema o conflicto amparándose en la fundamentación, en el derecho tributario positivo y en la justicia.

A diferencia del la sentencia judicial, el laudo arbitral en su parte resolutive se da una particularidad muy especial, y es que la decisión última que se establezca en el laudo, está destinada a ser espontáneamente cumplida, sin que se deba proceder a una

ejecución forzosa. Este hecho se produce desde el momento en que las partes se comprometen de forma voluntaria a acudir a un arbitraje, depositando en el organismo arbitral plena confianza de que su decisión se encaminará en la justicia. En este sentido, cobra mayor importancia la contundencia, calidad y claridad que los árbitros puedan dar a la resolución.

2. Efectos del laudo arbitral.-

El efecto principal del laudo arbitral en materia tributaria deberá ser el de cosa juzgada respecto del fondo de las cuestiones que fueron sometidas a arbitraje y resueltas en el, entendiéndose que sobre el laudo dictado por los árbitros, no cabrá recurso alguno más que el de nulidad, ampliación y aclaración, al igual que en el arbitraje común de conformidad con lo que establece la Ley de Arbitraje y Mediación en el artículo 30.

Una vez que el laudo arbitral adquiera la calidad de firme, las decisiones que contiene serán irreversibles, sin que las partes volver a plantearlas ante ningún otro tribunal, ni judicial ni arbitral, es decir que adquieren la firmeza propia de un acto jurisdiccional.

No olvidemos que de los efectos señalados, en el proceso es donde surge una de las principales características del arbitraje, en el sentido de que es un recurso alternativo al sistema judicial donde se da una solución rápida al conflicto, no solo por la celeridad del proceso, sino también por el hecho de que carece de instancia superior donde el laudo pueda ser apelado. Tanto la Administración Tributaria como el sujeto pasivo

deberán estar consientes de ello, sin que esto quiera decir que se podrían afectar sus derechos sino más bien todo lo contrario, dados los benéficos que tiene el arbitraje. En el caso venezolano, el Código Orgánico Tributario en el artículo 323, reconoce al arbitraje tributario como de única y última instancia con excepción del recurso horizontal de ampliación y aclaración y el recurso vertical de nulidad, lo cual nos hace ver que dada la experiencia venezolana, las partes no han tenido inconveniente alguno en aceptar dichas reglas de juego, en aras de lograr los múltiples beneficios del arbitraje.

3. La ejecución del laudo arbitral.-

La constante comparación del laudo arbitral con la sentencia judicial no es solo en cuanto a su naturaleza, sino también en lo que se refiere a sus efectos y a su misma eficacia jurídica, ya que como se ha señalado, el juicio arbitral está sumamente ligado a la idea de jurisdicción y a obtener la certidumbre respecto de una situación factojurídica determinada. Al respecto, Roque J. Caivano, señala lo siguiente: “El Estado pone a disposición de quien haya resultado beneficiado, su *imperium*, su fuerza coactiva, su estructura, y la posibilidad de ejercer coerción para lograr la satisfacción de los derechos que el laudo le atribuye⁵¹”

Recordando el hecho de que los árbitros, a diferencia de los jueces, no cuentan con la facultad plena de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, por lo que no serían las personas competentes para que se cumpla de manera inmediata lo que se ha dispuesto en el laudo arbitral. Para ello, la Ley de Arbitraje y Mediación, en el artículo 32 ha

⁵¹ Roque J. Caivano. Arbitraje. Pág. 269

instaurado el proceso de ejecución de un laudo arbitral, en donde cualquiera de las partes deberá pedir a un juez ordinario que ordene la ejecución del laudo arbitral o de la transacción celebrada si ese fuera el caso, estando en la obligación de no aceptar excepción alguna, salvo las que se originaren luego de emitido el laudo.

De esta manera, dada la naturaleza del arbitraje y sus características, lo mismo acontecería en el caso del arbitraje tributario, donde será la Administración Tributaria o el sujeto pasivo quienes soliciten al Tribunal Distrital de lo Fiscal, quien ejerce la jurisdicción contencioso-tributaria, ejecutar el laudo.

De esta manera se estaría poniendo fin al proceso arbitral tributario, considerando que lo expuesto a lo largo del presente capítulo, es un indicativo de los elementos y pasos básicos con los que el arbitraje tributario deberá contar y de los cuales el legislador en un futuro deberá tomar en consideración de darse la aplicación del arbitraje tributario en nuestro ordenamiento jurídico.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. CONCLUSIONES.-

Una vez expuesto el tema a lo largo de tres capítulos, es pertinente concluir sobre la materia, estableciendo de manera resumida y clara las circunstancias por las cuales el arbitraje puede ser aceptado como un medio alternativo en la solución de conflictos tributarios, así como los beneficios que se obtendrán de ello. Las conclusiones son las siguientes:

1. La figura del arbitraje tributario, surge principalmente, por la ineficiente administración de justicia, ya que ésta no ha logrado poner fin con rapidez y eficacia a todas las controversias sometidas a este medio, debido a una serie de factores como el aumento de conflictos, el insuficiente número de tribunales de justicia, falta de personal capacitado y especializado. Con el arbitraje tributario, se lograría un proceso mucho más ágil, menos costoso que el procedimiento judicial común y naturalmente habría una reducción de esfuerzos para todos los actores incluidos en la controversia tributaria.
2. El artículo 191, inciso tercero de la Constitución Política, dispone textualmente lo siguiente: “Se reconocerá el arbitraje, la mediación y otros procedimientos alternativos para la resolución de los conflictos, con sujeción a la ley”. De esta manera se está reconociendo al arbitraje como un medio legítimo para solucionar

controversias, distinto a la potestad de juzgar de los miembros de la Función Judicial. De igual manera se puede advertir que no se hace distinción alguna de si este proceso puede ejercitarse sobre conflictos entre particulares únicamente o también entre conflictos que surjan entre el Estado y particulares. Por lo tanto, al no haberse limitado constitucionalmente la utilización del arbitraje se podría decir que conceptualmente es un medio habilitado constitucionalmente para solucionar conflictos de índole tributaria.

3. Con relación al principio de legalidad, se reconoce que en el Ecuador se maneja un principio de legalidad relativo y que las leyes creadas por el legislador son en muchos casos incompletas e imperfectas, lo cual crea la necesidad de que la administración se maneje bajo sus propios criterios y existan apreciaciones diferentes por parte de los sujetos de la obligación tributaria. El arbitraje tributario deberá cumplir en su totalidad con la norma impositiva, sin que puede menoscabarse la sustancia de la misma.
4. El principio de indisponibilidad del crédito tributario, en ningún momento puede contradecir la posibilidad de utilizar vías alternativas, autorizadas constitucionalmente, para que la Administración Tributaria y los sujetos pasivos puedan solucionar sus controversias, tomando en consideración que el resolver un problema no implica condenar o rebajar la obligación que puede haber nacido en el cumplimiento del hecho generador. Figuras como la prescripción, la caducidad y las facilidades de pago que la Administración Tributaria pueda otorgar, ponen en evidencia el hecho de que el principio de indisponibilidad del crédito tributario no es

absoluto, por lo que existen normas en nuestra normativa tributaria que, no solo flexibilizan la recaudación de los tributos sino que se llega a renunciar ellos al no ser cobrados o determinados en el tiempo que la ley lo señala.

5. El arbitraje tributario debe ser visto como un medio alternativo del sistema judicial más no de los recursos administrativos, por lo que podrá ser aplicable sobre los actos administrativos que se desprendan de la autoridad tributaria o bien sobre las decisiones que adopte en los recursos administrativos, dejando la posibilidad de que el sujeto pasivo inicie cualquier recurso administrativo que establezca la ley sin desmedro a que posteriormente pueda acudir a la vía arbitral.
6. El arbitraje tributario cuyo ordenamiento deberá ser establecido mediante una ley, deberá ser voluntario, es decir que las partes a través de un convenio arbitral decidan acudir a este medio alternativo, de igual manera deberá ser en derecho para que los árbitros puedan resolver los conflictos en base la normativa positiva tributaria. En lo concerniente a su procedimiento, el mismo estará conducido a través de una institución arbitral, con autonomía económica y política pero de carácter público.
7. El arbitraje debe ser visto como un medio alternativo totalmente procedente, desde el punto de vista legal, conceptual y técnico, para dar solución a las controversias en el ámbito tributario. La Administración Tributaria y el sujeto pasivo podrán llevar a arbitraje materias susceptibles de transar, esto es todas las actuaciones de hecho que tenga la administración y que se desprendan de sus facultades, como es el caso de la determinación presuntiva, falla en los cálculos matemáticos, conflictos de pago en

exceso y pago indebido, entre otras más. Mientras que por otro lado no se podrá dar un arbitraje tributario en asuntos netamente de derechos o en que dados los elementos y naturaleza de las actuaciones se entiende que la administración está obrando bajo una plena seguridad y capacidad, tal como sucede en el caso de las multas que se imponen al consumidor o a las atribuciones reglamentarias con las que cuenta la administración.

2. RECOMENDACIONES.-

Señaladas las conclusiones, en las que sustento la aplicabilidad del arbitraje en los conflictos tributarios y por lo tanto su introducción en la normativa tributaria, presento las siguientes recomendaciones:

1. De lo analizado a lo argo del presente estudio, y dado que, a nivel internacional y andino se ha propuesto la utilización del arbitraje como método alternativo a la solución de conflictos, considero que el Ecuador deberá participar de ésta nueva y prometedora figura jurídica introduciéndola en su legislación.
2. La aplicación del arbitraje como un medio alternativo en la solución de conflictos tributarios, implica la incorporación de una serie de factores sociológicos y educativos por parte de la administración y el sujeto pasivo, de tal manera que los beneficios de dicha figura puedan ser aprovechados a un máximo, estas condiciones pueden resumirse en las siguientes:

Por parte del contribuyente:

- a) Mejorar la cultura tributaria que tiene el administrado, hacerle ver la importancia del tributo y las obligaciones que se desprenden del mismo.
- b) Crear en el sujeto pasivo una confianza hacia la Administración Tributaria, de tal manera que los posibles conflictos que se ocasionen sean discutidos con un mayor entendimiento entre las partes.
- c) Una mayor seguridad jurídica en lo que respecta al derecho tributario, de tal manera que sujeto pasivo tenga una previsibilidad clara y segura de las consecuencias de sus actos.

Por parte de la Administración Tributaria:

- a) Transparencia en todas sus actuaciones.
- b) Una actuación apegada a derecho y uniforme frente al administrado.
- c) Conocer con mayor detalle los beneficios de los medios alternativos en resolución de conflictos, con el fin de que se vaya formando una confianza en ellos.

Sin estas actitudes y comportamientos de ambas partes, las posibilidades de que el arbitraje tributario se vaya encaminado en nuestra normativa de una manera exitosa claramente serian reducidas, es por ello que propongo ir creando una mayor cultura tributaria en los sujetos mencionados, de tal manera que vayan entendiendo los

beneficios que brindaría el arbitraje tributario en caso de ser implementado en nuestra normativa.

3. Una vez que se ha analizado la posibilidad de que exista la autorización constitucional para que los conflictos tributarios puedan ser motivo de arbitramiento, es necesario indicar en qué circunstancias y qué cambios legislativos son necesarios en nuestro país para alcanzar este propósito. Al respecto debo mencionar lo siguiente.

Al estar reconocido el arbitraje por la Constitución Política como un medio alternativo en la solución de conflictos, implica que el primer requisito que se debe cumplir es que exista una disposición legal que autorice la aplicación del arbitraje en la resolución de desacuerdos en el ámbito tributario. Analizaré por tanto donde deberá producirse las reformas más importantes.

Ley de Arbitraje y Mediación.-

La Ley de Arbitraje y Mediación, vigente desde 1997, tiene como objetivo general, regular todo el sistema alternativo referente a la solución de controversias, cuyo origen debe ser contractual, esto según los artículos 1, 4, 5 y 6 de dicha ley. A este efecto debemos ratificar dos ideas que se establecen en dichas disposiciones la ley se refiere a problemas que se presenten a la luz de las normas del derecho privado, por lo tanto, dado que la naturaleza de la materia tributaria es de orden público, será

necesario estudiar la adaptación de nuevas disposiciones legales distintas a las anteriores.

Código Tributario.-

En lo referente al Código Tributario sería necesario analizar el artículo 75, el cual determina que se atribuye la competencia administrativa para emitir actos y resoluciones administrativas a la autoridad designada legalmente para el efecto. En cuanto a la naturaleza de esta competencia el artículo 76, dispone con claridad que la “competencia administrativa en el ámbito tributario, es irrenunciable”, esto implica que la autoridad pública que tenga la potestad para emitir un acto y resolución de tipo administrativo no podrá renunciar a dicha obligación, salvo el caso de delegación establecido por la propia ley.

De su parte, las normas referente al contencioso tributario, reconociendo al Tribunal Distrital de lo Fiscal como el órgano con jurisdicción para juzgar las controversias. En lo que respecta a su naturaleza, el artículo 220 del Código Tributario establece que el ejercicio de la jurisdicción contencioso tributaria, es improrrogable e indelegable.

De lo señalado, cualquier reforma legal para que se reconozca la jurisdicción arbitral en nuestra materia en el Capítulo I del Libro II del Código Tributario, así como las normas del procedimiento arbitral se las debe introducir luego del Capítulo IV del Título II del Libro II del Código, posterior al Recurso extraordinario de Revisión, de

esa manera se reflejaría la independencia del arbitraje tributario frente a la Administración Tributaria y la Función Judicial, así mismo, la regulación del arbitraje tributario en el Código, determinará su carácter administrativo y no privado, como el establecido en la Ley de Arbitraje y Mediación.

4. Finalmente, todo este trabajo realizado se concreta en una propuesta al Estado Ecuatoriano, a los juristas y catedráticos interesados en la materia tributaria y a las entidades especializadas en los métodos alternativos en la solución de conflictos, a preparar y promover un proyecto de ley que regule el arbitramiento en materia tributaria junto con las reglas especiales con las que deberá contar dicha figura y que han sido materia de este estudio.

BIBLIOGRAFÍA:

1. LIBROS

1. Alban Gómez, Ernesto; Régimen Tributario Ecuatoriano, Tomo I; Ediciones Legales; Quito; 2005.
2. Antonio María Lorca Navarrete; Manual de Derecho de Arbitraje; Editorial Dykinson; Madrid; 1997.
3. Barra, Rodolfo Carlos; Tratado de Derecho Administrativo; Editorial Ábaco; Buenos Aires, 2000.
4. Cabanellas de Torres, Guillermo; Diccionario Jurídico Elemental; Editorial Heliasta; Buenos Aires; 1997.
5. Dromi, Roberto; Derecho Administrativo; Editorial Ciudad Argentina; Buenos Aires; 1996.
6. Egas Reyes, Pablo; “Arbitraje en Materia Tributaria”; Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II; ELADI; Ecuador; 2004.
7. García Frias, Ángeles; “Arbitraje tributario”; Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II; ELADI; Ecuador; 2004.
8. García Vizcaíno, Catalina; Derecho Tributario; Editorial Desalma; Buenos Aires; 2000.
9. Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Derecho Financiero Volumen I; Editorial Desalma, Buenos Aires, 1997.
10. Gozaini, Osvaldo A.; Formas Alternativas para la Resolución de Conflictos; Editorial Depalma; Buenos Aires; 1995.
11. Jarach, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario; Editorial ABELEDO-PERROT; Buenos Aires; 1996.
12. José Oswaldo Casás; Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias; Editorial AD-HOC; Buenos Aires; 2004.

13. Martínez Blasco, Gema; “Convención y Arbitraje en casos de ausencia de contabilidad”; Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario; Editorial Marcial Pons; Madrid; 2003.
14. Piñeros Perdomo, Mauricio; “Arbitraje en Materia Tributaria”; Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II; ELADI; Ecuador; 2004.
15. Pont Mestres, Magin; “Hacia nuevos Horizontes en las Relaciones Tributarias”; Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario; Editorial Marcial Pons; Madrid; 2003.
16. Roca Martínez, José María; Arbitraje e Instituciones Arbitrales; Editor José María Bosch; Barcelona; 1992.

2. LEYES

1. Código Civil.
2. Código de Procedimiento Civil.
3. Código Orgánico Tributario (Venezuela).
4. Código Tributario.
5. Ley de Arbitraje y Mediación.
6. Ley de Modernización del Estado.
7. Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.
8. Ley General Tributaria (España).

3. INTERNET

1. www.datadiar.com/actual/reformalgt.
2. www.infolprofesional.com/adjuntos/documentos
3. www.glosariotributos.com.ve
4. www.asambleanacional.gov.ve
5. www.comunidadvlex.com/pantin/cot
6. www.agapea.com
7. www.elm.es/leyes/doctrina

4. CD-ROM

Diccionario Jurídico Espasa; Madrid; 2004.