

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

USFQ

Colegio de Jurisprudencia

Idoneidad del arbitraje tributario

SEBASTIAN ANDRES SANTANDER DAVILA

Jurisprudencia

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito
para la obtención del título de
abogado

Quito, 9 de abril de 2021

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Sebastián Andres Santander Dávila

Código: 00127081

Cédula de identidad: 1717415119

Lugar y fecha: Quito

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics COPE descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

¹IDOENIDAD DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

IDOENITY OF TAX ARBITRATION IN ECUADOR

Sebastián Andres Santander Dávila²
ssantander@estud.usfq.edu.ec

RESUMEN

La justicia tributaria en el Ecuador da un amplio margen de mejora y es por esto que el arbitraje fiscal surge como una opción real para el avance legal de nuestro país. Para el efecto de entender el arbitraje tributario, se analizó la parte tributaria y la parte arbitral. En cuanto a la parte tributaria estudiamos la potestad del estado de crear tributos y el principio de indisponibilidad tributaria. En el arbitraje estudiamos la esencia arbitral. Además nos adentrarnos en la transigibilidad, tema de fundamental importancia para esta investigación. Hicimos una investigación en el derecho comparado de la figura del arbitraje fiscal. Con base a todo lo estudiado explicamos las ventajas y desventajas te permitir el arbitraje tributario. A modo de cierre, concluimos sobre la idoneidad del arbitraje fiscal. Realizamos recomendaciones al legislador en cuanto a como se debería aplicar el arbitraje tributario.

PALABRAS CLAVE:

Arbitraje, arbitrabilidad, tributos, transigibilidad, métodos alternativos de resolución de conflictos.

ABSTRACT

Tax justice in Ecuador gives a wide margin for improvement and that is why tax arbitration emerges as a real option for the legal advancement of our country. Regarding the tax part, we studied the power of the state to create taxes and the principle of tax unavailability, which would rule against tax arbitration. In the arbitration part we understood everything that is arbitration and its essence; Also, we studied transaction, an issue of vital importance for this research. We did an investigation in the comparative law of various countries that use tax arbitration. Based on everything studied, we explain the advantages and disadvantages of tax arbitration. We conclude on the suitability of tax arbitration. We made recommendations to the legislator as to how tax arbitration should be applied.

KEYWORDS:

Arbitration, arbitrability, taxes, traceability, alternative dispute resolution methods

Fecha de lectura: 13 de mayo de 2021

Fecha de publicación: 13 de mayo de 2021

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Oswaldo Santos Dávalos.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO -1. INTRODUCCIÓN. - 2. MARCO TEÓRICO.- 2.1 ESTADO DEL ARTE. - 2.2 MARCO NORMATIVO – 2.2.1 CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA- 2.2.2 CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL -2.2.3 CÓDIGO TRIBUTARIO- 2.2.4 LEY DE ARBITRAJE Y MEDIACIÓN -3 POTESTAD TRIBUTARIA.-3.1 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. -3.2 PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO -3.3 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA- 3.4 INDISPONIBILIDAD DE LA POTESTAD TRIBUTARIA-4.LA ARBITRABILIDAD Y LA TRANSIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 4.1. QUE ES EL ARBITRAJE- 4.2 EN QUE CONSISTE LA ARBITRABILIDAD.-4.3 MATERIAS ARBITRABLES.-4.4 TRANSIGIBILIDAD -4.4.1 TRANSIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA -4.5. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO -4.5.1- ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA.-4.5.2. REINO UNIDO -4.5.3. PORTUGAL - 5.VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL ARBITRAJE FISCAL-5.1 PORQUE NO ES IDÓNEO PERMITIR EL ARBITRAJE TRIBUTARIO – 5.2 PORQUE SI ES IDÓNEO PERMITIR EL ARBITRAJE FISCAL -6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1. Introducción

El arbitraje es un conjunto de pasos que permite a las partes solucionar una controversia litigiosa. El procedimiento arbitral es visto como un método alternativo de resolución de conflictos comerciales y civiles; sin embargo, existen diversos doctrinarios los cuales consideran que el procedimiento arbitral debería ser utilizado en materias de interés público, superando así esta concepción de que el arbitraje es un procedimiento solo para controversias civiles. El problema en cuanto a la aplicación del arbitraje en las materias de interés público es la transigibilidad, tal y como lo menciona la Constitución ecuatoriana en el artículo 190. Por regla cuando se trata de derechos del estado y derechos de protección especial, se deja por fuera no solo al arbitraje; sino también a todos los métodos alternativos de resolución de conflictos. La jurisdicción de estas materias le pertenece únicamente a la justicia ordinaria.

Temas como lo son la transigibilidad, la arbitrabilidad y el principio de indisponibilidad tributaria, son piezas claves para que se dé paso al arbitraje tributario. En nuestra investigación nos adentramos en cada una de estas piezas para así entender el porqué no se ha producido el arbitraje fiscal en el Ecuador y que se debería superar para que este se produzca. Nuestra investigación analiza no solo los conceptos básicos de estas piezas mencionadas previamente; sino que también, estudia las posiciones doctrinas sobre el tema

Varios países han decidido confiar en la justicia privada para tratar materias de interés general generando. Países como Estados Unidos, Portugal y Reino Unido han dado paso a la arbitrabilidad en temas de derecho tributario generando así extraordinarios resultados en cuanto a: celeridad y confianza del usuario en la justicia privada. Otros países como lo son Alemania e Italia han catalogado a la obligación tributaria como transigible, por lo cual se permite la aplicación de métodos alternativos de resolución de conflictos; sin embargo, ninguno de los países mencionados previamente ha optado por el arbitraje.

En nuestro estudio, revisamos a profundidad los ordenamientos jurídicos de los países que permiten el arbitraje fiscal, para así poder tener un panorama más amplio de como es este proceso y cuáles son sus beneficios. Por último, utilizando todas estas pautas hacemos una recomendación al legislador sobre como debería ser el arbitraje fiscal en el Ecuador y concluimos si esta figura es o no idónea para el Ecuador.

2. Marco teórico

2.1 Estado del arte

El debate referente a este proyecto de investigación gira sobre la transigibilidad de la obligación tributaria y sobre si se debería o no permitir el arbitraje fiscal. En cuanto a la transigibilidad de la obligación, Jarach afirma que el poder del Estado se agota en cuanto los legisladores plasman la obligación tributaria en la ley³. Según esa postura, cualquiera acción referentemente a la obligación tributaria podría ser transigible dado que, para Jarach, la administración tributaria no sería la dueña de ese crédito. Ramón Valdez expone un argumento similar al de Jarach, indicando que el vínculo entre sujeto activo y sujeto pasivo es una relación jurídica y no una relación de poder⁴.

No todos concuerdan con Jarach y Valdez. Sáinz de Bujanda considera que la transigibilidad de la obligación tributaria es incongruente e imposible dado que no es parte de la naturaleza jurídica de dicha obligación. En su opinión, incluso si se promulgaran leyes que permitieran la transacción de la obligación tributaria, tales normas serían inválidas e ineficaces, ya que destruirían los elementos esenciales de lo que es la obligación tributaria⁵.

En respuesta a Sáinz de Bujanda, Falcón afirman que cualquier conflicto entre contribuyente y administración tributaria debe permitir la solución arbitral, pese a que la obligación tributaria sea indisponible. Estos autores plantean que se puede dar arbitraje aun

³ Ver ,Dino, Jarach, *Curso Superior De Derecho Tributario*. Buenos Aires: (Liceo Profesional Cima.1969) 28 .

⁴ Ver, Ramón, Valdéz Costa,. *Curso De Derecho Tributario*.(Montevideo: B de F.2013), 52-67.

⁵ Ver, Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema De Derecho Financiero*. (Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho 1985), 79.

manteniendo la naturaleza intransigible de la obligación tributaria, siempre y cuando el legislador defina como serían los procedimientos reales el alcance de los laudos en materia fiscal⁶.

Sobre el arbitraje tributario, José Vicente Troya, en las resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario indicó que: “La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente al arbitraje”⁷. Otros autores sustentan esta postura, ya que creen que el arbitraje tributario debería poder ser aplicable. Uno de esos autores es Cesar García Novoa que manifiesta que: “podemos llegar a la conclusión que no existe ninguna sólida razón para postular una exclusión apriorística de las fórmulas arbitrales en el ámbito tributario”⁸.

Por otro lado, Patricio Aylwin comenta que, el arbitraje fiscal es inconcebible dado que los procesos arbitrales no buscan el bien común y solo están ahí para asegurar los intereses privados. El autor asegura que en el arbitraje solo se busca el reconocimiento de los intereses particulares, y se puede afectar directamente el orden público y las buenas costumbres. Según Aylwin es inconcebible el arbitraje tributario, ya que se va en contra de la búsqueda de la justicia y el cuidado al orden público.⁹

2.2 Marco normativo

En esta sección haremos referencia al marco normativo relevante para nuestra investigación.

2.2.1 Constitución de la República

La Constitución, en su artículo 75, manifiesta que cada persona podrá acceder a la justicia para poder precautelar sus derechos e intereses, sin que pueda quedar en indefensión en caso alguno. Este artículo declara al Ecuador como un Estado constitucional de donde se reconoce la justicia ordinaria, la justicia indígena y también los métodos alternativos de resolución de conflictos¹⁰. El artículo 190 reconoce los procedimientos alternativos de solución de conflictos “con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir”. Dentro de nuestra Constitución podemos apreciar que nuestro sistema legal, al menos en papel, parece querer

⁶ Ver, Ramón Falcón. *Derecho Financiero Y Tributario (Parte General)*. (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones. 2019) 68-83.

⁷ Jaime Troya. *Resolución Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. (Quito, 2004) 3-7.

⁸ Cesar, García Novoa. *La convención tributaria en el ámbito internacional*, (Quito: Ius et Historiae), 9

⁹ Aylwin Azócar, Patricio, and Eduardo Picand Albónico. *Estudios De Arbitraje. Editorial Jurídica de Chile*. (2007), 416-428.

¹⁰ Artículo 75, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Suplemento 181 de 15 de febrero de 2018.

otorgarles a los medios alternativos de solución de conflictos un fuerte pedestal en el sistema jurídico¹¹.

2.2.2 Código Orgánico de la Función Judicial

El artículo 17 del Código Orgánico de la Función Judicial establece que el principal servicio de la función judicial es servir a la comunidad. La justicia, según esa ley, es un servicio esencial del Estado, en el que los jueces y demás funcionarios que se encuentran dentro del poder judicial deben trabajar con el fin de que se respete los derechos garantizados dentro de la Constitución. En este mismo artículo se les confiere a los árbitros y mediadores las mismas obligaciones que los funcionarios del poder judicial, indicando que estos prestan un servicio público en el que se debe mantener los principios constitucionales¹². Según el artículo 17, “El arbitraje, la mediación y otros medios alternativos de solución de conflictos establecidos por la ley, constituyen una forma de este servicio público, al igual que las funciones de justicia que en los pueblos indígenas ejercen sus autoridades”¹³.

2.2.3 Código Tributario

En el artículo 15 se define la obligación tributaria como el vínculo entre el Estado y el contribuyente por el cual nace una obligación que tiene por objeto una prestación monetaria. Art. 15.” (...) Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación (...)”¹⁴

2.2.4 Ley de Arbitraje y Mediación

La ley de Arbitraje y Mediación, en su artículo 1, indica que el arbitraje puede utilizarse para solventar conflictos en los que la controversia sea susceptible de transacción o, en otras palabras, sea materia transigible; pese a esta aclaración, dentro de este cuerpo normativo no existe ninguna otra referencia a qué es o no materia transigible¹⁵. Queda una interrogante que tampoco es resuelta en los otros cuerpos normativos.

2.2.5 Código Civil

Nuestro Código Civil mantiene un título dedicado especialmente a la transacción en la que se explica qué es un contrato de transacción y cuáles son las limitaciones para el mismo. El artículo 2348¹⁶, nos menciona que la transacción es un contrato en el que las partes previenen

¹¹ Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹² Artículo 17, Código Orgánico de la Función Judicial, 9 de marzo de 2009.

¹³ Artículo 15, Código Tributario, 14 de junio de 2005.

¹⁴ Artículo 15, Código Tributario, 14 de junio de 2005.

¹⁵ Artículo 1, Ley de Arbitraje y Mediación, 4 de septiembre de 1997.

¹⁶ Artículo 2348, Código Civil, 10 de mayo de 2004.

un litigio o lo terminan extrajudicialmente. Dentro de los artículos 2349¹⁷, 2352¹⁸, 2353¹⁹ el Código Civil expone prohibiciones a la transacción como lo son: la disposición de los objetos sobre los que versa la transacción, el estado civil y la transacción sobre derechos ajenos o inexistentes.

3. Potestades tributarias

3.1 La obligación tributaria

El objeto de este capítulo consiste en llegar a definir qué es la obligación tributaria para después analizar cómo las disputas relacionadas con ellas se podrían solventar bajo un proceso arbitral. Cabe destacar que la relación tributaria es distinta a la obligación tributaria; la relación tributaria puede conllevar a que se cumpla con un supuesto de ley que dé origen a la obligación tributaria.

Las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes pueden generar una obligación en la que el Estado se posiciona como un acreedor y el contribuyente se ve inmerso en una obligación de dar. Para el tratadista Margain Manatou, la obligación tributaria es: “(...) el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”²⁰. Toda obligación tributaria se compone de un sujeto activo (estado), un sujeto pasivo (contribuyente) y un objeto.

El fundamento de la obligación tributaria se encuentra en primer lugar contenido en el artículo 83 de la Constitución, numeral 15, que marca como deber y responsabilidad de los ciudadanos el pagar los tributos establecidos en las leyes.²¹ Las obligaciones tributarias son obligaciones *ex lege* ya que nacen de la ley. Así lo manifiesto Ernesto Flores Zavala: “En cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto”²².

3.2. Procedimiento tributario

El derecho procesal tributario es un conjunto de normas que sirven para regular las controversias que se producen entre el fisco y los contribuyentes, sea en cuanto a la substancia o forma de la obligación tributaria. Sobre esa base podemos definir que el proceso tributario es

¹⁷ Artículo 2349, CC.

¹⁸ Artículo 2352, CC.

¹⁹ Artículo 2353, CC.

²⁰ Ver, Emilio Margáin Manautou. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano* (Ciudad de México : Editorial Porrúa, 2014) 67-69.

²¹ Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

²² Ernesto Flores Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas*. (Ciudad de México: Editorial Porrúa. 2001) 26.

el método para resolver disputas referentes a las obligaciones tributarias. Del procedimiento tributario, al igual que del resto de procesos, podemos extraer sus partes esenciales que son jurisdicción y competencia.

En cuanto a la jurisdicción, el Código Tributario en su artículo 217 nos da el concepto y límites de la jurisdicción contenciosa tributaria²³. Este artículo menciona que la jurisdicción consiste en la potestad pública de resolver las controversias entre las administraciones fiscales y los contribuyentes en temas referentes a las obligaciones tributarias. El artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos expone que la jurisdicción contencioso-tributaria tiene como objeto tutelar los derechos de las personas y resolver las relaciones jurídico tributarias²⁴.

3.3. Relación jurídica tributaria

Al respecto de la relación jurídica tributaria podemos mencionar que existen dos doctrinas: la doctrina de Hensel, Giannini y Jarach y la doctrina propuesta por Allorio, Berliri y Mafezzoni, mejor conocida como doctrina italiana. Ambas doctrinas son bastante similares; ya que las dos parten de que la relación tributaria nace del hecho imponible²⁵. La primera doctrina mencionada se basa en que la relación jurídica se construye al lado del hecho imponible, en cuanto existe una determinación de que el sujeto pasivo ha cumplido con este supuesto²⁶; mientras que la doctrina italiana propone que la relación tributaria se crea implícitamente al momento en el que se cumplen los supuestos del hecho imponible. Es claro que el hecho imponible es lo que da nacimiento a la obligación y es también claro que esta relación jurídica es inter-partes pues se mantiene entre el Estado y el contribuyente. Eusebio González García expone sobre esto que: “la teoría de la relación jurídica tributaria, como esquema explicativo de las relaciones contribuyente-fisco, no puede ir más allá de un *primus* inter-partes en la explicación del fenómeno tributario, y ello a partir del momento en que, dentro de esa relación, pueda efectivamente hablarse de la existencia de un acreedor frente a un deudor”²⁷.

3.4 Indisponibilidad de la potestad tributaria

El principio de indisponibilidad tributaria establece que las obligaciones fiscales no pueden ser alteradas por pactos o convenios entre privados²⁸. Los convenios entre particulares no pueden causar efecto en la obligación tributaria, ni alterar a los tributos en ningún elemento;

²³ Artículo 217, CT.

²⁴ Artículo 300, Código Orgánico General de Procesos.

²⁵ Eusebio González García, *La revisión de la relación jurídica tributaria obligacional: las corrientes procedimentalistas*: Revista de derecho ecuatoriano (2008),146

²⁶ *Id.*,147.

²⁷ *Id.*,2.

²⁸ Mario Flor y Juan Peñafiel. "El Arbitraje Tributario Interno". Revista Ecuatoriana De Arbitraje ,(2013)120

a menos que la ley lo permitiese, tal y como lo explica el artículo 20 del Código Tributario : “Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la ley no prohíba la traslación del tributo[...]”²⁹ Basándonos en esta norma es posible la modificación del tributo con el traslado del mismo siempre y cuando la ley no lo prohíba. El Código Tributario ecuatoriano marca un campo de juego amplio en contra de la aplicación del principio de indisponibilidad tributaria.

Sobre la indisponibilidad del crédito público, Piñeros comenta que: lo único indisponible es el tributo que ha sido liquidado mediante los procedimientos de ley.³⁰ En cuanto al arbitraje fiscal y la superación del principio de indisponibilidad tributaria Ángeles García menciona 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”³¹.

Los juristas Flor y Peñafiel se adhieren a la corriente que busca permitir el arbitraje fiscal, dejando de lado al principio de indisponibilidad tributaria. Flor y Peñafiel mencionan que: “Este principio de indisponibilidad de la obligación tributaria debe ser superado para la aplicación del arbitraje tributario en la medida que se considera al arbitraje como una decisión de particulares que afectan un orden público restringido a la Administración Tributaria en virtud del principio de actividad reglada”³².

Entonces, la prohibición del arbitraje en materia tributaria se ve sustentado por el principio de indisponibilidad tributaria. Para los autores citados, este principio debe ser superado porque su aplicación estricta representa una traba para el avance legal.

4. La arbitrabilidad y la transigibilidad de la obligación tributaria

4.1 ¿Qué es el arbitraje?

En la actualidad, el arbitraje se ve claramente asociado con el derecho privado, envuelto en el principio de la autonomía de la voluntad. El arbitraje nace de la voluntad de las partes que es plasmada en un acuerdo arbitral. En nuestra opinión, la naturaleza jurídica del arbitraje se ve envuelta en una mezcla entre la voluntad de las partes de someter su controversia al

²⁹ Artículo 20, CT.

³⁰ Ver, Mauricio Piñeros, *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Quito, 2004), 84.

³¹ Ángeles García Frías. *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Quito, 2004), 138.

³² Flor, *El Arbitraje Tributario Interno*, 120.

procedimiento arbitral y la delegación de jurisdicción por parte del estado al árbitro. Para la Corte Constitucional colombiana, el arbitraje es: “la derogación que hacen las partes involucradas en un conflicto o precaviendo su existencia, de la jurisdicción en cabeza del Estado y en favor de un particular (árbitro), quien queda investido de la facultad temporal de resolver con carácter definitivo y obligatorio, a través de una decisión denominada laudo arbitral, las diferencias que se susciten entre ellos”.³³

4.2. ¿En qué consiste la arbitrabilidad?

“Arbitrabilidad” es una palabra ambigua, ya que cuenta con varias definiciones posibles. Dos de las definiciones son las concebidas como clásicas y una tercera, que la plantean únicamente ciertos autores. Como primera posible acepción de la palabra arbitrabilidad, encontramos su faceta objetiva o *ratione materiae*, que significa la capacidad de una controversia en cuanto a la materia en la que recae el objeto de la *litis* pueda ser susceptible a un proceso arbitral³⁴. Como segunda definición, podemos ver que se puede utilizar el término arbitrabilidad para referirse a la posibilidad subjetiva (referente a las partes) de que un conflicto se solvete en arbitraje³⁵. En latín se conoce esto como *ratione personae*. Como tercer significado de arbitrabilidad podemos observar que se usa este término para determinar si un conflicto es arbitrable o no según a la correcta aplicación de la cláusula arbitral. Sobre el último punto, Mónica Jiménez y Andrea Saldarriaga exponen que: “el concepto de arbitrabilidad ha sido también utilizado para determinar si una disputa es arbitrable por encontrarse dentro del ámbito de aplicación de la cláusula de arbitraje. En este contexto, la discusión se toma más específica pues busca establecer si una disputa particular se encuentra bajo la jurisdicción de una corte”³⁶. En este trabajo tomaremos el concepto de arbitrabilidad objetiva o arbitrabilidad en *ratione materiae*.

La arbitrabilidad se ve entrelazada con la capacidad de disposición de los derechos subjetivos. Podemos concebirla como la posibilidad de que una materia en específico sea sometida al proceso arbitral. En otras palabras, la arbitrabilidad es la determinación de si una materia puede someterse a arbitraje o si esta se encuentra sujeta únicamente a la jurisdicción de las cortes nacionales.

La arbitrabilidad marca un punto sustancial en este trabajo, ya que determina los temas que pueden ser o no sometidos al proceso arbitral. En el derecho privado se permite todo lo

³³ Causa No. C-098.Corte Constitucional de Colombia, 6 .

³⁴ Mónica Jiménez y Andrea Saldarriaga, *Arbitrabilidad, Inversión e Ilegalidad. Revista Ecuatoriana De Arbitraje*, (2010) 133-134.

³⁵ *Id.*, 133-134.

³⁶ *Id.*, 133.

que no está expresamente prohibido; por lo que se entendería que en derechos subjetivos todo lo que puede ser materia de transacción puede ser sometido a arbitraje. Por otro lado, en los temas de derecho público, únicamente se podría dar paso al procedimiento arbitral en las materias que estén expresamente permitidas. Juan Pablo Aguilar explica que la arbitrabilidad en el derecho público se basa en la permisión expresa de ley o si el Estado puede renunciar a sus derechos en cuestión: “para establecer si una materia es arbitrable, lo que se debe establecer es si existe una ley que la defina como tal, y no si los asuntos a los que se refiere pueden calificarse o no como renunciables”³⁷.

Al referirse a los actos administrativos, Francisco Larrea explica que ese tipo de actuaciones podrían ser materia de arbitraje cuando la ley lo permite. Larrea asevera también que la arbitrabilidad de los actos administrativos procede cuando existe un convenio arbitral entre el Estado y el particular: “El límite a la arbitrabilidad de los actos administrativos, únicamente, podría encontrarse o en la misma ley que establece la potestad para que la Administración pacte arbitraje o en el convenio arbitral por ella suscrito; por lo que, en caso de no haberse establecido dicho límite, los actos administrativos, incluyendo su legalidad sería arbitrable.”³⁸

Existe una tendencia a permitir el arbitraje en asuntos de derecho público. Como explica Larrea, “ el desarrollo internacional, doctrinario y jurisprudencial de la arbitrabilidad ha sido siempre, extraordinariamente, a favor del arbitraje, eliminando en gran medida la posibilidad de alegar la no arbitrabilidad de asuntos que tengan que ver con normas de carácter imperativo o de plano con normas de orden público, permitiendo que los árbitros tengan la facultad de conocerlos y decidir sobre ellos, dentro de los cuales podríamos incluir a los actos administrativos contractuales emitidos por los Estados”³⁹.

4.3 Materias no arbitrables

En Ecuador, no se tiene una lista taxativa sobre qué es arbitrable o no. Sin embargo, la Constitución, en su artículo 190, prohíbe expresamente la arbitrabilidad en materias en las que por su naturaleza no se puede transigir⁴⁰. En cuanto a la transacción, el Código Civil especifica cuáles son las limitaciones en los temas transigibles. Por ejemplo: no se puede transigir si no se dispone de los objetos sobre los que versa la transacción⁴¹, no se puede transigir sobre el

³⁷Juan Pablo Aguilar, *Derecho administrativo y transigibilidad: Revista Ecuatoriana De Arbitraje* (2014),249-259.

³⁸ Francisco Larrea. *Arbitrabilidad de Actos Administrativos Contractuales. Revista Ecuatoriana de Arbitraje*, (2015) 259.

³⁹*Id.*,260.

⁴⁰ Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador.

⁴¹ Artículo 2349, CC.

estado civil⁴² y tampoco se puede transigir sobre derechos ajenos o inexistentes⁴³. Pese a que el Código Civil y los otros cuerpos normativos no expongan claramente que se puede o no transigir, la lógica del orden público evidencia que no se podría transar sobre materias penales, constitucionales o derechos políticos.

Colombia mantiene una gran similitud con Ecuador en cuanto a qué considera arbitrable. En el legislador colombiano decidió realizar una lista de qué se puede arbitrar. El Estatuto Arbitral de Colombia mantiene las mismas prohibiciones⁴⁴ que se especificaron en el párrafo anterior en cuanto a lo que dictamina el Código Civil ecuatoriano. El jurista colombiano Martínez Neira expone que la norma colombiana va más allá de las prohibiciones mencionadas previamente y que el alcance de las materias arbitrables es más amplio. “Se entiende que es de carácter arbitrable toda diferencia o conflicto de naturaleza jurídica que verse sobre asuntos de libre disposición y de cualquier otra materia”⁴⁵.

Pese a lo expuesto anteriormente, cabe recordar que el procedimiento arbitral es de naturaleza excepcional. Existen claras limitaciones acerca de las materias que pueden ser sujetas a arbitraje o mediación aun cuando las partes decidan llevar su proceso a estos métodos alternativos. La Corte Constitucional de Colombia en el proceso C-06-2001 explica que algunos bienes jurídicos que no pueden ser dispuestos por las partes, y menos aun permitir que estos bienes jurídicos en conflicto sean resueltos por un particular a su arbitrio⁴⁶. Así mismo, la Corte Constitucional colombiana ha delimitado cuándo se puede catalogar a una materia como transigible y marca como norma general la emisión de justicia por parte de los jueces ordinarios. “La colaboración prestada por los particulares en la administración de justicia tiene claro fundamento en la Constitución. Sin embargo, dicha colaboración, en el ámbito jurisdiccional, tiene carácter transitorio y excepcional. [...] el arbitraje solo puede tener por objeto asuntos que por su naturaleza sean susceptibles de dicho trámite, y es evidente que no todos lo son. No todo asunto de competencia de los jueces ordinarios, en consecuencia, puede ser trasladado a la justicia arbitral”⁴⁷.

Tomando en cuenta la ley, jurisprudencia y doctrina analizada, podemos concluir que no existe un criterio unánime en el alcance de la arbitrabilidad. En el Ecuador la arbitrabilidad de las materias está delimitada por este concepto constitucional de: “materias en las que por su

⁴² Artículo 2352, CC.

⁴³ Artículo 2354, CC.

⁴⁴ Ver, Juan.Nazir, *Arbitrabilidad objetiva ¿Qué se puede y qué no se puede someter a arbitraje nacional según las fuentes colombianas de derecho?*, *Vnersitas* 139 (2019) 9.

⁴⁵ Ver, Néstor Martínez Neira, *Él pacto arbitral: Estatuto arbitral colombiano* *Vnersitas* 129 (2013),42

⁴⁶ Sentencia No. C-06-2001 Corte Constitucional de Colombia.

⁴⁷ Sentencia No. T-057-1995 Corte Constitucional Colombiana.

naturaleza se pueda transigir⁴⁸. Es consecuente para esta investigación el estudiar que es la transigibilidad y cuáles son sus alcances.

4.4 Transigibilidad

Teniendo en cuenta el artículo 190 de la Constitución el que una materia ⁴⁹ sea o no transable nos indica si la controversia puede ser sometida a arbitraje. Para esta investigación es fundamental adentrarnos en lo que es la transigibilidad y su esencia.

Podemos definir la transigibilidad como algo que puede ser negociado o dispuesto por las partes⁵⁰. Los autores Riofrio y Bedón definen que una materia transigible está conformada “por el conjunto de situaciones jurídicas subjetivas (derechos, bienes, valores, expectativas, intereses, etc.) que un sujeto puede disponer sin la necesidad de contar con el permiso o la autorización de otro”⁵¹. En el derecho privado se presume que siempre se puede disponer de derechos referentes a obligaciones o de bienes, por lo cual, se entiende que la materia que recubre las relaciones privadas es transigible;⁵² sin embargo, el tema central de esta investigación es comprender si las actuaciones del Estado podrían llegar a ser un tema transable y como deberían serlo.

Nuestro sistema jurídico muestra recelo en solventar controversias de derecho público en procedimientos arbitrales. La Corte Provincial de Justicia de Pichincha en el 2010 se pronunció sobre la competencia que mantiene un tribunal arbitral para conocer temas relacionados con las facultades del Estado: “El Tribunal de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Quito ... no podía en forma alguna, ni por pedido de parte, ni de oficio, entrar a examinar y discutir y peor aún declarar la legitimidad o ilegitimidad contenida en un acto de la administración pública pues, como ha quedado dicho, esta facultad no es en forma alguna, ni siquiera por excepción, materia transigible, por ello la discusión de la legitimidad de los actos de la administración pública, por mandato legal queda reservada exclusivamente para la jurisdicción”⁵³. La Corte Provincial resolvió el que todo acto administrativo ni por excepción es materia transigible.

Varios juristas comparten la misma línea argumentativa que la Corte Provincial de Pichincha; ya que alegan que los temas de derecho público no podrían ser arbitrables dado que

⁴⁸ Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador.

⁴⁹ Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador. 2008.

⁵⁰ Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual* (Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L, 2008), 318-345.

⁵¹ Juan Riofrio y Rene Bedón . “Efectos de la constitucionalización del arbitraje: *Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje* (2013), 21

⁵² *Id.*, 6.

⁵³ Sentencia No. 41-2009 Corte Provincial de Pichincha 2010.

estos se basan en un interés social. Patricio Aylwin considera que el procedimiento arbitral únicamente existe con la finalidad de cumplir la voluntad de las partes y no para precautelar el estado de derecho ni proteger las buenas costumbres.

“En gran número de litigios está comprometido, más o menos directamente, el interés social; se hace necesario, en consecuencia, sujetarlos a solemnidades especiales que sean una garantía de que no se resolverá ni hará nada lesivo para las superiores conveniencia de la sociedad o los legítimos derechos de terceros. La investidura privada de los jueces árbitros los obliga a respetar solo los términos del compromiso [...] Esto bien puede ocurrir, sin daño alguno, en los asuntos en que entran en juego únicamente los intereses privados de los litigantes, pero ni cuando pueden verse afectados el orden público, las buenas costumbres o los derechos de terceros ajenos al juicio. Por estas razones está negado a las partes el derecho de someter a compromiso los litigios que no sean de su interés puramente particular. Tal prohibición es consecuencia lógica de la naturaleza misma del juicio arbitral”⁵⁴.

En concordancia con la lógica de Aylwin podemos mencionar que, las materias arbitrables son transables debido a que los particulares pueden o no ejecutarlas de la manera que estos deseen⁵⁵. En las relaciones comerciales o civiles que se dan entre particulares el margen para realizar los diversos negocios jurídicos es amplio, ya que las partes disponen de los derechos en juego. Para Aylwin los temas de derecho público quedan fuera del procedimiento arbitral; dado que, las decisiones arbitrales sobre derecho público pueden afectar el bienestar general.

Pese a que diversos autores consideran que las actuaciones del Estado no deberían ser solventadas en arbitraje, existen otros autores quienes sustentan lo opuesto, tal y como lo expreso Efraín Pérez Camacho: “tanto el juez de la jurisdicción ordinaria como el árbitro pueden indudablemente examinar la racionalidad y proporcionalidad y la correcta aplicación de las reglas legales, reglamentarias y contractuales del ejercicio de sus facultades por parte de la Administración Pública”⁵⁶. En cuanto a lo expuesto por Pérez Camacho podemos destacar que este autor cree fielmente que el procedimiento arbitral cuida el orden público de la misma manera que la justicia ordinaria.

Con la creciente aceptación del arbitraje parece que cada día más materias son consideradas arbitrales. Existe una clara tendencia que posiciona a los métodos alternativos de resolución de conflictos como eficaces medidas para mejorar el sistema judicial en todas sus

⁵⁴ Aylwin, *Estudios De Arbitraje*, 426.

⁵⁵ *Id.*, 19.

⁵⁶ Ver, Efraín Pérez Camacho. *Fundamentos del derecho administrativo, historia de la administración pública en el Ecuador* (Quito: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones 2009) 34-39.

materias, incluyendo la materia tributaria. Los autores Fernández Arhex, Navarro y Zunino van aún más allá y decretan que los tributarios en los que el Estado y el contribuyente mantienen una relación jurídica son de naturaleza transable⁵⁷.

Las posiciones doctrinarias se encuentran claramente divididas en cuanto a si se deberían considerar las actuaciones estatales como materias transigibles o no. La corriente conservadora considera que el arbitraje no es capaz de proteger el estado de derecho y el interés general; por lo tanto, alega que la justicia ordinaria es la única que debería tener la potestad de solventar las controversias en temas de derecho público. Por otro lado, la corriente más liberal cree fielmente en que los procedimientos arbitrales cuidan el estado de derechos al igual que la justicia ordinaria. Esta corriente también plantea que las actuaciones estatales sean consideradas materias transigibles y arbitrables. Esta investigación busca analizar el arbitraje fiscal; por lo que nos adentraremos más en la corriente liberal enfocada en el tema tributario.

4.4.1 Transigibilidad de la obligación tributaria

En 1968 la Organización de los Estados Americanos redactó el Modelo del Código Tributario para América Latina. Juristas de renombre como el argentino Giuliani Fonrougue, el brasileño Rubens Gomes de Sousa y el uruguayo Ramón Valdés plasmaron la transacción tributaria en este código. Si bien para estos juristas el crédito fiscal no es transable, las cuestiones de hecho si lo son. Para estos autores, temas como lo son la imposición de la base imponible y la liquidación definitiva, sí podrían ser consideradas como materia transigible. Según el artículo 5 del Modelo de Código Tributario para América Latina: “La transacción sólo tiene por objeto cuestiones de hecho, como por ejemplo la estimación de la base imponible o la liquidación definitiva, que no pueden comprometer la indisponibilidad del crédito fiscal”⁵⁸.

Ferreiro Lapatza argumenta que la obligación tributaria es de naturaleza transigible. El doctrinario español señala que el fisco mantiene la capacidad de condonar o revalorizar los créditos tributarios; por lo que, si el fisco puede disponer de la obligación tributaria al negociar con el sujeto pasivo.⁵⁹ La administración tributaria cuenta con una potestad, para maniobrar las deudas tributarias; dicha potestad se encuentra establecida en la ley; aunque las disposiciones de los créditos tributarios sean facultades regladas por la ley, la obligación tributaria sigue

⁵⁷ Arhex Fernández y Zunino Navarro “*La mediación y el arbitraje en materia fiscal. Conveniencia de su aplicación. Congreso Internacional de Prevención y Administración de Conflictos (1998)* y regulación legal”. Ponencia del I Congreso Internacional de Prevención y Administración de Conflictos (1998).

⁵⁸ Artículo 5, Modelo de Código Tributario CIAT

⁵⁹ Juan Ferreiro Lapatza, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, (1996),43-49.

siendo de naturaleza transigible.⁶⁰ Lapazta sitúa al arbitraje como un medio esencial para mejorar no solo el proceso tributario, sino también la relación Administración Tributaria - contribuyente⁶¹.

La transigibilidad de la obligación tributaria no se ve aplicada en nuestro país. La justicia ordinaria es la única capaz de resolver temas fiscales. Según varios autores, esto conlleva a un estancamiento en cuanto al avance jurídico. Los españoles Falcón y Tella exponen que: “el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones que el estado era parte, dejó de tener exclusividad y relevancia. Por eso también los tribunales arbitrales serán la única respuesta frente a esa evolución y en ese contexto aparece la materia impositiva como la de mayor riqueza para ser arbitrable”⁶².

Esos juristas buscan que la tendencia se dirija a mayor arbitrabilidad en el tema tributario. Con el avance económico mundial, el comercio y demás, las disputas tributarias aumentarán. Por eso, permitir la transigibilidad de la obligación tributaria y la arbitrabilidad fiscal puede ser una solución para un sistema jurídico sobrecargado. Flor y Peñafiel mencionan sobre esto que: “Existe, por tanto, una necesidad de innovación, de búsqueda de nuevas fórmulas para la solución de controversias. La jurisdicción arbitral podría responder a esta necesidad de justicia, al permitir decidir con rapidez y eficacia las controversias tributarias.”⁶³ La tendencia no solo va hacia más comercio; también se dirige hacia una mayor confianza a los medios alternativos de solución de conflictos.

El español Ferreiro Lapatza manifiesta que para que se pueda considerar a las controversias tributarias como materias arbitrables el procedimiento arbitral debe cumplir diversos principios. El primer principio señalado por el jurista español es que la transacción se dé sobre hechos. El segundo principio evidencia que la facultad sancionadora debe pertenecer a un órgano distinto al órgano que mantiene la facultad determinadora y dichos actos de determinación y autos de pago no deben ser firmes hasta la revisión arbitral. Como tercer principio este autor nos menciona que el contribuyente debe ver como fruto del proceso arbitral una solución⁶⁴. Lo que plantea Lapatza y los otros autores analizados nos permite tener una visión concreta en cuanto a como debería ser el arbitraje fiscal y que requisitos debería

⁶⁰ *Id.*, 66.

⁶¹ *Id.*, 66- 68.

⁶² *Ver*, Ramón Falcón, *Derecho Financiero Y Tributario* (Madrid: Editorial Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones. 2019),43

⁶³ Flor, *El Arbitraje Tributario Interno*, 126.

⁶⁴ *Id.*, 265.

cumplir.⁶⁵ La doctrina revisada previamente nos demuestra que varios autores creen que se puede transigir sobre la obligación tributaria.

Las conclusiones que podemos extraer es que existe un gran debate en cuanto a la transigibilidad de la obligación tributaria. Concebir a la obligación tributaria como transable o no transable, es algo relativo a la cultura jurídica del momento y del lugar. Por esto es realmente importante el enfocarnos en cómo abordan esta problemática los diferentes países del mundo y tal como menciona Larrea cuando habla sobre la transigibilidad “La única limitación a la arbitrabilidad de disputas sometidas a arbitraje que ha establecido esta legislación, es que las mismas sean transigibles. Límite que es aplicable, tanto para los particulares como para el Estado.”⁶⁶

4.6 Derecho comparado sobre cómo se maneja en arbitraje y otros métodos alternativos de resolución de conflictos, los temas y litigios tributarios.

En nuestra investigación tomaremos como referencia a países que aplican el arbitraje fiscal. Por esto dejaremos de lado a países que marcan a la obligación tributaria como transigible, pero no utilizan el arbitraje sino métodos como negociación o conciliación como lo son Alemania o Italia. Por otro lado, los países como Portugal y Estados Unidos han obtenido mejores resultados con el arbitraje en cuanto a las disputas tributarias, además de que llevan años ya manteniendo estas prácticas. Reino Unido también mantiene una legislación interesante debido a que, si bien no usa el arbitraje como tal, tiene instituciones similares que mantiene la esencia del procedimiento arbitral.

4.6.1 Estados Unidos de Norteamérica

Estados Unidos es uno de los pioneros en dar paso a la transigibilidad de las obligaciones tributarias. El sistema fiscal americano prevé el arbitraje y la mediación en temas tributarios e incluso incentiva a los privados a buscar estos métodos alternativos de resolución de conflictos. Cabe resaltar que en dicho país se mantiene como regla general el que los procesos referentes a temas tributarios puedan ser resueltos por métodos alternativos de resolución de conflictos. Únicamente los casos registrados como “*non-docketed*”⁶⁷ no pueden ser solventados por estos métodos. Se registran a los casos como “*non-docketed*” cuando ya se ha emitido de ajuste presupuestal y también cuando estos casos versan sobre reclamos de

⁶⁵ *Id.*,266.

⁶⁶ Larrea. *Arbitrabilidad de Actos Administrativos*,260

⁶⁷ Andres Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España.*:*Revista de Derecho del Estado*(2015)14.

auditorias y reducciones de multas e intereses. Formas como la mediación de vía rápida y los procesos de acuerdo son los más utilizados para solventar controversias tributarias⁶⁸.

En cuanto al arbitraje de temas tributarios, Estados Unidos generó un plan piloto codificado en el Código Tributario (1988), IRC sección 7123 (B) (2) para que las disputas tributarias puedan ser sometidas al procedimiento arbitral. Después del plazo del plan piloto, Estados Unidos decidió hacer la arbitrabilidad en los temas tributarios una posibilidad de resolver controversias a nivel federal: *“provides that the Secretary shall establish a pilot program under which a taxpayer and Appeals may jointly request binding arbitration on certain unresolved issues. On January 18, 2000, Appeals began a two-year test of an initial arbitration procedure. See Announcement 2000-4, 2000-1 C.B. 317. On July 1, 2003, Appeals completed an additional one-year test of its arbitration procedure. See Announcement 2002-60, 2002-2 C.B. 28. During these test periods, the IRS allowed taxpayers to request arbitration for certain factual issues that were already subject to the Appeals administrative process. his revenue procedure supersedes Announcements 2000-4 and 2002-60”*⁶⁹.

Con la aprobación de “Rev. Proc 2006-44” se estableció formalmente que se puede someter a arbitraje los procesos tributarios. Esto se creó para mejorar la atención de la administración tributaria y reducir el peso de las cargas fiscales para los contribuyentes como se describe en la sección 1 del *Bulletin 2004-44*: *“This revenue procedure formally establishes the Appeals arbitration program, which is designed to improve tax administration, provide customer service and reduce taxpayer burden. Arbitration is available for cases within Appeals jurisdiction that meet the operational requirements of the program. Generally, this program is available for cases in which a limited number of factual issues remain unresolved following settlement discussions in Appeals. Within Appeals, the Office of Tax Policy and Procedure will be responsible for the management of the Appeals arbitration program.”*⁷⁰.

4.6.2 Reino Unido

El Reino Unido ha mantenido una posición pro-arbitraje y pro métodos alternativos de resolución de conflictos, desde la consolidación del arbitraje y la mediación en la industria calcetera en 1866⁷¹ hasta la resolución de conflictos tributarios el día de hoy. En cuanto a la discrecionalidad administrativa, la administración tributaria del Reino Unido toma una postura totalmente distinta a la que mantenemos en América Latina, lo que permite al fisco del Reino

⁶⁸ *Id.*, 16.

⁶⁹ Internal Revenue Code, § 7123 (1988)

⁷⁰ Internal Revenue Service . *Bulletin 2006-44*(2006)

⁷¹ Ver, Santiago Herrero, *El Actual servicio de conciliación, arbitraje y asesoramiento del Reino Unido*. Revista de Política Social 1985.

Unido llegar a diversos acuerdos con los contribuyentes. En 2013, la HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*), que es la administración tributaria británica, dictó dos guías para el tratamiento de conflictos tributarios en los casos de pequeñas y medianas empresas al igual que para particulares; mientras que, el “*Commissions Tax Disputes Resolution Board*” creó las guías para el proceso de aplicación de medios alternativos de resolución de conflictos en los casos cuya cuantía supera los 100 millones de libras esterlinas⁷².

El reporte anual del *Tax Assurance Commissioner* de los años 2014-2015 y 2015-2016 verifican el número de casos solventados por vía del arbitraje. En el periodo 2014-2015, de 499 casos que solicitaron ser resueltos mediante métodos alternativos de resolución de conflictos solo 16 terminaron en un litigio ante jueces ordinarios,⁷³ mientras que en el periodo 2015-2016 de 581 casos que solicitaron el procedimiento alternativo de resolución de conflictos solo 15 terminaron en un litigio ante la justicia ordinaria⁷⁴. Demostrando una tasa de éxito del 93% en el periodo 2014-2015 y de 95% en el período 2015-2016.⁷⁵

Los medios alternativos de resolución de conflictos pueden ser propuestos por el contribuyente en cualquier momento del proceso siempre y cuando no exista cosa juzgada incluso se puede solicitar este tipo de procedimientos durante el proceso de apelación o el proceso de revisión⁷⁶. En el Reino Unido se da paso a los métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios siempre que el órgano especializado de la HMRC el DRU (*Dispute Resolution Unit*) resuelva sobre si dicha controversia tributaria es o no factible de acceder al proceso previamente mencionado⁷⁷.

Si bien Reino Unido no mantiene una figura marcada expresamente como arbitraje para resolver sus conflictos tributarios, usa una unión entre lo que sería la mediación, la negociación y el arbitraje para así solventar las disputas que conllevan obligaciones tributarias. Como primer método alternativo de resolución de conflictos los ingleses usan el “Early Neutral Evaluation” que es un procedimiento donde las partes nombran a un tercero neutral para que decida sobre la controversia, esto sólo se utiliza en las partes iniciales del proceso tributario para determinar temas de hecho.⁷⁸ Esta figura se asemeja en esencia al arbitraje pese a que

⁷² Aucejo, *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos*,17.

⁷³ Ver, HM Revenue & Customs..“*Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy* (2014)

⁷⁴ Ver, HM Revenue & Customs.. *How we resolve tax disputes. The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2015- 2016* (2016)

⁷⁵ *Id.*, 7.

⁷⁶ Aucejo, *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos*,17.

⁷⁷ Ver, Nias, Peter y Pompewell ,Nigel .2014. *The use of mediation in tax discupetes- UK disputes* (Amsterdam : Editorial, Boom Lemma Uitgevers, 2014),5-13.

⁷⁸ *Id.*, 12.

únicamente nace de la autonomía en donde la voluntad de la parte del contribuyente. En este proceso “Early Neutral Evaluation”, se escoge un tercero imparcial que no es un juez para que resuelva temas de la controversia. Las diferencias de este proceso con el arbitraje es que, si bien el tercero emite una decisión, esta no es vinculante, ya que no es un laudo ni una sentencia; además en el arbitraje el proceso nace de la voluntad de las dos partes, mientras que en este proceso el estado solo actúa sobre la base de su marco de juego⁷⁹.

Las discusiones con moderadores son el segundo método por los cuales la administración tributaria británica busca que se dé una negociación con un mediador experto para que las partes lleguen a un acuerdo⁸⁰. El tercer método es la Mediación, que se da en una cámara de mediadores privados llamada “*Center of Effective Dispute Resolution*”.⁸¹

En cuanto al sistema que utiliza Reino Unido podemos destacar la manera en la que la administración tributaria puede someterse a diversos métodos de solución de conflictos las controversias referentes a obligaciones tributarias, por lo que el creer que las obligaciones tributarias no pueden ser transigibles es falso. El Reino Unido utiliza un procedimiento arbitral como tal; utiliza procesos más que la justicia ordinaria permitiendo a las partes negociar y buscar soluciones que aligeren la carga de las cortes.

4.6.3 Portugal

Desde el 1 de julio del 2011, Portugal acepta el arbitraje fiscal por el decreto de ley número 10-2011. Dentro de los considerandos en este proyecto de ley, el legislador portugués señala que esta norma busca construir mejoras en cuanto a: tutela efectiva de derechos e intereses, celeridad de los procedimientos en los que la administración tributaria portuguesa y los contribuyentes tengan conflictos y mejorar el sistema judicial ordinario al reducir las causas para las cortes ordinarias.⁸²

El procedimiento arbitral fiscal en Portugal parte con la designación de un árbitro neutral e imparcial, sujeto a las diversas normas del ordenamiento jurídico portugués. Cabe mencionar que los árbitros fiscales pueden ser elegidos por las partes siempre y cuando estén habilitados por el CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa)⁸³. En caso de que las partes no designen un árbitro, es designado por el CAAD⁸⁴. Queda a discreción del contribuyente si

⁷⁹Aucejo, *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos*,17.

⁸⁰ Ver, Trayci Bowler. *Countering Tax Avoidance in the UK* (Londres: Editorial, The Institute For Fiscal Studies,2009),36.

⁸¹ *Id.*, 47.

⁸²Carol Martinoli, *Formulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios, análisis de derecho comparado*.(Editorial, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias 2017), 43.

⁸³ *Id.*, 57.

⁸⁴ *Id.*, 57.

desea que su controversia con la obligación tributaria sea resuelta bajo un procedimiento arbitral o si por otro lado quiere acudir a la justicia ordinaria. Carol Martinoli menciona sobre la discrecionalidad del contribuyente de llevar el proceso a arbitraje: “Ahora bien, cabe aclarar que la facultad de someter la cuestión controvertida a arbitraje es una prerrogativa exclusiva del contribuyente también tiene la opción de acudir a los tribunales y no queda sujeto a discreción de la autoridad fiscal, vale decir que, está obligada a aceptar este método de resolución de controversias”.⁸⁵

El número de árbitros en este procedimiento se ve determinado por la cuantía a la que asciende la obligación tributaria: se designa un solo árbitro para montos menores a €60.000, mientras que, cuando el valor de la obligación supere los €60.000 será un tribunal el que tome el caso⁸⁶. El artículo 7 del Decreto de ley 10-2011 indica que son requisitos para ser árbitro en temas fiscales el que: se cumpla con el conocimiento técnico, la suficiencia moral, el que sea abogado con 10 años de experiencia en materia tributaria, el cumplimiento de la abogacía en las diversas funciones públicas sea ya en cualquiera de los poderes o experiencia en la academia en temas relacionados a derecho tributario o administración fiscal⁸⁷. Todos estos requisitos se dan por la búsqueda de un proceso justo en el que la celeridad es un pilar. Sobre esto Carol Martinoli menciona que: “El principio que rige el procedimiento es el de autonomía de los árbitros en la conducción del procedimiento, sin sujeción a formalidades especiales; la normativa estipula un límite temporal de seis meses para emitir la decisión arbitral, con posibilidades de prorrogarlo, pero no más de seis meses”⁸⁸.

En cuanto a las estadísticas presentadas por el CAAD desde el 2011, año en el que se dio paso al procedimiento arbitral hasta el año 2017, se han tramitado 415 casos en los cuales las obligaciones tributarias ascendieron a 53 millones de euros. De sobre esta cantidad, los procedimientos arbitrales resolvieron diversos conflictos tributarios los cuales sumados dieron una cuantía total de 29 millones de euros en los cuales el 58% de dichos casos tuvieron fallos a favor del contribuyente⁸⁹.

En conclusión, el procedimiento arbitral fiscal de Portugal ha sido creado con el afán de mejorar la justicia del país. El fisco reconoce la transigibilidad de la obligación tributaria, y con esto han logrado dar un paso agigantado en dirección a un mejor sistema judicial. Que los

⁸⁵ *Id.*,. 58.

⁸⁶ *Id.*,. 57.

⁸⁷ *Id.*,. 58.

⁸⁸ *Id.*,. 59

⁸⁹ Sánchez, Ángel Y Gorjao, Duarte. “*Arbitraje de disputas tributarias en Portugal y reflexiones sobre su posible implantación en España.* Club Español Del Arbitraje (2015).

contribuyentes decidan tratar sus casos tributarios en procedimientos arbitrales con tan poco tiempo de la implementación de este proceso, demuestra la preferencia por un método alternativo de resolución de conflictos sobre la justicia ordinaria.

5. Ventajas y desventajas de permitir el arbitraje en temas tributarios

Es importante para esta investigación el hacer una comparación referente al por qué es o no idóneo permitir el arbitraje tributario en el Ecuador. El analizar estos dos puntos de vista enriquecerán este proyecto de titulación, con el fin de fundamentar la propuesta de mejor manera.

5.1 La no idoneidad de permitir el arbitraje en temas tributarios

Debido a la tradición y el sistema jurídico que se tiene en el Ecuador, los autores Mario Flor y Juan Carlos Peñafiel planean que se mantiene una concepción de que el Estado es y siempre será el único encargado de velar por el cuidado al orden público, mientras que los privados solo actúan en su propio beneficio. Ambos aseveran esto al mencionar que se considera al arbitraje como una decisión de particulares que afectan un orden público⁹⁰.

Nuestra cultura jurídica marca que, el único que puede precautelar por los bienes superiores son las cortes nacionales,⁹¹ con servidores públicos que ganan un concurso considerado como justo y válido. En concordancia a esto, se vuelve una verdad absoluta el que ningún agente externo a este concurso judicial puede decidir sobre temas en los que está envuelto el interés público. Si bien, es escasa la jurisprudencia nacional sobre este tema, la Corte Constitucional colombiana hace un análisis muy válido sobre la misma línea de pensamiento jurídico que el Ecuador. En la Sentencia C-672-99 la Corte Constitucional colombiana expone que, se reconoce al arbitraje y la mediación como un método válido para la resolución de conflictos; sin embargo, este método de resolución de conflictos no puede ser considerado como superior o igual a la justicia ordinaria en cuanto a que el Estado ejerce una función jurisdiccional continua y permanente⁹².

Como primer punto de por qué no debería permitirse el arbitraje en temas tributarios, podemos señalar que no existe una cultura jurídica para concebir que las actuaciones públicas puedan ser tratadas dentro de un proceso privado. El país no mantiene esta idea de la privatización de los servicios, debido a que no confía en que los actos de los privados realmente procuren cuidar el ordenamiento jurídico y el orden público. El que se permita la transigibilidad de temas tributarios y que los conflictos referentes a estos puedan ser tratados por métodos

⁹⁰ Flor, *El Arbitraje Tributario Interno*, 120..

⁹¹ *Id.*, 129

⁹² Sentencia C-672-99. Corte Constitucional Colombiana

alternativos de resolución de conflictos debe ser un cambio paulatino. Si se realiza de una manera abrupta, podría generar más inestabilidad jurídica en este campo y una falta de credibilidad en el sistema judicial.

Como segundo punto del por qué no se debería permitir el arbitraje en temas tributarios es que la arbitrabilidad fiscal posiblemente no sea el método alternativo de solución de conflictos más eficaz. Algunos de los países que hemos analizado previamente, como fue el caso de Estados Unidos y Gran Bretaña, utilizan la mediación o la negociación tributaria como las primeras opciones en cuanto a la solución de métodos alternativos de resolución de conflictos. En Estados Unidos los procedimientos para solventar las disputas fiscales entre estado y contribuyente se resuelven de mayor medida por los procedimientos de “mediación” establecidos en la sección 7123 IRC *Revenue Procedure 2009 4*, “*Fast Track Mediation*”⁹³ que se muestran en el *Revenue Procedure 2003-41 IRS* y por la figura del “*Fast Track Settlement*”⁹⁴ descrita y regulada en el *Revenue Procedure 2003-40 IV IRS*⁹⁵. Como mencionamos previamente, en Gran Bretaña no existe un procedimiento de arbitraje fiscal como tal, pero sí existen procedimientos de “*Facilitated discussion*” y de Mediación, comprendidos y reglamentados en el *Tax Management Act 1970 HMRC Tax Disputes Guidance*.⁹⁶

Al igual que Estados Unidos y Gran Bretaña otros países se suman a creer que la mediación y la negociación son las mejores alternativas en cuanto a los procesos fiscales. Entre estos se encuentra Alemania el cual, se basa en el párrafo 79 de *Finanzgerichtsordnung* (regulaciones de la corte tributaria), provee la alternativa de solventar las disputas tributarias con mediación⁹⁷. Otro país que prioriza el uso de la negociación y la mediación para solventar sus conflictos tributarios mediante la *Conciliazione Giudiziale*⁹⁸ es Italia. Según Romero Flor la *Conciliazione Giudiziale* es un procedimiento que permite que las partes (estado y contribuyente) lleguen a un acuerdo, haciendo uso de la figura de “*Il Reclamo e la Mediazione*”⁹⁹ que bajo la ley 27-12-2013 N147 permite dar paso a la mediación siempre que el conflicto tributario no supere los 20.000 Euros.

El hecho de que tantos países escojan la mediación y la negociación como alternativas a la justicia ordinaria, tiene que ver con que es preferible que las disputas fiscales se lleven

⁹³ Internal Revenue Service (IRS). *Revenue Procedure 2009* (2009)

⁹⁴ Internal Revenue Service (IRS). 2006. *Revenue Procedure 2003-41*(2003)

⁹⁵ Internal Revenue Service (IRS). 2006. *Revenue Procedure 2003-40* (2003)

⁹⁶ HMRC. *Tax Management Act*.(1970)

⁹⁷ Finanzgerichtsordnung (FGO)§ 79 (1990)

⁹⁸Luis Romero. *Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del derecho comparado*.*Revista técnica tributaria*.(2013),48

⁹⁹ *Id.*, 50

tratando de evitar un proceso contencioso. En ese sentido, como tercera razón del por qué no se debería permitir el arbitraje en temas tributarios es que, como método alternativo de resolución de conflictos, no es el más adecuado para estos casos. El Estado ecuatoriano ya tiene un sistema judicial saturado tanto para los jueces Contencioso Tributario como para los defensores de las instituciones públicas. El cargar a los procuradores del SRI, Servicio Nacional de Aduanas, etc.. Con más procesos y a la vez, darles la labor de no solo defender a la institución pública ante la justicia ordinaria sino también litigar ante el tribunal arbitral, aprendiendo todos los procedimientos relacionados con el arbitraje y la ejecución de laudos puede no ser lo más eficiente. Como resultado de que el conflicto se pueda solucionar encontrando un punto medio entre la pretensión del contribuyente con el estado sin necesidad de un proceso litigioso, favorece a la celeridad del proceso, disminuye la carga del sistema judicial y beneficia a las partes con el fin de lograr satisfacer sus pretensiones llegando a un acuerdo mutuo.

5.2 ¿Por qué es idóneo permitir el arbitraje en temas tributarios?

El arbitraje tributario como tal, es un mecanismo que permite a las partes, tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo del tributo, solventar las controversias del mismo en un procedimiento guiado por la autonomía de la voluntad. Según palabras de Fraga Pittaluga, este procedimiento “es aquel mecanismo alternativo de resolución de conflictos mediante el cual las partes en conflicto, una de las cuales, al menos debe ser una persona de derecho público dotada de potestad tributaria, puede pactar que sus diferencias, surgidas en materias de su libre disposición o en aquellas materias expresamente permitidas por el legislador, sean resueltas por árbitros mediante un laudo que tiene la eficacia de la cosa juzgada, excluyendo así el asunto del conocimiento de los órganos jurisdiccionales”.¹⁰⁰ Este procedimiento en el que el Estado y el contribuyente se adentran en un proceso litigioso ante un tribunal arbitral, sí debería ser permitido por diversas razones que analizaremos a continuación.

La primera razón es que el arbitraje está ligado directamente a la justicia. De igual manera, el arbitraje es un derecho entrelazado con la naturaleza del hombre por buscar esa justicia. La Constitución francesa de 1791 desarrolló los principios del estado y los derechos del ciudadano. En el capítulo V, en su primer artículo numeral 5 menciona: “El derecho de los ciudadanos a solventar definitivamente sus diferencias por la vía del arbitraje, no puede ser contrariado por los actos del poder legislativo”. Pocos años más tarde, con la conmoción que se vivía en Europa y en una España dominada por Napoleón Bonaparte, se escribe la primera

¹⁰⁰ Fraga Pittaluga, Luis. *El Arbitraje en el Derecho Administrativo. Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Undaneta*. (2000). 165

Constitución propiamente española en 1812. En su artículo 280 reconoce que: “no se podrá privar a ningún español del derecho de terminar sus diferencias por medio de jueces árbitros elegidos por ambas partes”. Remontándonos años más atrás en la historia, Aristóteles ya nos mencionaba que el buscar el procedimiento arbitral es algo propio de las personas: “Es propio de los hombres razonables recurrir a un árbitro, antes que, a un juez, porque el primero no atiende sino a la justicia, mientras el juez mira solamente la ley; el arbitraje ha sido inventado para hacer valer la equidad”.¹⁰¹

Como segundo punto del por qué se debería permitir el arbitraje analizamos una razón menos filosófica y esotérica que la primera: la celeridad. Si se da paso al arbitraje tributario, se podría reducir el tiempo que demoran los procesos, además de aligerar la carga de los jueces tributarios. Gracias a esto, se lograría un sistema más rápido para solventar disputas como lo es el arbitraje, el cual permite decidir el tiempo de duración de procesos además de desarrollar un sistema judicial ordinario menos saturado y más ágil. Flor y Peñafiel explican acerca de la no celeridad del proceso tributario actual en el Ecuador: “el contencioso - tributario ha aumentado de una manera significativa la cantidad de casos que debe conocer y resolver, ha aumentado los litigios en un número importante, sin que la función judicial haya podido reaccionar en cumplimiento de los principios de celeridad y eficiencia”¹⁰².

Como tercer punto del porqué se debería permitir el arbitraje tributario en el Ecuador, tenemos la preferencia de los usuarios por este procedimiento. Si bien no sabemos cómo reaccionarán los contribuyentes ecuatorianos, los casos internacionales muestran una gran aceptación de los contribuyentes en solventar sus disputas con el fisco en procedimientos alternativos de solución de conflictos. Es claro que Portugal maneja una distinta tradición jurídica que el Ecuador y que la situación política y cultural es totalmente diferente. A pesar de esto, en Portugal un poco más de la mitad de las cuantías posibles en temas tributarios fueron litigadas en arbitraje, pese a que esta propuesta arbitral era prácticamente nueva. Esto indica que los usuarios portugueses deciden confiar en un sistema arbitral nuevo antes que en los procedimientos ordinarios. Como ya se mencionó antes, el hecho de que los contribuyentes ecuatorianos mantengan esta opción sería claramente beneficioso para disminuir la carga de la justicia ordinaria y para que el contribuyente tenga la capacidad de decidir en qué proceso

¹⁰¹ Aristoteles Citado en .García, Feraud “*Lo jurisdiccional en el arbitraje*”, en *Revista Jurídica, Universidad Católica de Guayaquil* No. 17 (2004), 18.

¹⁰² Flor, *El Arbitraje Tributario Interno*,126.

confía más y se siente más seguro de solventar sus disputas, sea el procedimiento arbitral o las cortes tributarias.

Como cuarto punto podemos señalar la efectividad del arbitraje y de los métodos alternativos de resolución de conflictos, países como: Gran Bretaña, Estados Unidos y Portugal son claros ejemplos de esto. Si bien Gran Bretaña no maneja el arbitraje como tal, el que la efectividad de los procedimientos alternativos de solución de conflictos sobrepase el 90% deja como lección que el camino es hacia los nuevos métodos. El hecho de que el plan piloto de Estados Unidos haya tenido buenos resultados y que consecuentemente se volviera un procedimiento real, nos muestra que esta alternativa puede funcionar. La satisfacción de los usuarios portugueses con el método arbitral en lugar del recurso ordinario denota que el procedimiento arbitral podría ser eficaz en nuestro país.

6. Conclusiones y recomendaciones

Como hemos probado en esta investigación, las concepciones de lo que es y no es transigible son temas netamente ideológicos que obedecen a corrientes del derecho. El considerar a la obligación como intransigible y apearse al principio de indisponibilidad de la potestad tributaria, es únicamente un tema teórico, el cual debe ser superado.

La indisponibilidad de la potestad tributaria es un principio que debe ser eliminado del ordenamiento jurídico para fomentar el avance legal y económico del Ecuador. La indisponibilidad tributaria es un principio que fomenta esta idea del Estado grande, posicionándolo como el único capaz para velar por el interés general y mantener el orden público. Este principio señala a la potestad tributaria como sagrada y marca a las facultades de la Administración Tributaria como un tema totalmente alejado de los privados. Este principio olvida que los sujetos pasivos son parte de lo que conforma la obligación tributaria. Los sujetos pasivos deben poder entrar en la discusión del crédito tributario.

En cuanto a la transigibilidad de la obligación tributaria, creemos fielmente que debe ser permitida. Los contribuyentes deben poder tranzar con el Estado. Si bien la Administración Tributaria mantiene la facultad determinadora, recaudadora, etc... alrededor de la obligación tributaria, es el sujeto pasivo el que debe cumplir con la misma. El que las partes puedan tranzar sobre esta obligación no solo ayuda al sujeto pasivo ,sino también al sujeto activo. Llevar un proceso litigioso es perjudicial tanto para el particular como para el Estado. Ambas partes utilizan sus recursos en juicios que pueden durar años. El dar paso a la transigibilidad de esta obligación sería un cambio total del sistema contencioso tributario. Las partes podrían negociar, mediar, conciliar y arbitrar los conflictos entre el Estado y el contribuyente.

Concluimos que el arbitraje fiscal debería ser permitido en Ecuador. La celeridad es fundamental en el crecimiento económico de un país y en la actualidad los procedimientos tributarios de nuestro país pueden durar años. Discusiones fiscales pueden pasar por diversas cortes y diversas instancias, desde los procedimientos de coactiva, al Contencioso Tributario hasta la Corte Nacional. Si se permite el arbitraje fiscal el procedimiento termina con la emisión del laudo, ahorrando tiempo y dinero al sujeto pasivo y también al fisco. La rápida solución de problemas tributarios puede ser un incentivo en el crecimiento del mercado. Los contribuyentes podrán enfocar sus recursos de tiempo y dinero en mejorar su producción y crecer sus actividades comerciales en vez de estar litigando por años. El Estado puede aprovechar los recursos ahorrados en el proceso tributario y utilizarlos en mejorar el país.

El arbitraje es una institución más antigua que el mismo Estado, el encasillar a este tipo de procedimiento como método para solventar temas estrictamente comerciales es un error. El procedimiento arbitral puede y debe ser útil en más materias. Debemos tomar en cuenta los cambios en los sistemas jurídicos de los países que adoptaron las medidas alternativas de resolución de conflictos en temas tributarios, para así superar esta idea de que el Estado es el único que puede precautelar los derechos de interés general. El arbitraje fiscal le permitirá al Ecuador el dar un paso adelante en cuanto a celeridad y descongestión del sistema judicial ordinario. El arbitraje fiscal permitirá a los ecuatorianos un método distinto de la justicia ordinaria, en el que se apremiaría la justicia y la búsqueda de la verdad material

El primer paso para que se permita no solo el arbitraje, sino los otros métodos alternativos de resolución de conflictos en diversas materias, es el especificar el artículo 190 de la Constitución, en cuanto a cuáles son “las materias que por naturaleza son transigibles”. En este punto, debemos delimitar exactamente qué se puede y qué no se puede tranzar. Los temas relativos a obligaciones pecuniarias deben ser aprobados como materias transables. La ideología que mantenemos en cuanto al Estado es el único capaz de dar verdadera justicia y precautelar los derechos, es bastante equívoca. De igual manera es incorrecto el asociar a los métodos alternativos de resolución de conflictos únicamente con el tema comercial. Este trabajo no plantea que todas las materias sean llevadas a los métodos alternativos. Obviamente existen temas que no pueden ser tratados fuera de la justicia ordinaria, por ejemplo, todos los temas constitucionales o penales, en los que las cortes nacionales son las únicas capaces de solventar.

En consecuencia, con lo expuesto en el párrafo anterior, la recomendación al legislador es implementar un plan piloto el cual dé paso a un procedimiento arbitral, en el que se dé una nómina de árbitros expertos en el tema tributario, similar a las nóminas de las cámaras de

comercio, estipulando requisitos de experticia en el tema tributario. Los requisitos de experticia pueden ser similares a los que se utilizan en Portugal, para así asegurar que el arbitraje fiscal sea un proceso con altas tasas de éxito. También, se debería imitar parte del plan piloto de Estados Unidos, respecto a que al inicio de este modelo arbitral de solución de conflictos debería existir un margen pecuniario en los casos que acceden al arbitraje.

Un tema controversial que debemos abordar en esta propuesta es si el arbitraje tributario debería tener un valor. Aun teniendo en cuenta el principio de gratuidad de la justicia, el arbitraje fiscal sí debería mantener un costo el cual debería ser establecido en proporción a la cuantía en disputa, tal y como se realiza en Portugal. El “arbitragem tributária” o arbitraje tributario portugués realiza una tabla, la cual estipula el valor del procedimiento arbitral que incluye los honorarios del árbitro. Dichos valores oscilan entre el 2% y el 15% de las cuantías en discusión¹⁰³. En conclusión, el arbitraje tributario sí debería tener un costo en el Ecuador. El hecho de que exista un precio para ingresar al proceso arbitral fiscal garantiza que este procedimiento no se sobrecargue y pueda mantener su eficiencia y celeridad. El costo debe ser razonable y estandarizado. El costo deberá ser dictaminado por una comisión especializada.

El arbitraje tributario debe ser aplicado de manera ordenada en una cámara fiscal que lleve los procedimientos de manera efectiva. El arbitraje tributario debe alejarse de los problemas de la justicia ordinaria, en cuanto a que debe ser menos formalista y más centrado en la búsqueda de la justicia. El procedimiento arbitral debe también alejarse de la corrupción. El que los árbitros cumplan con los requisitos explicados previamente disminuye el riesgo de corrupción. Profesionales del derecho con vasta experiencia en la profesión y aptitudes morales defenderán el estado de derecho, de igual o mejor manera que la justicia ordinaria.

¹⁰³ Artículo 4 , Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária. 2011