

**Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra
Vicerrectoría Académica CSTA
Decanato de Postgrado CSTA
Área de Ciencias Sociales y Humanidades y Artes**



**Trabajo de Investigación Final para optar por el título de
Magíster en Derecho Tributario**

**“El arbitraje como método de resolución alternativa de
conflictos en materia tributaria”**

Sustentante:

Esther Genao Contreras
2012-0670

Asesor de contenido:

Jesús Francos Rodríguez

Asesor metodológico:

Miguel Ángel Díaz Villalona

Santo Domingo, República Dominicana,
Julio 2020

El presente Trabajo de Investigación Final pertenece en copropiedad a la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra (PUCMM) y a la autora.

En tal virtud, no puede ser publicado ni reproducido íntegra o parcialmente sin el consentimiento escrito de la Universidad y su autora.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, quien me sostiene en todo momento y me otorga las fuerzas necesarias para seguir adelante.

A mis padres, Alba Yris Contreras y Nelson Antonio Genao, por apoyarme y acompañarme en cada uno de mis proyectos.

A mi hermano Carlos Eduardo, gracias por llenar de entusiasmo mi camino con tu auténtica personalidad y acompañarme en los desafíos que asumo.

A Ángel David Peña, por su apoyo constante y compañía durante este proceso académico.

A todos mis compañeros de la Maestría de Derecho Tributario, quienes enriquecieron este proceso de aprendizaje con sus valiosas intervenciones, análisis y experiencias profesionales.

A mis asesores Jesús Francos y Miguel Ángel Díaz, a quienes agradezco sus importantes aportes y recomendaciones.

A todos los profesores que durante estos años sirvieron de guía para nuestra formación académica y profesional, en especial a Germania Montás por su disponibilidad en todo momento para despejar dudas e incertidumbres.

A todas las personas que sirven de ejemplo e inspiración en mi vida, amigos, compañeros de trabajo, familiares, colegas; quienes sin saberlo me motivan a ser cada día una mejor versión de mí.

Esther Genao

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	1
1. Antecedentes de la investigación	4
2. Descripción del problema	7
3. Preguntas de investigación	8
3.1 Pregunta principal.....	8
3.2 Preguntas secundarias	8
4. Objetivos.....	9
4.1 Objetivo general.....	9
4.2 Objetivos específicos.....	9
5. Idea para sustentar	10
6. Justificación de la investigación	10
7. Limitaciones y delimitaciones de la investigación.....	11
7.1 Delimitación territorial.....	11
7.2 Delimitación temporal	11
7.3 Delimitación sustantiva	11
CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL, TEÓRICO, FILOSÓFICO Y LEGAL.....	13
1. Marco conceptual	13
2. Marco teórico.....	15
2.1 El arbitraje como método de resolución alternativa de conflictos	15
2.2 La materia tributaria: cuestiones arbitrables	17
2.3 Consideraciones sobre la implementación del arbitraje tributario	18
2.4 El arbitraje tributario en otros países.....	19
3. Marco filosófico.....	22
4. Marco legal.....	24

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA	26
1. Tipo de la investigación.....	26
2. Diseño de la investigación.....	26
3. Enfoque y alcance de la investigación	26
4. Población y muestra	27
5. Método de investigación.....	27
 CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	28
Sección I: El arbitraje en derecho público	28
A. Métodos alternativos de resolución de controversias	28
B. El arbitraje como método alternativo de resolución de controversias.....	49
Sección II: El arbitraje y su aplicación en el ámbito tributario de la República Dominicana.....	68
A. La relación jurídica entre Administración Tributaria y contribuyente	69
B. Procedencia del arbitraje en materia tributaria	78
C. Condiciones y desafíos para el establecimiento del arbitraje en la Administración Tributaria.....	94
 CAPÍTULO V: CONCLUSIONES	101
 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	106

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

El crecimiento exponencial en la última década del uso de métodos alternos de resolución de controversias en las ramas del derecho privado ha hecho de estos una práctica comúnmente aceptada por la comunidad jurídica actual. En el derecho público, los Estados han incursionado en la implementación de mecanismos no tradicionales como es el arbitraje para dilucidar y resolver problemas derivados con otros Estados y personas.

Actualmente se buscan mecanismos que puedan complementar el sistema judicial, pues es evidente que el mismo es objeto de una crisis debido a su incapacidad de dar respuesta a tiempo a los conflictos que le son sometidos. En ese sentido, el presente estudio forma parte de los innumerables análisis que se han realizado para demostrar la importancia de los mecanismos alternativos en la prevención y solución de controversias en materia tributaria.

Dentro de la gama de métodos alternos de resolución de controversias, el arbitraje permite a las partes designar a un tercero imparcial quien tendrá la responsabilidad de impartir justicia ante determinado caso. Esta característica de justicia alternativa ha generado, conjuntamente con su adaptación, importantes debates por sus particularidades. En la materia administrativa y tributaria los debates han sido mayores en atención a su naturaleza pública.

En ese contexto, instaurar el arbitraje dentro del ámbito del derecho público constituye un desafío por las barreras que representa la falta de disponibilidad de bienes públicos y el principio de legalidad que sostiene

a la Administración Pública, caracteres que pudieran ser incompatibles con el origen privado del arbitraje.

El objetivo de esta investigación es presentar los principales argumentos que se han sostenido para determinar la arbitrabilidad de la materia tributaria con el fin de lograr una mayor eficiencia en la gestión tributaria y un mejor sistema de respuesta ante las controversias que se generan en la relación Administración-contribuyente. De conformidad con eso, hemos desarrollado el análisis de resultado de la investigación en dos principales aspectos: el arbitraje en derecho público y su aplicación en el ámbito tributario de la República Dominicana.

En primer lugar, considerando que el arbitraje es un tipo de mecanismo de resolución de controversias alternativo, es necesario abordar las diferentes opciones que se han desarrollado en los últimos años desde la esfera pública, con especial atención desde el ámbito tributario. Sin pretender ser exhaustivos, destacamos el origen y evolución de los medios alternativos de solución de conflictos y la incorporación que estos han tenido en la materia tributaria, ya sea desde las diferentes Administraciones Públicas, como desde el Poder Judicial.

Consecuentemente, procedemos a introducir nociones generales del arbitraje y las consideraciones que acompañan su implementación en el derecho público. Cabe destacar en este punto la naturaleza jurídica de la figura del arbitraje desde una concepción mixta que involucra su carácter contractual y jurisdiccional. Adicionalmente, presentamos la distinción necesaria que debe plantearse ante la participación del Estado como interviniente en la jurisdicción arbitral, en donde hacemos especial mención del arbitraje internacional que se realiza en ocasión a los

convenios para evitar la doble tributación que se suscitan en la fiscalidad internacional.

Por otro lado, analizamos la figura del arbitraje desde su implementación en el ámbito interno exclusivamente, mediante la presentación de las principales características de la relación entre Administración Tributaria y los contribuyentes. De igual forma, identificamos los principales argumentos que se han discutido para la aplicación del arbitraje tributario, sus ventajas y desafíos.

Cabe indicar que la presente investigación se respalda en un estudio comparado del arbitraje en materia tributaria con otros sistemas jurídicos utilizados como referencia. Se destaca esencialmente el crecimiento doctrinal que se ha desarrollado en el exterior, considerando que el ámbito interno carece de un aparato de referencia en la materia.

En ese sentido, pretendemos determinar si es posible el arbitraje en la materia tributaria tras examinar los argumentos que se han desarrollado dentro de la doctrina y las legislaciones que lo han implementado o propuesto. Lo anterior, partiendo del especial interés de conocer su viabilidad en el marco jurídico interno, así como la de otros métodos alternos en la solución de controversias tributarias.

1. Antecedentes de la investigación

El arbitraje en materia tributaria ha sido objeto de estudio en diversos países como una herramienta o alternativa para resolver las controversias que se originan entre los contribuyentes y la entidad encargada de la administración de los tributos. Cabe destacar en ese sentido la existencia de libros, publicaciones de organismos internacionales especializados en tributación, trabajos de investigación y artículos académicos de revistas universitarias en países de Latinoamérica. En la República Dominicana no se ha identificado abundante contenido sobre la materia, por lo que al parecer la temática no ha tenido el interés académico suficiente.

En América Latina, destacan los planteamientos realizados por doctrinarios como el doctor Mauricio A. Plazas en Colombia, quien establece que el arbitraje debe ser un mecanismo voluntario para los contribuyentes, mediante un régimen legal completo¹. De igual forma, Plazas Vega destaca que la incorporación del arbitraje coloca a los países que lo adoptan a la vanguardia en la materia².

Ahora bien, cabe precisar que las posturas no han sido totalmente a favor de esta figura. Los mismos estudios evidencian que los métodos alternativos de solución de controversias han generado intensos debates respecto a su admisibilidad en la materia tributaria, según indican

¹ Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. (Bogotá: Editorial Temis) p. 761.

² Mauricio A. Plazas Vega. *La codificación tributaria*. (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario). ISBN 978-958-738-240-2. p. 70 [Consultado en fecha 30 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2QTc6ft>

Santiago Lizarazo y Mateo Vargas Pinzón en su artículo “Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano”³.

En ese sentido, existen argumentos que critican la adopción de métodos alternativos de solución de controversias (en lo adelante “MASC”) y, por el contrario, hay quienes validan su incorporación. Por ejemplo, la doctrina se ha referido a que los MASC no implican violación a los principios del sistema tributario como el de la indisponibilidad del crédito tributario y el principio de reserva de ley. Lo anterior debido a que las legislaciones han otorgado a las administraciones tributarias facultades para decidir discrecionalmente sobre las incertidumbres de las obligaciones tributarias que se determinan⁴.

Pese a los argumentos encontrados sobre la admisibilidad o no de los MASC, existen estudios que demuestran que los mismos han sido adoptados de manera progresiva por más Estados alrededor del mundo, de manera especial en el continente europeo⁵. Es por esta razón que resulta necesario identificar su posible aplicación en nuestro ordenamiento interno.

En lo referente al estudio de la materia en países europeos, podemos señalar a María del Mar Soto Moya, quien indica que el instituto del arbitraje tributario es “*una de las cuestiones más debatidas*”⁶ en el ámbito

³ Santiago Lizarazo Polanco y Mateo Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. p. 230. [Consultado en fecha 30 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2xBZ5jG>

⁴ Carol Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado*. p. 64. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf

⁵ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 69

⁶ María del Mar Soto Moya. *A vueltas con la oportunidad del arbitraje tributario en España*. [En línea] (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019) p. 1. [Consultado en fecha 10 de

de los conflictos tributarios. La referida autora resalta el caso de su aplicación en Portugal, a saber: “*La efectividad del arbitraje tributario ha sido puesta de relieve en países de nuestro entorno como Portugal, [...] y se caracteriza por su economía procesal y por la especialización de los árbitros*”⁷.

Por otro lado, la Fundación Impuestos y Competitividad estableció en 2015 mediante la publicación de un libro que contiene una serie de ensayos sobre propuestas para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español, la posibilidad de arbitrar conflictos tributarios⁸.

En el ámbito de fiscalidad internacional, el arbitraje cuenta con mayor aceptación y surge a partir del procedimiento amistoso que prevén los modelos de convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE)⁹ y de la Organización de Naciones Unidas (ONU)¹⁰. Los convenios para evitar la doble tributación constituyen una herramienta para que los Estados establezcan reglas de tributación y se evite una doble imposición con respecto a la renta y patrimonio de los contribuyentes.

junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7116358>

⁷ Soto Moya. *A vueltas con la oportunidad del arbitraje tributario en España...* p. 1

⁸ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje.* (Madrid: Editorial Epraxis, 2015) ISBN: 978841552933-0

⁹ OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada.* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales).

¹⁰ Naciones Unidas. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.* (Nueva York, 2013) [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

Recientemente la comunidad internacional ha intensificado su interés por este aspecto, destacando que en el Plan de Acciones BEPS se incluyó mediante la Acción 14 la recomendación de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, a saber: *“Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios”*¹¹.

Debido a lo anterior, tanto desde el ámbito interno como desde la perspectiva internacional, el arbitraje en materia tributaria ha sido abordado por diversos estudios, lo que nos permite tener un panorama doctrinario que sustente la presente investigación.

2. Descripción del problema

Actualmente nos encontramos ante un incremento de controversias en materia tributaria que son llevadas a los tribunales jurisdiccionales día a día, cuyo cúmulo representa un gran desafío e incertidumbre para la Administración Tributaria como para los contribuyentes. Debido a eso, tenemos que resaltar el caso de la mora judicial en la República Dominicana, de manera especial se destaca el caso de la jurisdicción contencioso-administrativa, la cual es la competente para conocer, todavía, en única instancia de los actos administrativos que devienen de las Administraciones Tributarias.

¹¹ Fundación Impuestos y Competitividad. *Plan de Acción BEPS-Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/Accion-14-Deloitte.pdf>

La mora judicial ha sido reconocida por el Poder Judicial como un problema que imposibilita la respuesta oportuna a los usuarios que acuden al sistema en busca de resolver sus conflictos¹². En consecuencia, la problemática conlleva a una intempestiva respuesta que no garantiza el cobro oportuno para la Administración Tributaria y, por otra parte, genera incertidumbre a los contribuyentes con respecto a los conflictos con el fisco.

Ahora bien, la materia tributaria responde a una naturaleza pública cuya finalidad es la obtención de recursos para soportar los gastos del Estado a través de los tributos. En ese sentido, resulta necesario identificar si dentro de las opciones de métodos alternativos de solución de conflictos es posible dar término a las controversias tributarias a través del arbitraje, ya sea analizando si es compatible su naturaleza en nuestro ordenamiento jurídico interno.

3. Preguntas de investigación

3.1 Pregunta principal

¿Cuál es posibilidad de conocer controversias tributarias en tribunales arbitrales nacionales e internacionales?

3.2 Preguntas secundarias

¹² Página Web del Poder Judicial de la República Dominicana. *Presidente Suprema Corte de Justicia declara lucha contra mora judicial*. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://www.poderjudicial.gob.do/noticia?IdNoticia=1802>

- a. ¿Es viable adoptar el arbitraje como método alternativo de solución de controversias tributarias?
- b. ¿Cuáles materias dentro del ámbito tributario podrían ser arbitrables?
- c. ¿Cuáles requisitos conllevaría la implementación del arbitraje en materia tributaria?
- d. ¿Cuál ha sido la utilización de este mecanismo en el derecho comparado?

4. Objetivos

4.1 Objetivo general

- a. Establecer si las controversias tributarias son arbitrables en el ámbito nacional e internacional a la luz del ordenamiento jurídico interno.

4.2 Objetivos específicos

- a. Analizar la viabilidad y eficacia del arbitraje y otros métodos en la solución de controversias tributarias.
- b. Determinar cuáles cuestiones podrían ser arbitradas en materia tributaria.
- c. Examinar cuáles requisitos o condiciones podrían ser requeridas para someter la controversia a arbitraje.
- d. Comparar el uso del arbitraje en materia tributaria entre otros ordenamientos jurídicos.

5. Idea para sustentar

La presente investigación busca determinar si la materia tributaria es pasible de someter a arbitraje como mecanismo alternativo para dar término a las controversias tributarias desde el ámbito interno.

6. Justificación de la investigación

La justificación principal de esta investigación es el creciente número de controversias en materia tributaria que han acaparado los tribunales de la República Dominicana y como la entrada del arbitraje puede representar un mecanismo para resolver las discusiones de los contribuyentes con Administración Tributaria con mayor celeridad. En ese tenor, es importante identificar la posibilidad del establecimiento de la figura del arbitraje como un método alternativo para resolver conflictos tributarios a través del planteamiento de argumentos legales y en un contexto de derecho comparado.

Aunado a lo anterior, pese a la problemática que actualmente poseen los tribunales que componen el sistema judicial dominicano, tenemos que tomar en consideración si la materia tributaria, cuya naturaleza corresponde al poder de imperio del Estado, es factible de llevar a arbitraje, cuya esencia surge por la voluntad de las partes. Esto conlleva a realizar un análisis del ordenamiento jurídico interno, tomando como base la Constitución dominicana y las legislaciones tributarias y de arbitraje vigentes.

7. Limitaciones y delimitaciones de la investigación

7.1 Delimitación territorial

El espacio geográfico donde se focalizará la presente investigación es la República Dominicana, con especial mención de las legislaciones que contemplan el arbitraje tributario en otros países.

7.2 Delimitación temporal

La delimitación temporal de esta investigación se sitúa durante el período 2010 y 2020, debido a que en el año 2010 la Constitución de la República Dominicana fue objeto de una transformación sustancial, incluyendo la temática del arbitraje para personas de derecho público.

7.3 Delimitación sustantiva

En lo concerniente a la delimitación sustantiva, la presente investigación incluye las siguientes disposiciones legales:

A nivel nacional:

- Constitución de la República Dominicana, de fecha 13 de junio del 2015.
- Ley núm. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana, de fecha 16 de mayo de 1992.
- Ley núm. 489-08 sobre Arbitraje Comercial, de fecha 30 de diciembre de 2008.

A nivel internacional

- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), de fecha 21 de noviembre 2017.
- Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, 2011.
- Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, de fecha 24 de noviembre de 2016.

CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL, TEÓRICO, FILOSÓFICO Y LEGAL

En el siguiente capítulo desarrollamos los marcos en los cuales englobaremos nuestros análisis sobre el tema en cuestión, los mismos tratan lo conceptual, teórico, filosófico y legal.

1. Marco conceptual

Arbitraje: se denomina arbitraje al “*mecanismo extrajudicial para la resolución de conflictos, en el que las partes deciden someterse a un tercero o terceros para la resolución de una controversia existente*”.¹³

Arbitraje administrativo: se refiere al tipo de arbitraje en la que una de las partes es el Estado y la otra es un usuario en estado de subordinación ante la Administración¹⁴. Este concepto ha sido referido igualmente por otros autores al establecer: “*aquel medio de resolución de conflictos en el que, como mínimo, una de las partes es una Administración Pública y acuerdan someter las cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir en una materia de su libre disposición, a varios árbitros*”¹⁵.

Arbitraje de inversión: este tipo de arbitraje en el ámbito internacional alude a que “*los Estados pueden actuar como demandantes*

¹³ María Pérez-Ugena. *Arbitraje y mediación el ámbito arrendaticio*. (Madrid: Dykinson, 2017) ISBN: 9788491481577. p. 21

¹⁴ Domitille Baizeau y otros. *Diccionario terminológico del arbitraje nacional e internacional (Comercial y de Inversiones)*. (Lima, 2011) p. 175 [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D3E7686B5269E48F05257D020054946E/\\$FILE/DiccionarioTerminol%C3%B3gicoArbitrajeNacionalInternacionalvol18.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D3E7686B5269E48F05257D020054946E/$FILE/DiccionarioTerminol%C3%B3gicoArbitrajeNacionalInternacionalvol18.pdf)

¹⁵ Domingo Bello Janeiro y otros. *Mediación, Arbitraje y Resolución Extrajudicial de Conflictos en el Siglo XXI. Arbitraje y Resolución Extrajudicial de Conflictos* (Editorial Reus, 2010) p. 32. [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2xILTd0>

*o demandados [...] estos arbitrajes se producen como consecuencia de una actuación fuera de la legalidad por parte de un Estado que repercute en la inversión de un extranjero*¹⁶.

Administración Tributaria: en atención al Código Tributario de la República Dominicana, la Administración Tributaria la conforman las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas, quienes tienen a su cargo la administración de los tributos y la aplicación de las normas tributarias¹⁷.

Principio de Indisponibilidad de la Obligación Tributaria: según el Diccionario de español jurídico de la Real Academia Española, este principio se refiere a la *“propiedad del crédito que ostenta la Administración contra el obligado tributario, respecto del cual no puede, en principio, negociar en virtud de los intereses públicos que tutela y de la legalidad de la obligación tributaria”*¹⁸.

Reserva de Ley: el Tribunal Constitucional dominicano lo ha entendido como *“una garantía consagrada por el constituyente mediante la cual un determinado número de materias son reservadas a la potestad exclusiva del legislador”*¹⁹.

¹⁶ Baizeau, y otros. *Diccionario terminológico del arbitraje nacional e internacional...* p. 175

¹⁷ República Dominicana. *Ley No. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana.* (Gaceta Oficial núm. 9835, 1992). Artículo 30.

¹⁸ Real Academia Española. Diccionario del español jurídico. [En línea]. (Madrid: Espasa. 2016) s.v. “INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO”. [Consultado en fecha 4 de abril de 2020]. Disponible en: <https://dej.rae.es/lema/indisponibilidad-del-cr%C3%A9dito-tributario>

¹⁹ República Dominicana. Tribunal Constitucional. Sentencia TC/0373/14 de fecha 26 de diciembre de 2014. República Dominicana. pp. 7-8. [Consultado en fecha 4 de abril de 2020]. Disponible en: https://tribunalsitestorage.blob.core.windows.net/media/8066/tc-0373_14.pdf

Precios de Transferencia: se ha definido como “*aquellos precios por los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas*”²⁰.

Acuerdos de Precios Anticipados (APA): según la Dirección General de Impuestos Internos, el APA:

es un acuerdo en materia de precios de transferencia entre la DGII y los contribuyentes que así lo soliciten, el cual establece los valores de las operaciones comerciales y financieras que realicen con partes relacionadas o vinculadas, con carácter previo a la realización de éstas y por un tiempo determinado²¹.

2. Marco teórico

2.1 El arbitraje como método de resolución alternativa de conflictos

Indudablemente el arbitraje se ha consolidado como un mecanismo que busca terminar controversias con mayor celeridad que por los canales tradicionales de resolución de conflictos. Esta figura constituye una vía alterna que garantiza experticia en las decisiones que se adoptan, la cual ha sido resaltada por la doctrina y la hemos visto con mayor aceptación producto de conflictos de relaciones contractuales²².

²⁰ Antonia Anguita Morera. *Incidencias de los Precios de Transferencia en el comercio internacional (las transacciones multilaterales entre España, China y los Países Latinoamericanos)* (Tarragona, 2010). p. 22 [Consultado en fecha 4 de abril de 2020]. Disponible en: <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/68587/tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

²¹ Página Web de la Dirección General de Impuestos Internos. *Acuerdos de Precios por Anticipado (APA)*. [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2XvdyZI>

²² Guido Santiago Tawil e Ignacio J. Monorini. *El Estado y el Arbitraje: primera aproximación*. Revista Ecuatoriana de Arbitraje, No, 8, 2016. p. 91

Adicionalmente, se ha especificado en investigaciones académicas vinculadas al ámbito tributario lo siguiente:

implica delegar en un tercero ajeno a la administración tributaria, la decisión final de la controversia, sin que las partes puedan intervenir en dicho decisorio. Es decir, las partes se limitan a prestar su consentimiento para someter la diferencia al arbitraje, en los supuestos y bajo las condiciones que la normativa legal estipula, y una vez dictado el laudo arbitral, el mismo posee, por regla general, carácter vinculante para las mismas y produce, por lo tanto, los efectos de cosa juzgada²³.

Conviene agregar lo que han indicado otros autores sobre la justicia arbitral y la justicia estatal; quienes han sugerido que el arbitraje tiene como finalidad el mismo ideal de justicia²⁴ que pretenden buscar los sujetos dentro de una controversia. Cabe resaltar que en España el Tribunal Constitucional “*ha declarado reiteradamente que el arbitraje supone una equivalente jurisdiccional al proceso judicial ordinario*”²⁵. En ese sentido, muchos de los Estados han incluido un marco legal para el arbitraje, fundamentado en la posibilidad que tienen los sujetos de elegir la vía adecuada para la resolución de sus controversias, ya sea por la tradicional o mediante mecanismos alternativos.

En ese orden de ideas, es importante destacar que existen diferentes modalidades de arbitraje, según el contexto en que se acuerdan o ejecutan.

²³ Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 72.

²⁴ Bruno Oppetit. *Teoría del arbitraje*. Traducido por: Eduardo Silva Romero, Fabricio Mantilla Espinoza, José Joaquín Caicedo Demoulin. (Legis Editores 2006). En: Carolina Isaza Zuluaga. *El arbitraje opcional para los conflictos jurídicos Estado-Individuo: propuesta alternativa de igualdad y neutralidad judicial en la administración de justicia en lo contencioso administrativo*. (Bogotá: 2013). [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: <https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/4940/IsazaZuluaga-Carolina-2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y> p. 131

²⁵ Álvaro Soriano Hinojosa. *La inmunidad del Estado y el arbitraje administrativo internacional*. Arbitraje, vol. IX, n° 1, 2016, p. 101 [Consultado en fecha 14 de abril de 2020]. Disponible en: <https://arbitrajeraci.files.wordpress.com/2018/08/la-inmunidad-del-estado-y-el-arbitraje-administrativo-internacionalc2a0.pdf>

Según Romero Seguel, se podrían clasificar en interno o internacional, según el objeto del juicio o según su fuente²⁶.

2.2 La materia tributaria: cuestiones arbitrables

La incorporación del arbitraje como un mecanismo alternativo en materia tributaria acarrea el análisis de varias cuestiones por su naturaleza pública. La autora Ana Maresca Lasa ha establecido en varias publicaciones “*la problemática que se plantea en torno a la posible admisión constitucional del arbitraje en el ámbito del Derecho administrativo*”²⁷, entre el cual se incluye el derecho tributario.

El derecho tributario reúne las normas y cuestiones jurídicas que se derivan de la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, cuya esencia surge por la potestad recaudatoria del Estado²⁸. Según la doctrina, la potestad de recaudación “*consiste en un mandato imperativo de carácter representativo, en virtud del cual el poder legislativo atribuye a la Administración tributaria la potestad de recaudar los tributos*”²⁹, esta potestad está investida de una serie de principios que son la base para la aplicación e interpretación de este mandato constitucional.

Consecuentemente, el arbitraje y su aplicación en el ámbito tributario interno acarrea un debate sobre uno de esos principios base

²⁶ Alejandro Romero Seguel. *Nociones Generales sobre la Justicia Arbitral*. Revista Chilena de Derecho. Vol. 26 Núm. 2, p. 408

²⁷ Ana Maresca Lasa. *El encaje constitucional del arbitraje administrativo*. (Madrid: Anuario de justicia alternativa, 2008). pp. 9-80. [Consultado en fecha 10 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/3a14qib>

²⁸ Luis Corral Guerrero. *Potestad tributaria de recaudación*. Cuadernos de Estudios Empresariales Núm. 4. (Madrid: Editorial Complutense, 1994). pp. 57-84

²⁹ Corral Guerrero. *Potestad tributaria de recaudación...* p. 59

como lo es el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, pues se está delegando en un tercero la decisión de aplicar o no un acto administrativo como lo es una resolución de determinación de la obligación tributaria. Según Manrique Cervantes, la doctrina latinoamericana ha establecido los dos principales principios que evitan una inclusión del arbitraje tributario, a saber: indisponibilidad de la potestad tributaria e indisponibilidad del crédito³⁰. Ahora bien, ha quedado demostrado que este último principio se ha atenuado debido a la voluntad del legislador en varios países donde se han establecido mecanismos que de alguna forma u otra otorgan facultad de transacción con respecto a la obligación tributaria³¹.

2.3 Consideraciones sobre la implementación del arbitraje tributario

Como ha sostenido el autor colombiano Mauricio A. Plazas, el arbitraje en materia tributaria debe ser un mecanismo voluntario mediante un régimen legal completo³². Es decir, no puede darse únicamente en atención a la voluntad de las partes, sino que debe concretarse legalmente como un medio legítimo y eficaz, que no sea susceptible a nulidad de los laudos arbitrales que se logren por argumentos de inconstitucionalidad.

En este tenor, para la implementación del arbitraje en materia tributaria se deben tener en cuenta ciertas características dentro de los tipos de arbitraje. Para Manrique Cervantes, esta figura dentro del ámbito

³⁰ J.A. Manrique Cervantes. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú*. (Lima: Sinergia e Innovación, 2(2), 30-54, 2014). p. 44

³¹ José Vicente Troya Jaramillo. *XXII Jornadas del ILADT, Arbitraje en Materia Tributaria* (Quito: 2004). p. 2

³² Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario...* p. 761

tributario tendría que ser de derecho, consensual, a solicitud del administrado y mediante un tribunal colegiado³³.

2.4 El arbitraje tributario en otros países

Para abordar la temática del arbitraje en el ámbito interno de los Estados, no podemos dejar de hacer mención del caso venezolano. El Código Orgánico Tributario de Venezuela introduce en el 2001 el capítulo VI sobre Arbitraje Tributario, mediante el cual habilita el arbitraje independiente para las disputas surgidas en materias susceptibles de transacción³⁴. En ese sentido, el país se constituye en uno de los primeros de la región en establecer métodos alternos de conflictos en su ley tributaria.

Por otro lado, en los Estados Unidos se permite que las partes involucradas en una controversia tributaria puedan solicitar en cualquier cuestión objetiva un arbitraje vinculante. Este mecanismo alternativo junto a otros dispuestos en las normas estadounidense tiene su fundamento en la Orden Ejecutiva 12988 sobre la Reforma de la Justicia Civil, la cual alienta el uso de todas las técnicas alternativas de resolución de disputas antes de utilizar las vías tradicionales de justicia³⁵.

³³ Manrique Cervantes. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú...* pp. 49-50

³⁴ República Bolivariana de Venezuela. *Código Orgánico Tributario*. (Gaceta Oficial 37.305). Capítulo VI. [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf

³⁵ Internal Revenue Service (IRS). *Manual de Ingresos Internos*. Parte 35. Litigio del tribunal fiscal. Capítulo 5. Procedimiento de liquidación. Sección 5. Arbitraje y Mediación. [Consultado en fecha 13 de abril de 2020]. Disponible en: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005

Desde el año 2011, Portugal posee la figura del arbitraje en materia tributaria mediante el Decreto Ley núm. 10/2011³⁶. Según recoge la autora Carol Martolini, se indica en la norma los objetivos de su implementación, a saber:

reforzar la tutela eficaz de los derechos e intereses legalmente protegidos de los sujetos obligados, imprimir mayor celeridad a la resolución de controversias suscitadas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y, finalmente, reducir la carga de causas pendientes en el fuero administrativo y judicial³⁷.

Aunque el arbitraje como método alternativo de resolución de conflictos tributarios no ha tenido recepción popular en muchos Estados desde el ámbito interno, es importante analizar los casos que sí se han adoptado para que sirva como parámetros para determinar la viabilidad de esta figura.

Paralelamente, es sustancial resaltar en este apartado el arbitraje en el ámbito de fiscalidad internacional, el cual tiene su mayor campo de investigación a raíz de los convenios para evitar la doble tributación por recomendación de los organismos internacionales que han pautado la figura del arbitraje cuando no se pueda llegar a acuerdos amistosos entre las Administraciones Tributarias.

También existen iniciativas bilaterales que han incluido la figura del arbitraje incorporando la cláusula arbitral en sus tratados, es el caso de

³⁶ Portugal. *Decreto-Ley Núm. 10/2011, de 20 de enero*. [En línea]. Consultado en fecha 10 de julio de 2020. Disponible en: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/66008176/view?q=10%2F2011>

³⁷ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 57

Alemania, Estados Unidos, Bélgica, Canadá, entre otros³⁸. En vista de lo anterior, podemos observar avances en la decisión que han asumido los Estados por circunscribir los conflictos por la aplicación de esos tratados al ámbito del arbitraje.

Debido a la aceptación del arbitraje en materia de fiscalidad internacional, cabe destacar los análisis sobre el nacimiento de un tribunal de naturaleza mundial o regional que constituya la jurisdicción competente para conocer de estas controversias. Ante este planteamiento se encuentran posiciones a favor como la de los doctrinarios Lindencrona y Mattson³⁹, los cuales “*proponen que las Naciones Unidas cree un Organismo Arbitral con estatus supranacional*”⁴⁰.

El caso europeo, cuyo sistema permite que los miembros de la Unión Europea sometan sus conflictos al Tribunal de Justicia de esta comunidad⁴¹ en virtud de los tratados firmados en materia tributaria, podría incluir las cláusulas que le den la competencia para conocer de las controversias tributarias. No obstante, se deben plantear razonamientos válidos en cuanto a los problemas presupuestarios que esto conllevaría, pues es de conocimiento general los altos costos que conlleva la aplicación del arbitraje.

³⁸ Víctor Sanlorien Cobo. *El arbitraje fiscal internacional con especial referencia al ordenamiento jurídico español*. (Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2016) p. 54 [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2JVT8ku>

³⁹ José Vicente Troya y Pablo Egas Reyes. *Tributación y Arbitraje Internacional. El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador*. p. 25 [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2XrVYWw>

⁴⁰ Troya y Egas Reyes, *Tributación y Arbitraje Internacional. El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador...* p. 25

⁴¹ Morera. *Incidencias de los Precios de Transferencia en el comercio...* p. 117

3. Marco filosófico

Para abordar el marco filosófico de esta pesquisa, es menester destacar el aspecto filosófico-epistemológico en toda obra de investigación jurídica, pues esta rama de las ciencias sociales conlleva un estudio más allá de lo fáctico, partiendo de una reflexión profunda denominada como “*un tratado del saber para llegar a la verdad*”⁴², mediante la cual se debe analizar diferentes contextos vinculados al tema.

La concepción de la justicia ha sido tocada por innumerables autores alrededor de la historia como Kant, Kelsen, Rawls, quienes consienten en la virtud o supremacía otorgada a este concepto universal⁴³. En ese sentido, entra en el debate filosófico el aspecto de “*juicios de justicia*”⁴⁴ como un ejercicio calificativo de lo que es justo o no, y que nos dirige a la administración de justicia como mecanismo de asegurar la correcta implementación de este valor supremo.

La administración de justicia se conoce como el “*conjunto de organismos y personas que se dedican a aplicar las leyes en los tribunales y juzgados*”⁴⁵. No puede afirmarse que en la actualidad siga siendo monopolio del Poder Judicial, pues en la medida que los actores que interactúan en ella acuden a otros mecanismos alternativos de resolución

⁴² Javier Mendoza de la Rosa. *La Epistemología Jurídica, un concepto crítico para la formación del abogado*. (Barranquilla: Revista Justicia Núm. 17, 2010). [Consultado en fecha 4 de abril de 2020]. Disponible en: www.unisimonbolivar.edu.co/publicaciones/index.php/justicia

⁴³ Agustín Squella. *Algunas Concepciones de la Justicia*. (Granada: Anales de la Cátedra Francisco Suárez Revista de Filosofía Jurídica y Política, 2010). [Consultado en fecha 8 de abril de 2020]. p. 178. Disponible en: <https://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/504>

⁴⁴ Squella. *Algunas Concepciones de la Justicia...* p. 178

⁴⁵ Real Academia Española. Diccionario del español jurídico. [En línea]. s.v. “ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA”.

de controversias, se expande la función jurisdiccional a otros órganos, como lo sería un tribunal arbitral.

En adición a esta idea más abarcadora de administración de justicia, es menester señalar que nos encontramos ante una alternativa “antidogmática”, es decir, el arbitraje constituye una alteración del tradicional orden jurisdiccional. La doctrina se ha referido a este movimiento como crítica jurídica⁴⁶, el cual “*interroga y aborda la relación del derecho con los elementos que son propios del imaginario en las sociedades modernas*”⁴⁷.

De conformidad con lo anterior, la abogada Carolina Isaza ha establecido lo siguiente:

hay nuevos modelos normativos de referencia, que podrían dar otras soluciones, comprensiones y alcances a una figura como el arbitraje, fundados en la transformación no sólo del Estado de corte burgués capitalista sino de las sociedades políticas modernas, cuyas variaciones sociales y económicas son evidentes y ya no obtienen las respuestas necesarias de los paradigmas racionales de la fundamentación jurídica (jusnaturalismo y juspositivismo)⁴⁸

En nuestro trabajo de investigación vemos cómo se plantea este aspecto filosófico de justicia y administración de justicia a partir de una crítica jurídica a nuestro sistema tradicional, debido a los argumentos encontrados entre quienes favorecen el arbitraje tributario y quienes se resisten al Poder Judicial como único administrador de justicia para este ámbito.

⁴⁶ Zuluaga. *El arbitraje opcional para los conflictos jurídicos Estado-Individuo...* p. 8

⁴⁷ M. Susana Bonetto y María T. Piñero. *Teoría Crítica del Derecho*. (Revista Estudios pp. 63-71, 1994). p. 68

⁴⁸ Zuluaga. *El arbitraje opcional para los conflictos jurídicos Estado-Individuo...* p. 145

4. Marco legal

En el ámbito tributario interno, nuestro mayor objeto de análisis en esta investigación tiene que ser la viabilidad o no de la materia tributaria en el arbitraje, toda vez que la Ley núm. 489-08 sobre Arbitraje Comercial de la República Dominicana mediante su artículo 3 indica lo siguiente con respecto a las exclusiones del arbitraje, a saber: “*Causas que conciernen al orden público*”⁴⁹ y “*...todos aquellos conflictos que no sean susceptibles de transacción*”⁵⁰.

Pese a las disposiciones señaladas en la Ley 489-08, es importante traer a colación la Constitución Política de 2015, pues como señalamos con anterioridad, permite que el Estado y otras personas de derecho público puedan someter controversias al arbitraje cuando sean derivadas de relaciones contractuales⁵¹.

Por otro lado, se hace necesario evaluar las disposiciones jurídicas sobre las Direcciones Generales de Impuestos Internos y Aduanas en cuanto a la autonomía de cada una de estas instituciones para adoptar el arbitraje, a saber: la Ley núm. 227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos y la Ley núm. 226-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Aduanas.

⁴⁹ República Dominicana. *Ley Núm. 489-08 sobre Arbitraje Comercial*. (Gaceta Oficial Núm. 10502, 2008). Artículo 3.

⁵⁰ República Dominicana. *Ley Núm. 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 3

⁵¹ República Dominicana. *Constitución Política de la República Dominicana*. (Gaceta Oficial Núm. 10805, 2015) Artículo 220.

Las referidas leyes son de gran utilidad pues nos permitirán analizar si dentro de las facultades que le han sido otorgadas por el legislador, existe algún mecanismo que pueda habilitar la figura del arbitraje desde la Administración Tributaria.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

A partir del siguiente capítulo damos a conocer el procedimiento a emplear para la elaboración de la presente investigación, determinando el tipo y diseño de la pesquisa, así como su enfoque, alcance, población, muestra y método a utilizar.

1. Tipo de la investigación

Sobre el tipo de investigación a utilizar, el presente trabajo se encuadra en la investigación correlacional, pues el principal objetivo es identificar el grado de relación entre la materia tributaria y el arbitraje como mecanismo de resolución alternativa de conflictos. Al analizar las referidas variables, podemos determinar la viabilidad o no de la figura del arbitraje dentro del ámbito tributario.

2. Diseño de la investigación

El diseño de la presente investigación es no experimental-transeccional, en atención a que se identificará el grado de relación de las variables como mencionamos con anterioridad, sin realizar ningún tipo de incidencia directa sobre las mismas que no sea la observación y análisis mediante la recopilación de información sobre la materia.

3. Enfoque y alcance de la investigación

Sobre el enfoque y alcance de la presente investigación, tenemos a bien indicar que el enfoque es cualitativo y la epistemología jurídica a implementar será la sociología jurídica. Este enfoque nos permitirá observar a través del ordenamiento jurídico dominicano y los instrumentos

adoptados en el derecho internacional, la realidad jurídica del tema y las expectativas que se pueden crear a nivel local en virtud de las experiencias jurídicas internacionales y el análisis basado en derecho.

4. Población y muestra

En atención a que la presente investigación es de tipo no-experimental y documental no tenemos población y muestra.

5. Método de investigación

En la presente investigación hemos adoptado el método analítico y deductivo como herramientas para analizar la información recopilada.

En primer lugar, utilizaremos el método analítico para abordar cada uno de los aspectos que integran el arbitraje y los conflictos en el ámbito tributario; además de analizar las causas y consideraciones generales de su incorporación.

En segundo lugar, se utilizará el método deductivo pues partiremos de las premisas generales de los MACS para luego abordar el arbitraje y su aplicación en materia tributaria de manera particular.

Dado el carácter cualitativo se utilizarán las siguientes técnicas: recopilación de datos, revisión de la literatura y análisis de los documentos revisados y recopilados.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

Sección I: El arbitraje en derecho público

Para ofrecer un panorama general del arbitraje en derecho público, nos parece importante señalar en esta primera parte aspectos generales de los mecanismos alternativos de resolución de controversias (A), con el objetivo de analizar sucesivamente la figura del arbitraje como método heterocompositivo (B), con especial atención, su incorporación en las relaciones del Estado y los particulares.

A. Métodos alternativos de resolución de controversias

1. Origen y evolución de los medios alternativos de solución de conflictos (MASC)

El origen de los mecanismos alternativos de resolución de controversias está vinculado directamente con la convivencia humana y los conflictos que se generan en ella, de los cuales muchos requieren ser resueltos sin dilatar en los canales tradicionales. La figura de ancianos y sabios como antiguos mediadores ante ciertas disputas son ejemplo de que el tema ha sido practicado desde hace mucho tiempo⁵².

Adicionalmente, la doctrina indica que la aparición de estas vías alternas es también producto de una crisis en los poderes del Estado⁵³ que deviene en una desconfianza hacia el poder en sentido amplio, en el cual el ámbito judicial no queda excluido. Esta crisis se profundiza más ante la

⁵² Ángela Coello Pulido. *El juego de la mediación*. J.M. Bosch Editor p. 47. ISBN: 978-84-946077-5-2

⁵³ Ignacio Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo: algunas reflexiones sobre su fundamentación*. Revista jurídica de Navarra, N° 39, 2005. p. 39. ISSN 0213-5795.

ineficacia del Estado en responder de una forma oportuna a los administrados cuando éstos someten sus controversias.

A raíz de lo anterior, el punto de partida de los MASC como los conocemos hoy en día se vincula con los Estados Unidos, donde en el siglo pasado se empezaron a utilizar en diversos ámbitos de la sociedad debido a la corriente liberal que se desarrollaba en lo jurídico, comercial y político⁵⁴. Esta evolución luego trascendió a otros países, en especial a los de la Unión Europea, posicionando estos mecanismos alternos como unas vías legítimas para dar fin a las controversias. Cabe aquí señalar la Recomendación núm. 9/2011 de la Comisión de las Comunidades Europeas, cuyo objetivo es promover el uso de MASC en controversias de la Administración Pública con los particulares⁵⁵.

No obstante, en el derecho público los MASC se han enfrentado a una serie de consideraciones legales como las potestades regladas, el principio de vinculación positiva y una resistencia por parte de la administración a que un tercero, distinto al poder judicial, pueda discutir sobre su actuación. Se ha aseverado, igualmente, que el interés general es el argumento principal que no permite que los actos administrativos puedan ser condicionados por terceros⁵⁶.

⁵⁴ Carolina Macho Gómez. *Origen y evolución de la mediación: el nacimiento del «movimiento ADR» en Estados Unidos y su expansión a Europa*. [En línea]. Anuario de derecho civil, Vol. 67, núm. 3, 2014, págs. 931-996. p. 935 ISSN 0210-301X. [Consultado en fecha 12 de junio de 2020]. Disponible en: https://www.boe.es/publicaciones/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-C-2014-30093100996

⁵⁵ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 17

⁵⁶ Joaquín Tornos Mas. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en el derecho administrativo*. p. 114. En: Anuario de justicia alternativa. [En línea]. Núm. 14, enero 2017, pp. 109-117. (Madrid: J.M Bosch, 2019). [Consultado en fecha 12 de junio de 2020]. Disponible en: <https://books.google.com.do/books?id=zDe3DwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=anuario+de+justicia+alternativa&hl=es->

Sin embargo, como veremos más adelante y en contraposición con estos aspectos, los Estados han flexibilizado sus legislaciones y han institucionalizado mecanismos alternos para que los usuarios puedan solucionar diversas disputas sin tener que someter la cuestión a la vía judicial. De igual forma, la administración ha ejercido su facultad discrecional en muchos aspectos, lo cual ha permitido que entes públicos hayan realizado transacciones directamente con los administrados.

En este orden de ideas, es preciso destacar la implementación de métodos alternativos de controversias en materia penal y cómo la doctrina ha reconocido su aplicación como un mecanismo de justicia restaurativa⁵⁷. En el ámbito propiamente de Administración Pública, la incorporación ha estado más orientada a sectores regulados como telecomunicaciones, seguros, energía, entre otros⁵⁸.

Destaca la OCDE que para el ámbito tributario los MACS han surgido en atención al siguiente planteamiento:

un cambio de paradigma en el relacionamiento entre la administración tributaria y los obligados tributarios, que apunta a una mayor participación del contribuyente y a la adopción de fórmulas que apelan al consenso y la cooperación, más que a la confrontación⁵⁹.

419&sa=X&ved=2ahUKEwjD6ZOT6cjqAhVnRN8KHUzaBA8Q6AEwA3oECAQQAg#v=one
page&q=joaqu%C3%ADn&f=true

⁵⁷ Christian Hernández Aguirre, Jessica Torres y Cynthia Hernández Aguirre. *Los métodos alternativos de solución de controversias y sus facilitadores en el sistema penal acusatorio mexicano: hacia una justicia restaurativa, reparación del daño integral y reinserción social*. Revista de Ciencia jurídica, Vol. 7, N°. 14, 2018 ISSN 2007-3577, pp. 13-30.

⁵⁸ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 48

⁵⁹ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 6

Adicionalmente, se propone que su inclusión deba cubrir distintas etapas tanto en los procedimientos administrativos como en la fase judicial, en atención a que el fin último de estos mecanismos es reducir el nivel de conflictividad⁶⁰.

Como mencionamos previamente, los Estados Unidos constituyen un punto de partida para el desarrollo de los MACS en todo el mundo y en la materia tributaria no son la excepción. La legislación norteamericana ha configurado una serie de mecanismos para los contribuyentes que permiten resolver sus procesos antes y durante de haber sometido la cuestión a los tribunales judiciales⁶¹. Por ejemplo, la agencia tributaria estadounidense “IRS”, por sus siglas en inglés (*Internal Revenue Service*) ofrece: mediación, mediación en vía rápida, acuerdos en fase de liquidación y arbitraje⁶².

De igual forma, otros países han estado dispuestos a la incorporación de MASC en sus métodos de resolución, conviene indicar el caso de la mediación obligatoria en Italia, necesaria para incoar la jurisdicción tributaria⁶³. Pero especial atención concita, según establece la investigadora Eva Andrés Aucejo, que en el referido país se han recomendado una serie de medidas para la administración, que sin lugar a duda, evitan la litigiosidad y promueven acuerdos con los contribuyentes, a saber: i) “*la administración financiera no entabla un*

⁶⁰ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* pp. 18-19

⁶¹ Eva Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España*. [En línea]. Revista Derecho del Estado, N°. 37, 2016. p. 23. ISSN 0122-9893 [Consultado en fecha 2 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5805152>

⁶² Internal Revenue Service (IRS). Manual de Ingresos Internos. Parte 35. Litigio del tribunal fiscal. Capítulo 5. Procedimiento de liquidación. Sección 5. Arbitraje y Mediación.

⁶³ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 6

contencioso sin un estudio previo de probabilidades de éxito basado en experiencias previas de litigación”⁶⁴; y ii) “instruyen circulares internas exigiendo a los órganos de la Administración conocer las líneas de la jurisprudencia nacional y comunitaria antes de incoar o seguir cualquier tipo de contencioso tributario con el contribuyente”⁶⁵.

La apertura de MASC en el ámbito público tiene un componente legal sobre los márgenes que tiene la administración de trazar ciertas cuestiones, pero no menos cierto es que debe surgir una cultura que favorezca espacios de negociación dentro de la Administración Pública. Conforme a planteamientos de expertos en la materia, más que un cambio en la regulación se debe trabajar en la forma que el usuario visualiza una alternativa⁶⁶ para controversias de esta naturaleza y con ello, “una mínima cultura en la Administración favorable a abrirse a estos nuevos procedimientos”⁶⁷.

2. Incorporación de MASC en el ámbito tributario

De las grandes bondades que encontramos en los métodos alternativos es que permiten que las partes puedan decidir el procedimiento que mejor se adapte a su circunstancia, aun cuando en el ámbito administrativo este aspecto sea más restrictivo. Dentro de los MACS encontramos dos principales tipos: los autocompositivos y los

⁶⁴ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 11

⁶⁵ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...*p. 11

⁶⁶ Escuela Nacional de la Judicatura. *Encuentro con Nelson Espinal Báez*. [En línea]. Revista Saber y Justicia. p. 11. ISSN 2305-2589. [Consultado en fecha 15 de junio de 2020]. Disponible en:

https://www.enj.org/index.php?option=com_docman&view=download&alias=3676-saber-y-justicia-3-2013-vweb&category_slug=revista-saber-y-justicia-1&Itemid=194

⁶⁷ Joaquín Tornos Mas. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en el derecho administrativo...* p. 115

heterocompositivos. Según Susana San Cristóbal, los métodos autocompositivos son aquellos que “*se caracterizan porque son las propias partes contendientes las que de forma voluntaria van a alcanzar un acuerdo o “transacción”*”⁶⁸. Por su parte, en los métodos heterocompositivos “*una persona individual (juez o árbitro), o colegiada (tribunal o colegio arbitral), e imparcial, va a resolver el conflicto planteado entre las partes por medio de una resolución con efecto de cosa juzgada*”⁶⁹.

A continuación, presentamos algunos MACS instaurados en el ámbito tributario que han permitido la resolución de disputas sin llegar a lo contencioso y otros que, buscan dar fin al conflicto judicial ya iniciado, lo cual, sin lugar a duda, evidencia la apertura que el propio Estado ha tenido que tomar sobre determinados asuntos que pueden ser sometidos a un método alternativo.

(i) Acuerdos

En el ámbito administrativo, los acuerdos han sido definidos como una “*técnica negociada que permite tanto evitar la aparición de un conflicto entre la Administración y los interesados como resolver, en vía de recurso u otro procedimiento administrativo impugnatorio, un conflicto ya planteado*”⁷⁰.

⁶⁸ Susana San Cristóbal Reales. *Sistemas alternativos de resolución de conflictos: negociación, conciliación, mediación, arbitraje, en el ámbito civil y mercantil*. [En línea]. Anuario jurídico y económico escurialense. N°. 46, 2013. p. 42. ISSN 1133-3677. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4182033>

⁶⁹ Cristóbal Reales. *Sistemas alternativos de resolución de conflictos: negociación, conciliación, mediación, arbitraje, en el ámbito civil y mercantil...* p. 48

⁷⁰ Ángeles de Palma del Teso. *Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos*. [En línea]. En: Ángeles de Palma del Teso y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación "A. Lancuentra*. (Madrid: Editor Magín Pont Mestres, 2003). p. 21 [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en:

De igual forma se destaca la definición del destacado escritor español Sánchez Morrón, que indica lo siguiente:

una forma de ejercicio de la discrecionalidad, en la que se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable⁷¹.

Es importante traer a colación una distinción que ha hecho la doctrina al referirse a los “acuerdo de fijación” y “acuerdos de transacción”. En sentido amplio, los acuerdos de transacción son actos sinalagmáticos que se caracterizan por recíprocas concesiones⁷²; por su parte, los acuerdos de fijación son instrumentos que permiten establecer un significado a conceptos jurídicos mayormente indeterminados; también han sido denominados como “*aquellos que proceden a la concreción del contenido y régimen de los derechos y obligaciones que establece la norma, sin que puedan ir más allá de lo predeterminado por ésta*”⁷³.

Sobre los acuerdos de fijación, los especialistas tributarios Martín Fernández y Juan Lozano destacan las tendencias al uso racional de actas con acuerdo por parte de las administraciones tributarias⁷⁴ y exteriorizan

https://books.google.com.do/books?id=HwyI7t5ccvEC&dq=%C3%81ngeles+de+Palma+del+Teso.+Las+t%C3%A9cnicas+convencionales+en+los+procedimientos+administrativo&source=gbs_navlinks_s

⁷¹ Miguel Sánchez Morón. *La terminación convencional de los procedimientos administrativos*. Convención y arbitraje en el derecho tributario. Coord. por Gabriel Elorriaga Pisarik, 1996, pp. 77-86. ISBN 84-7248-334-7.

⁷² Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 21

⁷³ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 63

⁷⁴ Javier Martín Fernández y Ana María Juan Lozano. *Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional*. En: Elderecho.com [En línea]. Consultado en fecha 18 de junio de 2020. Disponible en:

como en España este tema ha generado diversos debates en torno a su aplicación. Conforme a un sector, las actas con acuerdo, reguladas en la Ley General Tributaria española, fijan elementos inciertos en la obligación tributaria pero no la crean o modifican⁷⁵, se trata de dar certeza a situaciones inciertas de manera conjunta. Sin embargo, otro sector destaca que, si bien fijan ciertos criterios, las mismas tienen un carácter transaccional pues se estaría renunciando a vías de recurso o revocación, a menos que se trate restrictivamente de vicios de consentimiento⁷⁶.

El caso alemán es muy interesante, pues desde 1976 la Ley de Procedimiento Administrativo prevé los denominados “acuerdos sobre hechos” para que las partes puedan terminar los conflictos administrativos en vía jurisdiccional⁷⁷. También destacan otras experiencias instauradas en el derecho comparado como el concordato tributario (Italia), los acuerdos con el IRS y la Oficina de Apelaciones (Estados Unidos), acuerdos con los servicios de inspección tributaria (Inglaterra), entre otros⁷⁸.

Por otro lado, es importante destacar los acuerdos previos de valoración (APA), mediante los cuales el contribuyente y la Administración

<https://elderecho.com/los-conflictos-tributarios-en-espana-propuestas-para-la-conciliacion-en-via-economico-administrativa-y-jurisdiccional>

⁷⁵ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 21

⁷⁶ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 64

⁷⁷ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p.39

⁷⁸ Luis María Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado.*

[En línea]. Tesis doctoral. pp. 135-179. ISBN: 978-84-8427-799-6. [Consultado en fecha 10 de junio de 2020]. Disponible en: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/1444/LAS%20ACTAS%20CON%20ACUERDO%20EN%20LA%20LEY%20GENERAL%20TRIBUTARIA%20Y%20EN%20EL%20DERECHO%20COMPARADO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Tributaria concretan un acercamiento con carácter previo para establecer los valores de las operaciones comerciales que realicen con partes relacionadas o vinculadas⁷⁹. Aunque, señala la doctrina, este tipo de acuerdo tiene unas características de adhesión y supone un acto administrativo con colaboración del contribuyente⁸⁰, más allá de cualquier otra dimensión convencional.

Merece también abordarse la transacción que realizan las partes durante un procedimiento administrativo o judicial ya iniciado. Sobre esto, la doctrina ha dicho que “*el acuerdo transaccional reposa en las concesiones recíprocas. Se dice que es necesario que cada una de las partes consiga una ventaja menor respecto a lo que pretendía obtener*”⁸¹.

En Francia, el artículo 247.3 del Libro de Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria a atenuar multas o recargos impositivos a través de la transacción con el contribuyente, toda vez que este último no pueda impugnar el acuerdo⁸².

En la República Dominicana, con excepción de los APA, no hay disposición legal específica para acuerdos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en el Código Tributario. A partir del 2006 con la promulgación de la Ley núm. 227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y

⁷⁹ Página Web de la Dirección General de Impuestos Internos. *Acuerdos de Precios por Anticipado (APA)*. [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2XvdyZI>

⁸⁰ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 15

⁸¹ Rosembuj, Tulio (2001). p. 47. Citado por: Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 32

⁸² Francia. *Libro de Procedimientos Tributarios*. [En línea]. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?pidArticle=LEGIARTI000037988586&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20181231>

patrimonio propio a la DGII, se otorga atribución a la entidad para celebrar acuerdos, contratos y convenios vinculados con el desarrollo de sus funciones.

Al margen de lo anterior, la DGII realiza dos principales tipos de acuerdos: por una parte, otorga facilidades de pago a los contribuyentes mediante una interpretación del artículo 17 del Código Tributario que le confiere discrecionalidad para otorgar prórroga al pago de tributos y, por otro lado, realiza acuerdos transaccionales donde usualmente se reducen los recargos a cambio del desistimiento de un recurso interpuesto por el contribuyente.

Sin embargo, esa reducción de recargos y, en algunos casos de intereses, pese a contemplarse en leyes de aplicación temporal para facilidades de pago a los contribuyentes (como la reciente Ley núm. 46-20⁸³), no está contemplada en nuestro Código Tributario como una facultad permanente de la Administración. En ese sentido, más allá de los descuentos de recargo por pronto pago que establece la legislación tributaria y las referidas leyes de aplicación temporal; la Administración Tributaria dispone de manera discrecional de los referidos descuentos.

Otro aspecto sería que la Administración, dentro de su facultad normativa e interpretativa, considere que la atribución de la Ley núm. 227-06 tenga un alcance tan amplio que abarque acuerdos con contribuyentes como los referidos. Sin embargo, no existe tal interpretación y, desde nuestro punto de vista, la voluntad del legislador con la referida disposición está encaminada al desarrollo de las funciones administrativas propias de un ente público, no respecto a su potestad de recaudación.

⁸³ República Dominicana. *Ley núm. 46-20 de Transparencia y Revaloración Patrimonial*. (Gaceta Oficial 10972, 2020). Artículo 8

Cabe señalar que nuestro país no es el único con ausencia de disposiciones específicas con respecto a acuerdos con los contribuyentes, en Chile los acuerdos tributarios no están legislados, sin embargo, se indica que los mismos “*tienen una gran incidencia en la gestión tributaria ordinaria*”⁸⁴. Igual situación presenta Alemania, que si bien señalábamos tiene unos “acuerdos sobre hechos” ante el Tribunal Federal de Finanzas, no es el caso en sede administrativa⁸⁵.

(ii) Resoluciones tributarias interpretativas: “tax ruling”

Cualquier análisis sobre acuerdos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes debe abarcar los popularmente conocidos por su denominación en inglés, *tax ruling*. Aunque su naturaleza no obedezca a un MASC, éstos tienen diferentes concepciones debido a las circunstancias en las que se apliquen y son considerados como mecanismos preventivos o resolutivos de la Administración Tributaria⁸⁶. Por una parte, constituyen “*cualquier comunicación u otros instrumentos o recursos de efectos similares empleados por el Estado miembro o en su nombre en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal*”⁸⁷. A su vez se han definido como “*cualquier asesoramiento, información y compromiso garantía proporcionado por una autoridad fiscal*

⁸⁴ Andrés Aucejo. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado... p. 45

⁸⁵ Andrés Aucejo. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado... p. 39

⁸⁶ Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 21.

⁸⁷ Proyecto de informe sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares de Comisión Especial sobre Resoluciones. Citado por: Erin Olmedo Bolós. *Los Tax Rulings y las Ayudas del Estado*. (Universidad Complutense de Madrid, 2016) p. 5. [Consultado en fecha 18 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.ucm.es/data/cont/docs/1135-2016-03-17-TFG%20ERIN%20OLMEDO%20TAX%20RULINGS.pdf>

a un contribuyente o grupo de contribuyentes con respecto a su situación fiscal, en la que tiene derecho a confiar”⁸⁸

Para los fines de esta investigación, precisamos que estas herramientas han sido utilizadas para la proliferación de regímenes fiscales especiales para atraer inversiones, no obstante, a partir de 2014, con la filtración de más de 500 acuerdos fiscales en Luxemburgo (el denominado *Luxleaks*)⁸⁹, la OCDE y otros organismos internacionales han impulsado el sistema de intercambio de información obligatorio y espontáneo sobre ciertas categorías de *tax rulings*, contemplado en las medidas BEPS⁹⁰.

Muchas son las consideraciones que se han dado para que la doctrina sostenga que la normativa tributaria tiene características que la hacen versátil y abundante⁹¹, lo que de alguna forma, genera incertidumbre entre los contribuyentes, quienes constantemente se encuentran ante reformadas normas por parte de la Administración. Bajo ese tenor, como una manera tradicional para evitar controversias, las Administraciones han adoptado las consultas vinculantes.

Aunque no se traten de MASC tradicionales y las mismas, al igual que los *tax rulings*, carezcan de la presencia de un conflicto para su procedencia, muchos autores reconocen que las consultas a la

⁸⁸ OCDE. Informes Finales, Acción 5, 2015. [En línea]. p. 7. [Consultado en fecha 17 de junio de 2020]. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>

⁸⁹ Ascensión Maldonado García-Verdugo. *Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de «tax ruling»* [En línea]. Carta tributaria. Revista de opinión. N.º. 1, 2015, p. 69. ISSN 2443-9843 [Consultado en fecha 17 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5201721>

⁹⁰ OCDE. *Informes Finales, Acción 5, 2015...* p. 7

⁹¹ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 25

Administración Tributaria, vinculantes o no, son mecanismos que pueden incluirse en los listados de métodos alternos porque evitan el litigio tributario. Sobre este asunto, establece Ángeles de Palma del Teso lo siguiente: “los mecanismos de resolución de conflictos entre la Administración y los particulares [...] deberán dirigirse no tanto a resolver un conflicto ya planteado, sino, precisamente, a evitar que el conflicto se suscite”⁹².

Así las cosas, nos encontramos ante mecanismos que la doctrina ha denominado como una “*administración concertada*”, es decir, se crea un contexto en lo público con un acercamiento al contribuyente antes de elaborar el acto administrativo de determinación. Según Botella García Lastra, con el siguiente objetivo:

aumentar la seguridad jurídica, reduciendo la discrecionalidad decisoria de los poderes públicos, permite superar las resistencias y conseguir el mayor número posible de adhesiones [...] si el contribuyente puede conocer con toda certeza y precisión la posición de la Administración Tributaria sobre un concreto asunto, tenderá, en la medida de lo posible, a ajustar su comportamiento a dicha posición, ya que de no hacerlo así no podría invocar el desconocimiento de la opinión administrativa como justificación de un eventual incumplimiento⁹³.

Al respecto, si bien se valora el impacto de estos mecanismos a favor de los contribuyentes y su relación con la administración (en particular las consultas no vinculantes) entendemos que no se trata de métodos

⁹² Palma de Teso. *Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos...* p. 20

⁹³ Carmen Botella García-Lastra. *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*. Convención y arbitraje en el derecho tributario. Coord. por Gabriel Elorriaga Pizarik, 1996, pp. 199-210. ISBN 84-7248-334-7. Citado por: Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 18

alternativos por carecer de un elemento fundamental que es la existencia de una controversia.

(iii) La conciliación

Si bien establecíamos en un inicio la ausencia de una cultura a favor de mecanismos alternativos para finalizar conflictos en materia administrativa y en efecto, poca voluntad de la administración para establecer una actitud conciliadora, no menos cierto es que, eventualmente el Estado ha concedido espacios para gestionar diferencias con los particulares y la conciliación ha estado entre estas opciones. La misma ha sido denominada un mecanismo híbrido entre la amigable composición y la mediación⁹⁴, pues surge del otorgamiento de una atribución de conciliador a un tercero que puede proponer una solución, sin menoscabar el sustancial peso de la voluntad de ambas partes.

En España, por ejemplo, la Ley 29/1998 reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa establece un procedimiento abreviado para determinadas materias y cuantías limitadas que está basado en el principio de la oralidad; si bien se trata de un procedimiento judicial porque se hace dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa, el mismo representa una alternativa con respecto al recurso contencioso ordinario. Pero lo que llama poderosamente la atención es que la Ley prevé la conciliación en cualquier momento del

⁹⁴ Camilo José Orrego Morales. *La conciliación contencioso administrativa: entre la discrecionalidad y una voluntad sujeta a imperativos y deberes reglados*. [En línea]. p. 1. En: Derecho administrativo. Reflexiones ontológicas: Discurso antiprottestante y discurso anticatólico en la Colombia decimonónica. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: https://books.google.com.do/books?id=1cNQDwAAQBAJ&dq=La+conciliaci%C3%B3n+contencioso+administrativa:+entre+la+discrecionalidad+y+una+voluntad+sujeta+a+imperativos+y+deberes+reglados&source=gbs_navlinks_s

proceso judicial⁹⁵. En lo que concierne a la conciliación en sede administrativa, podemos destacar el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, el cual atiende quejas y efectúa sugerencias y propuestas ante controversias tributarias⁹⁶.

Similar situación sucede en Alemania, donde los Tribunales Financieros invitan a las partes a un acercamiento sobre el asunto de controversia, resultando con esto transacciones judiciales⁹⁷.

Colombia, mediante la Ley 23 de 1991, por medio de la cual se crean mecanismos para descongestionar los Despachos Judiciales, dedica un capítulo a la conciliación contencioso-administrativa donde se regula la manera en cómo las personas jurídicas de derecho público pueden conciliar en las etapas prejudiciales y judiciales. Aunque la referida pieza legislativa excluye los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario, posteriormente la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante Auto del 20 de abril de 2001, admitió que procedía la conciliación sobre el reconocimiento de unos certificados de reembolso tributario⁹⁸. A raíz de la referida decisión y contemplando otros argumentos vinculados

⁹⁵ España. *Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*. «BOE» núm. 167, de 14 de julio de 1998. Referencia: BOE-A-1998-16718

⁹⁶ Página Web del Ministerio de Hacienda del Gobierno de España. *Consejo para la Defensa del Contribuyente*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx>

⁹⁷ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 40

⁹⁸ Expediente núm. 10.635 del 20 de abril de 2001. C.P. Germán Ayala Mantilla. Citado por: Rafael Gómez Robledo. *La conciliación prejudicial en el derecho administrativo colombiano*. [En línea]. (Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 2001). p. 37. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-06.pdf>

a la exclusión, se ha considerado replantear el conjunto de materias que son susceptibles de transacción como se ha presentado en otros países⁹⁹.

En nuestro país, el Reglamento General sobre Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, emitido por la Suprema Corte de Justicia, establece un procedimiento de conciliación ante la jurisdicción contencioso tributaria y administrativa mediante el cual el juez presidente de la referida jurisdicción deberá convocar a las partes dentro de un plazo no mayor de diez (10) días por ante el centro de conciliación a que fueren derivados, con la finalidad de recibir el servicio de orientación hacia una posible conciliación¹⁰⁰.

En este orden conviene destacar que, en Francia, por ejemplo, hay materias específicas que son conocidas por la Comisión Departamental de Conciliación como lo es la valoración de bienes por transmisiones para liquidar el impuesto a la transferencia o impuesto al patrimonio, cuando aplique¹⁰¹. De igual forma, existe el Comité Consultivo sobre Crédito Fiscal y la Comisión Departamental de Impuestos Directos y Volumen de Negocio. Estas comisiones están formadas por representantes de los contribuyentes y de la agencia tributaria; aunque es importante resaltar que ninguna de las decisiones que se adopten en estos espacios tiene carácter vinculante¹⁰².

⁹⁹ Gómez Robledo. *La conciliación prejudicial en el derecho administrativo colombiano...* pp. 37, 95.

¹⁰⁰ República Dominicana. Suprema Corte de Justicia. Resolución núm. 2142-2018, que instituye el Reglamento General sobre los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos en la República Dominicana, del 19 de julio del año 2018. Artículo 28.

¹⁰¹ Página Web de la Agencia Tributaria Francesa. *Comisiones tributarias administrativas*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/421-PGP.html> [traducción nuestra]

¹⁰² Página Web de la Agencia Tributaria Francesa. *Comisiones tributarias administrativas*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/421-PGP.html> [traducción nuestra]

Por último, es importante señalar que en México existe la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo público descentralizado que gestiona diferentes procesos de acompañamiento al contribuyente que se le ha vulnerado sus derechos, destacando que sirve de institución conciliadora para llegar a acuerdos conclusivos como medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada diferendos durante las comprobaciones que se efectúen entre las autoridades fiscales y los contribuyentes¹⁰³.

(iv) La mediación

Como previamente se había mencionado, en Italia la mediación resulta obligatoria para aquellos litigios con una cuantía menor a los 20,000 euros. Esta figura ha sido valiosamente aceptada por la doctrina¹⁰⁴ y se constituye como una medida favorable en miras de evitar la judicialización de un número considerado de casos.

En dicho contexto, es importante mencionar algunas de las instituciones que se han creado alrededor del mundo para servir como mediadores para los contribuyentes que han enfrentado situaciones con las agencias tributarias:

- *El defensor del contribuyente en Estados Unidos* es una organización independiente dentro del IRS que examina situaciones de agravio para los usuarios y acompaña al contribuyente en su controversia,

¹⁰³ Página Web de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México. [En línea]. [Consultado en fecha 1 de julio de 2020]. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>

¹⁰⁴ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 31

incluso realiza propuestas ante reformas normativas en materia tributaria¹⁰⁵.

- En Italia, la figura del *Garante del Contribuyente* constituye un mecanismo independiente a la Administración Tributaria con facultad de denunciar abusos cometidos en el ámbito tributario, entre otros aspectos que buscan un “*equilibrio*” entre la Administración y el contribuyente¹⁰⁶.
- *El Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero en Colombia* puede identificarse como un mediador ante actuaciones arbitrarias de la Administración Tributaria, pues procura que la Administración no imponga cargas que no establece la Ley, entre otras funciones¹⁰⁷.

En este orden conviene destacar un caso que ha sido contemplado en la mayoría de los estudios sobre el tema y es el marco sobre el cual desde la propia Administración Tributaria en Holanda se realiza la mediación, a saber:

La mediación se puede incardinar en cualquier fase del procedimiento administrativo, o judicial, y se lleva a cabo por empleados de la propia Administración tributaria que reúnen dos características. Por una parte, están registrados en el Instituto Holandés de Mediation Istituut), una institución independiente creada en 1995 y que cuenta con una división específica relativa a cuestiones tributarias⁶²⁸; [sic] de modo que han recibido formación específica para el desarrollo de tareas de mediación en situaciones

¹⁰⁵ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 31

¹⁰⁶ José Andrés Rozas Valdés y Eva Andrés Aucejo. *El Defensor Del Contribuyente. Un Estudio De Derecho Comparado: Italia y E.E.U.U.* [En línea]. Revista Estudios y Notas Crónica Tributaria núm. 113-2004. p. 139. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <http://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/06-cro-6-113.pdf>

¹⁰⁷ Página Web de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <http://www.defensoriadian.gov.co/nuestra-defensoria/>

de conflicto y trabajan conforme a las reglas de dicho Instituto, Mediation Reglement 2008, que incluyen un código de conducta del mediador, Gedragsregels voor de nmi. Por otra parte, en la selección del mediador se es especialmente cuidadoso en la preservación de su neutralidad. Siendo Holanda un país no muy extenso, el mediador siempre procederá de una localización geográfica diferente a la del lugar en la que se ubica el conflicto¹⁰⁸.

Este despliegue de mecanismos que han impulsado los países y las administraciones tributarias es interpretado como un proceso inherente a la propia transformación del Estado en los últimos años, es decir, nuevas formas jurídico-administrativas que se manifiestan en actuaciones convencionales y no puramente a través del clásico acto administrativo¹⁰⁹.

Según Rosemuj, *“la creatividad de la discrecionalidad administrativa implica que la Administración conserva un margen de libertad en la formulación de los juicios de valoración y compartidos y, sobre todo, en la decisión final, comprendida la determinación de su contenido”*¹¹⁰. En ese sentido, el principio de eficacia administrativa ha sido utilizado como justificativo para la adopción de medios alternativos a las resoluciones tradicionales unilaterales y según se ha establecido: *“complementarios al monopolio judicial del control de la Administración”*¹¹¹.

Esto ha sido reconocido en nuestro país con el Reglamento General sobre los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos emitido por la Suprema Corte de Justicia, la cual consideró para su publicación la

¹⁰⁸ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 43

¹⁰⁹ Palma de Teso. *Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos...* p. 103

¹¹⁰ Palma de Teso. *Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos...* p. 103

¹¹¹ Víctor Manuel Escartín Escudé. *El arbitraje y otros medios alternativos de resolución de conflictos en el Derecho administrativo*. [En línea]. Revista Aragonesa de Administración Pública, N° 39-40, 2012, p. 104. ISSN 1133-4797. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4078235>

importancia de los MACS en el área contencioso administrativa, en atención a la participación de todos en las decisiones que los afectan y facilitando la conciliación, además que permite la consecución de los fines del Estado Social de Derecho, que pretende ser participativo, pluralista, solidario y respetuoso de la dignidad humana¹¹². En el referido texto se reconoció que:

en el derecho público como en el derecho privado, las medidas alternas de solución de conflictos generan importantes beneficios para los ciudadanos y para el Poder Judicial. Para los primeros, al obtener una resolución pronta y justa de los conflictos; para el segundo, al reducir los elevados costos que acarrear los procesos, desde su inicio hasta su conclusión.¹¹³

En resumidas cuentas, se evidencia que ese “interés general” que anunciábamos como principal argumento de contrapeso contra los MASC ha cobrado una reformada dimensión debido al principio de eficacia administrativa y la participación de los ciudadanos en la Administración¹¹⁴.

En definitiva, estos casos son una manifestación diferente a la visión tradicional de que el acto administrativo de carácter unilateral únicamente tendría la conformidad o no del contribuyente, rechazando cualquier tipo de expresión de su voluntad¹¹⁵.

Cabe precisar en línea con lo anterior, que la Administración Tributaria puede revocar sus propios actos de conformidad con lo establecido en el artículo 46 de la Ley 107-13 sobre los Derechos de las

¹¹² Suprema Corte de Justicia. *Resolución núm. 2142-2018...* Considerando séptimo

¹¹³ Suprema Corte de Justicia. *Resolución núm. 2142-2018...* Considerando décimo

¹¹⁴ Palma de Teso. *Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos...* p. 104

¹¹⁵ Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 20

Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo.¹¹⁶

Según nos plantea Amaury A. Reyes-Torres, “Desde el Arrêt Madame Cachet se han (sic) considerado que la revocación o retracto, en sentido amplio, se permite, salvo afectación a derechos adquiridos”¹¹⁷, lo cual sería completamente válido en el ámbito tributario toda vez que los actos que suelen dictar las Administraciones Tributarias no representan adquisición legítima de derechos para los administrados. Por el contrario, la naturaleza de estos actos de determinación suele generar incertidumbre con respecto a la certeza de la obligación tributaria.

En ese sentido, el referido autor Reyes-Torres trae a colación una sentencia de la Suprema Corte de Justicia que nos plantea sobre el cambio de paradigma que se ha generado en el actuar de la Administración Pública, a saber:

[...] en el derecho administrativo contemporáneo ya no estamos en presencia de una administración absolutista y todopoderosa, como ocurrió en la época del estado de policía medieval, donde la administración se colocaba por encima de los particulares [...] en los sistemas constitucionales contemporáneos como el nuestro, estos conceptos absolutistas y dictatoriales han sido abandonados y hoy en día la Administración debe ser vista como un ente liberal, imparcial e independiente, que si bien debe velar por el interés público o el bien común, también debe tutelar y preservar la libertad y los derechos individuales¹¹⁸.

¹¹⁶ República Dominicana. *Ley núm. 107-13 sobre Derechos y Deberes de las personas frente a la Administración pública*. (Gaceta Oficial 10722, 2013). Artículo 46

¹¹⁷ Amaury A. Reyes-Torres. *La SCJ y La Revocación de los Actos Administrativos: Casos Megapool, S.A e Impacto Urbano, S.A.* [En línea]. Galletas Jurídicas ~ Análisis del Derecho y Otras Cosas. Consultado en fecha 11 de julio de 2020. Disponible en: <https://galletasjuridicas.wordpress.com/2011/08/21/revocacionactosadm/#:~:text=Los%20actos%20administrativos%20se%20extinguen,de%20dicho%20reconocimiento%20en%20retirarlo.>

¹¹⁸ Reyes-Torres. *La SCJ y La Revocación de los Actos Administrativos: Casos Megapool, S.A e Impacto Urbano, S.A...* párr. 4

En tal sentido, después de emitido el acto, la Administración no está atada de manos a que una resolución o sentencia, en ocasión de un recurso, lo modifique o revoque. Según lo planteado, existe el mecanismo legal que habilita esta posibilidad ante una determinada circunstancia.

Entonces puede afirmarse que respecto a la realización de un mecanismo alternativo como los planteados, la Administración Tributaria puede utilizar la figura de la revocación de actos desfavorables y rectificación de errores cuando sea necesario.

Por último, abordaremos el arbitraje en la segunda parte de esta Sección, pero de momento se hace necesario señalar la evolución que ha tenido el sistema “cuasi-jurisdiccional” creado en las últimas décadas con características propias de tribunales arbitrales, es el caso del Consejo Tributario del Ayuntamiento de Barcelona y los Tribunales económico-administrativos en España¹¹⁹.

B. El arbitraje como método alternativo de resolución de controversias

1. La naturaleza jurídica del arbitraje

En la clasificación principal de los MASC, el arbitraje constituye un mecanismo heterocompositivo, toda vez que un tercero será el encargado de resolver el conflicto planteado entre las partes. Este instrumento, debido a su función jurisdiccional, representa un complemento a la

¹¹⁹ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...* p. 31

función jurisdiccional de los tribunales, sin que esto, señala la doctrina, sea una suplantación de los árbitros a los órganos judiciales del Estado¹²⁰.

Muchos autores desarrollan el concepto del arbitraje como un “*método heterocompositivo de resolución de conflictos de Derecho privado*”¹²¹, separando todo lo que no corresponda a esta categoría bajo una calificación impropia o atípica de la figura¹²². Otros autores, en cambio, han reconocido que es posible configurar el arbitraje desde derecho público, sin que con ello afecte la esencia de este mecanismo alternativo.

En ese sentido, se ha planteado su incorporación a través de distintas interacciones donde una de las partes es la Administración, incluyendo en la materia tributaria. Las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario es un ejemplo desde el cual reconocidos autores han abogado por esta opción, a saber:

Hay quienes opinan que es posible la aplicación del arbitraje y de otros medios para solucionarlas sin que se afecten los principios de reserva legal y de indisponibilidad del crédito tributario. Entre ellos encontramos a Lindencrona y Mattson, quienes propusieron la existencia de un Instituto Internacional de Arbitraje de Disputas Tributarias; a Tulio Rosembuj, partidario de la utilización de procedimientos consensuados que liberen a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito; a Juan Antonio Garde Roca, quien se pronuncia por la admisibilidad de las técnicas convencionales y arbitrales en materia tributaria; y a los profesores argentinos Navarrine y Asorey, quienes sustentan frontalmente que

¹²⁰ Juan Carlos Arauz Ramos. *Constitucionalización y justicia constitucional en el arbitraje comercial panameño*. [En línea]. Tesis doctoral. (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2014). p. 41. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=97783>

¹²¹ Covadonga Isabel Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público*. [En línea]. Tesis doctoral. (Barcelona, Universitat Internacional de Catalunya, 2017). p. 67 [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=125925>

¹²² Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público...* p. 67

la materia tributaria es arbitrable en los ámbitos nacional e internacional¹²³.

El arbitraje presenta características generales que se han exhibido en todas sus modalidades, entre las cuales podemos señalar la celeridad, confidencialidad, flexibilidad y especialización; particularidades que han sido señaladas por los autores como la razón principal del porqué los agentes acuden al arbitraje no para sustraerse del juez natural, sino para encontrar una solución rápida, flexible y especializada¹²⁴. En este contexto, la figura se plantea a partir de una necesidad de los usuarios para obtener una solución a tiempo, sin ser entorpecidos por la morosidad que actualmente enfrenta el Poder Judicial.

Sobre la naturaleza jurídica del arbitraje se plantean dos principales esferas: su carácter material que surge de la fuerza de las voluntades a través del convenio arbitral y, por otro lado, un carácter procesal o jurisdiccional en cuanto una ley confiere jurisdicción a los árbitros¹²⁵.

El carácter contractual del arbitraje supone que el pacto arbitral nace por “*la absoluta libertad que tienen las partes para suscribir acuerdos mediante los cuales se confiera a terceros la posibilidad de dirimir la controversia planteada*”¹²⁶. Por su parte, el carácter procesal o jurisdiccional está vinculado a las funciones jurisdiccionales que se ejercen y visualiza el arbitraje desde la función del árbitro y los efectos del laudo¹²⁷.

¹²³ Troya Jaramillo. *XXII Jornadas del ILADT, Arbitraje en Materia...* p. 2

¹²⁴ Arauz Ramos. *Constitucionalización y justicia constitucional en el arbitraje comercial panameño...* p. 30

¹²⁵ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 42

¹²⁶ Polanco y Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano...* p. 233

¹²⁷ Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público...* p. 40

Aunado a lo anterior, una tercera división correspondiente al carácter mixto o ecléctico del arbitraje sostiene que el mismo es de naturaleza mixta por tratarse de un acuerdo que emana de la voluntad de las partes, pero con un alto potencial jurisdiccional por el poder que reviste a los árbitros¹²⁸. En resumidas cuentas, se acepta su origen contractual al mismo tiempo que la naturaleza jurisdiccional que acompaña el desarrollo y conclusión de este. Esta última postura es la mayoritaria.

En la actualidad, la autonomía de la voluntad es la puerta que abre la vía al arbitraje en la República Dominicana, en atención a la Ley núm. 489-08 sobre Arbitraje Comercial, la cual establece las disposiciones generales para su implementación y mediante la cual merece destacarse aspectos desde el alcance de la intervención del tribunal ordinario hasta la composición del tribunal arbitral, entre otros.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de nuestro país ha establecido mediante jurisprudencia lo siguiente:

Las estipulaciones contractuales resultan vinculantes, tanto para las partes, como para los tribunales, cuando han sido concebidas y aceptadas entre las partes, como consecuencia de la libertad de contratación y en igualdad de condiciones. [...] el contrato es una manifestación clara del ejercicio de la autonomía de la voluntad de las personas... que solo puede ser limitado por el orden público y el bien común¹²⁹.

En virtud de lo expuesto, es la voluntad de las partes la que pone en marcha la jurisdicción arbitral¹³⁰. La voluntad es la fuente por excelencia

¹²⁸ Polanco y Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano...* p. 233

¹²⁹ República Dominicana. Sala Civil y Comercial de la Suprema Corte de Justicia. Sentencia núm. 949 de fecha 16 de septiembre 2015. p. 18.

¹³⁰ Arauz Ramos. *Constitucionalización y justicia constitucional en el arbitraje comercial panameño...*p. 41

de la obligación, manifestada en la autonomía de la voluntad que genera los contratos y cuasicontratos, o la que genera la ley (*voluntas legis*). Sobre este último aspecto, es importante traer a colación la siguiente referencia doctrinal:

la voluntad del pueblo manifestada a través de sus representantes parlamentarios y plasmada en la Ley enlaza con la potestas constitucional suprema que es la soberanía popular [...] En efecto, si la Ley es expresión de la voluntad soberana del pueblo, nada impide en principio que la propia Ley en uso de la misma soberanía admita el arbitraje habilitando a la Administración para someterse al mismo en los casos en que el legislador, por los motivos que fuere, lo considere conveniente o necesario, en el bien entendido de que sólo sería admisible precisamente en los casos, términos y condiciones que la propia Ley determinase¹³¹.

A partir de esta consideración, la doctrina empezó a establecer unos comedimientos en torno a la arbitrariedad en otros ámbitos más allá de lo privado. En principio, se consideró que no era admisible el arbitraje administrativo sobre intereses públicos, en atención al principio de legalidad que únicamente sería fiscalizable por lo contencioso-administrativo.

No obstante, se reconoció que, bajo la misma lógica del referido principio, es la ley la que puede excepcionarse a sí misma. Por lo que, podría instaurarse el arbitraje administrativo mediante una ley que contemple las circunstancias que convengan a los intereses públicos con las debidas exigencias y garantías¹³², partiendo de esta voluntad soberana manifestada a través de representantes y plasmada en la Ley.

¹³¹ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 43

¹³² Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 43

Por una cuestión de sentido común si se quiere, podría decirse que esta teoría que ha desarrollado la doctrina está vinculada directa o indirectamente a la constitucionalización del arbitraje en la mayoría de los Estados y el reconocimiento que se ha hecho para admitir la transacción en algunas materias administrativas. Es por ello interesante plantear cómo el concepto de orden público ha venido reconfigurándose a partir de su concepción inicial dentro del arbitraje.

En primer lugar, el orden público parte de una concepción de Philippe Malaurie de su tesis *L'ordre public et le contrat; étude de droit comparé*, la cual contempla “*el principio de que el interés general prima sobre el interés particular*”¹³³. No obstante, es reconocido que la noción de orden público es difícil de definir pues se trata de un concepto camaleónico¹³⁴. De este interés general se ha estipulado que trasciende todas las organizaciones humanas, más allá del Estado y utiliza la imperatividad de las normas como herramienta¹³⁵.

En ese sentido, se contempla el orden público como principal componente para que las interpretaciones y aplicaciones de una norma estén fuera del alcance de árbitros. Sin embargo, esta concepción de orden público ha sido objeto de análisis jurisprudenciales y doctrinarios, principalmente en Francia y los Estados Unidos¹³⁶. Así tenemos como en Francia se planteó que los tribunales judiciales no deben tener en cuenta solo la invocación de una norma de orden público para la anulación del

¹³³ Eric Loquin y Sébastien Manciaux. *El orden público y el arbitraje*. [En línea]. pp. 37-56. (Bogotá: Editorial Universidad de Rosario). [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. ISBN: 978-958-738-662-2. Disponible en: <https://app.vlex.com/#WW/sources/14600/chapter:1713893>

¹³⁴ Roque J. Caivano. *Arbitrabilidad y Orden Público*. [En línea]. Foro Jurídico. Núm. 12. p. 66. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13801>

¹³⁵ Roque J. Caivano. *Arbitrabilidad y Orden Público...* p. 66

¹³⁶ Roque J. Caivano. *Arbitrabilidad y Orden Público...* p. 65

laudo, sino que deben realizar un análisis para determinar si la norma en cuestión ha sido efectivamente vulnerada¹³⁷.

En cuanto al arbitraje administrativo, no hay una posición dominante a favor o en contra con respecto a la vulneración de orden público. Por un lado, sectores de la doctrina sostienen que la presencia de un interés público encomendado a la Administración imposibilita que terceros ajenos puedan resolver sus controversias en contraposición a una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa¹³⁸. Por otro lado, otros sectores reiteran que asumir compromisos arbitrales no es renunciar a la actividad de la Administración y a ese interés público que le ha sido encomendado, por el contrario, se indica que ya la Administración ha actuado y sobre la incertidumbre con respecto a esa actuación se decide por un mecanismo alternativo a la jurisdicción contencioso-administrativa¹³⁹.

En el ámbito tributario se ha considerado valorar ese interés público por parte de la Administración, en miras a ponderar lo que es efectivamente más favorable, pues en muchos casos la actuación administrativa tradicional deviene en ineficaz y la concepción de orden público pierde su valoración inicial. En ese sentido, se ha pronunciado González-Cuéllar de la siguiente manera: *“la Administración puede decidir ejercer su potestad tributaria de una forma consensuada, dejando al margen sus poderes unilaterales, cuando considere que el pacto satisface en mayor medida el interés general que le encomienda el ordenamiento*

¹³⁷ Roque J. Caivano. *Arbitrabilidad y Orden Público...* p. 68

¹³⁸ Marta García Pérez. *El Arbitraje de Derecho Administrativo. Reflexiones y propuestas en tiempos de crisis*. [En línea]. Revista de Derecho Público N° 134/2013. p. 17. [Consultado en fecha 7 de julio de 2020]. Disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDPUB/134/rdpub_2013_134_7-32.pdf

¹³⁹ García Pérez. *El Arbitraje de Derecho Administrativo...* p. 17

jurídico”¹⁴⁰. Este planteamiento adquiere mucho más peso cuando el cobro efectivo de la obligación tributaria por parte de la Administración prácticamente se encuentra suspendido hasta por seis años en una hipotética controversia judicial.

Ante estas consideraciones, la doctrina se ha planteado que debido a las constantes incertidumbres que surgen por las pretensiones entre Administración Tributaria y contribuyente, ambas partes pueden estar afectadas por las dilaciones que implican someter la cuestión a la vía judicial. Se considera que no existe una razón ineludible para que los canales tradicionales sean los únicos que resuelvan la problemática¹⁴¹, especialmente para el caso tributario cuando se trate de conceptos indeterminados susceptible de valoraciones, que pudieran someterse a apreciación de un tercero imparcial.

Aunque el orden público es mucho más amplio que las normas imperativas, se estipula que esta concepción suprema utiliza la imperatividad de las normas como herramienta¹⁴² y en la materia tributaria su principal manifestación es a través del principio de indisponibilidad del crédito tributario.

También se ha argumentado sobre la posibilidad de trazar una ponderación de principios para garantizar un espacio de la Administración Tributaria en el arbitraje¹⁴³. En ese sentido, proponemos analizar si dentro

¹⁴⁰ González-Cuéllar Serrano. *Los procedimientos tributarios...* p. 48 y sgts. Citado por: Carol Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 14

¹⁴¹ Leon Fredja Szklarowsky. *A arbitragem na área tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 67/2006. p. 1. [traducción nuestra].

¹⁴² Roque J. Caivano. *Arbitrabilidad y Orden Público...* p. 65

¹⁴³ Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro. *Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no brasil*. Revista de Arbitragem e Mediação, vol. 23/2009. p. 3. [traducción nuestra].

de la noción de orden público se incluyen principios como la eficacia administrativa, pues de no hacerlo, estaríamos ante disyuntivas entre conservar los canales ineficientes debido a que leyes imperativas así lo contemplan, en contraposición con eventuales escenarios donde se pueda diseñar mecanismos alternos en determinados casos. Naturalmente entendemos la necesidad de asumir esas ponderaciones a través de una base legal que habilite legalmente a la Administración a asumir compromisos arbitrales.

Por otro lado, cabe señalar que la doctrina ha establecido que “*no se anula un laudo por incidir o afectar al orden público, sino por ser contrario al mismo*¹⁴⁴”. De manera que, si se realiza una correcta regulación para la apertura del arbitraje en materia administrativa y tributaria, podemos prevenir que el árbitro haciendo uso de las bases legales correspondientes no vulnere el orden social que garantizan los tribunales ordinarios.

Estas consideraciones son de bastante interés pues dentro de las causas para la anulación del laudo arbitral se encuentra que los árbitros hayan resuelto sobre cuestiones no susceptibles de arbitraje o que el laudo sea contrario al orden público¹⁴⁵, por lo que es importante que al momento de analizar la puesta en marcha de un arbitraje se realice un examen integral de compatibilidad con orden público y susceptibilidad.

Adicionalmente, quienes promueven un arbitraje en el ámbito de derecho público han reiterado que para la implementación del mismo no se puede realizar un simple estudio partiendo de las bases del arbitraje de origen privado, es decir, no se puede analizar simplemente si las materias públicas son disponibles o vulneran el orden público, a saber:

¹⁴⁴ Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público...* p. 353

¹⁴⁵ República Dominicana. *Ley núm. 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 39

en el ámbito público no cabe la idea iusprivatista que equipara arbitraje y transacción. Afirma que no todo lo que está excluido de la transacción debe estar necesariamente excluido del arbitraje pues, de hecho, en el arbitraje la Administración no está cediendo el mandato de una norma imperativa¹⁴⁶.

Sobre este punto, interesante es exponer las posturas que se han desarrollado en torno a la persona moral de carácter público que acude al acuerdo arbitral. Según González de Cossío, “*la capacidad de un Estado para comprometer en arbitraje varía en forma importante*”¹⁴⁷, el referido autor expone tres principales posturas legislativas: “(1) *las que permiten que el Estado sea parte de un arbitraje; (2) las que no lo permiten; y (3) las que sujetan dicha posibilidad a un procedimiento previo o autorización legislativa o de un órgano gubernamental*”¹⁴⁸.

A pesar de la división doctrinal, la tendencia de reconocer la capacidad del Estado para acudir a arbitraje ha sido más aceptada en el ámbito internacional y evidencia de ello es el principio de que una persona moral de carácter público no puede esgrimir argumento sobre su derecho interno para excusar el compromiso asumido¹⁴⁹.

La Constitución de la República Dominicana reconoce el arbitraje para la persona de derecho público a través del artículo 220, así como se había reconocido desde 2008 con la Ley 489-08 a través de su artículo 2. La doctrina dominicana ha reconocido que el país fue parte de una actuación tradicional de ciertos Estados que, por criterios de soberanía, desconocían la sumisión al régimen de solución alternativa de conflictos o

¹⁴⁶ Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público...* p. 343

¹⁴⁷ Francisco González de Cossío. *Arbitraje*. (Ciudad de México: Editorial Porrúa). p. 153. ISBN: 978607097371.

¹⁴⁸ González de Cossío. *Arbitraje...* p. 153

¹⁴⁹ González de Cossío. *Arbitraje...* p. 153

a jurisdicciones previamente elegidas¹⁵⁰. No obstante, el Estado ha sido consciente sobre las realidades comerciales de estos tiempos y la necesidad de explorar alternativas ante controversias que se puedan suscitar.

Como se evidencia al consultar la Ley 489-08 y diversas doctrinas en torno al arbitraje, podemos afirmar que se trata de una figura bastante amplia con diferentes manifestaciones debido a lo que hayan estipulado las partes o lo que se encuentre determinado en reglamentos y otras disposiciones legales. Para los fines de esta investigación, resulta importante mencionar la clasificación del arbitraje según el ámbito territorial, los cuales podrían ser (i) doméstico, debido a las normas internas que serán aplicadas o (ii) extranjero, en virtud de que las normas aplicables correspondan a fuentes de derecho internacional como los tratados internacionales¹⁵¹.

En adición, se aprecia una división poco común en la doctrina, en virtud del origen del arbitraje, ya sea voluntario o forzoso. El origen voluntario del arbitraje parte de una cláusula arbitral constituyéndose en el origen tradicional; en cambio, el arbitraje forzoso es impuesto por una ley de manera obligatoria¹⁵².

¹⁵⁰ Fundación Institucionalidad y Justicia Inc. (FINJUS). Constitución Comentada. (Santo Domingo: 3ra. Edición. 2012). p. 457.

¹⁵¹ Nicolás Zambrana Tévar. *El nuevo régimen español de arbitraje. Orígenes y perspectivas*. [En línea]. Revista de Der. Comp. vol.39 No.115. Año 2006. Apartado II. [Consultado en fecha 12 de junio de 2020]. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332006000100008

¹⁵² Álvaro Salcedo Flórez. *La autonomía de las partes en el arbitraje ad hoc frente al orden público procesal*. (Bogotá: Editorial Jorge Tadeo Lozano, 2012). pp. 22-23. ISBN: 9789587251005.

2. Distinción del arbitraje debido a la participación del Estado

Según plantea el autor Ignacio Granado Hijelmo, se hace necesario realizar una distinción entre diferentes tipos de arbitraje para identificar cuál corresponde a la materia administrativa¹⁵³ y en consecuencia a la tributaria su ámbito interno. En ese sentido, es importante presentar los diferentes tipos de arbitraje que se han diseñado donde una de las partes es el Estado, de manera particular identificar cuál califica en el tema que nos ocupa.

En primer lugar, se encuentran los arbitrajes donde la Administración actúa como una parte “privada” comprometida, es decir, está desprovista de sus facultades de imperium¹⁵⁴ y “*queda sometida a la Ley de Arbitraje que rige para cualquier otro particular*”¹⁵⁵. Este tipo de arbitraje se plantea en el arbitraje de inversiones, mediante el cual el Estado puede actuar como demandante o demandado ante una controversia con respecto a la inversión de un extranjero¹⁵⁶.

Interesante es destacar que los tribunales de arbitraje de inversión han tocado temas en materia tributaria, especialmente en cuestiones de violación del trato nacional y persecución injusta a inversores. Tomando en cuenta que cada caso deberá ser minuciosamente analizado, identificando violaciones puntuales, pues evidentemente el árbitro no puede inferir en la estructura normativa de la Administración Tributaria y en efecto, todo el sistema tributario.

¹⁵³ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p.42

¹⁵⁴ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p.42

¹⁵⁵ Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público...* p. 65

¹⁵⁶ Baizeau, y otros. *Diccionario terminológico del arbitraje nacional e internacional...* p. 165

Por ejemplo, dentro de los puntos discutidos en el caso de la multinacional OXY vs Ecuador se incluyó la controversia que se había generado con respecto al IVA, a saber:

En agosto de 2001, el SRI —la autoridad tributaria de Ecuador— modificó su práctica de reintegrar el impuesto al valor agregado (“IVA”) a las empresas petroleras y reclamó retroactivamente el pago de los impuestos ya reintegrados. OEPC inició un arbitraje (el “Arbitraje del IVA”) solicitando la rectificación de la medida, y obtuvo un laudo favorable por US\$ 75 millones (el “Laudo del IVA”) contra Ecuador¹⁵⁷.

En vista de lo anterior, es evidente que la Administración Tributaria de Ecuador ejerció una posición antijurídica y retroactiva al imponer una práctica discriminatoria para el inversionista, de manera que el tribunal arbitral favoreció al sector afectado. Otro caso similar tuvo la empresa petrolera Lukoil, la cual fue objeto de una sustancial determinación como resultado de una inspección fiscal, que generó una demanda arbitral mediante la cual el Tribunal de Arbitraje de Moscú consideró ilegal la decisión de la agencia tributaria rusa¹⁵⁸.

De igual forma, puede manifestarse en temas de contratación pública, por ejemplo, la Ley de Compras y Contrataciones de Perú establece 1ero: que los contratos deben tener una cláusula obligatoria de solución de controversias y 2do: que las controversias que surjan entre las

¹⁵⁷ Occidental Petroleum Corporation Occidental Exploration and Production Company y la República del Ecuador. (Caso CIADI núm. ARB/06/11) Laudo, párr. 170-171. En: Centro Internacional de Arreglo de diferencias relativas a inversiones. *Decisión sobre anulación del laudo*. [En línea]. p. 18. [Consultado en fecha 24 de junio de 2020]. Disponible en: http://icsidfiles.worldbank.org/icsid/ICSIDBLOBS/OnlineAwards/C80/DC6912_Sp.pdf

¹⁵⁸ Lukoil Oil Company. Comunicado de Prensa. [En línea]. [Consultado en fecha 24 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.lukoil.com/PressCenter/Pressreleases/Pressrelease?rid=47895>

partes sobre la ejecución, resolución, interpretación, nulidad o validez del contrato se resolverán mediante conciliación o arbitraje¹⁵⁹.

En segundo lugar, se destacan aquellos arbitrajes donde la Administración actúa como árbitro¹⁶⁰, usualmente a través de centros de resolución de conflictos de entes descentralizados y sectoriales. En la República Dominicana podemos encontrar este tipo en la Dirección de Mediación y Arbitraje del Ministerio de Trabajo, diseñado para que puedan recurrir empleadores o trabajadores a través de los sindicatos, cuando no hayan podido llegar a un acuerdo¹⁶¹, así como el Centro de Mediación, Conciliación y Arbitraje de la Oficina Nacional de Derecho de Autor (CCMA-ONDA)¹⁶².

A partir de la promulgación de la Ley 107-13 también se estipula la función administrativa arbitral en su artículo 32, a saber: “*La función administrativa arbitral, mediante la cual la Administración dicta actos administrativos decidiendo controversias jurídicas entre los administrados, aplicando el derecho*”¹⁶³.

Esta función administrativa arbitral que define la Ley 107-13, no es un arbitraje propiamente dicho como se conoce a esta figura jurídica, sino que más bien se refiere a la atribución y obligación que tienen ciertos

¹⁵⁹ República del Perú. *Ley de contrataciones del Estado de fecha 3 de junio de 2008*. Artículos 40 y 52.

¹⁶⁰ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p.42

¹⁶¹ Página Web del Ministerio de Trabajo. *Dirección de Mediación y Arbitraje*. [En línea]. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.mt.gob.do/index.php/dependencias-mt/direccion-general-de-trabajo/mediacion-y-arbitraje>

¹⁶² Página Web de la Oficina Nacional de Derecho de Autor. *Mediación de Conflictos*. [En línea]. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <http://onda.gob.do/index.php/servicios/servicios-de-la-onda/mediacion-de-conflictos>

¹⁶³ República Dominicana. *Ley núm. 107-13, de fecha 6 de agosto de 2013, sobre Derechos y Deberes de las personas frente a la Administración pública...* Artículo 32

funcionarios u órganos colegiados de la Administración de resolver mediante acto administrativo las diferencias o controversias entre dos administrados. De ahí que, según el artículo 34 de la referida Ley se contempla que contra la resolución que decida el conflicto se puede interponer un recurso contencioso administrativo. Lo anterior implica que no sea tan atractivo¹⁶⁴, como bien señala el magistrado Argenis García del Rosario, pues se trata de un acto administrativo que eventualmente llegaría a los tribunales y no tendría el efecto que persigue el arbitraje propiamente dicho con respecto a reducir la mora judicial.

Por otro parte, se encuentra el arbitraje administrativo correspondiente a “*resolver conflictos que enfrenten a un tercero con la Administración*”¹⁶⁵. En esta modalidad la Administración llega al arbitraje a partir de una actuación administrativa propia de su facultad de imperium y no como cualquier otra particular.

En este contexto, es importante destacar la fórmula arbitral diseñada en España en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la cual establece en su artículo 112 lo siguiente:

Las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la

¹⁶⁴ Argenis García del Rosario. *Los métodos alternos de solución de conflictos en materia administrativa y tributaria*. Revista Gaceta Judicial. Edición núm. 381, diciembre 2018-enero 2019. párr. 2.

¹⁶⁵ Carla Esplugues Barona. *Arbitraje en Derecho Administrativo*. [En línea]. Tesis Doctoral. (Valencia, Universidad de Valencia, 2018). p. 270. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/64915/tesis%20doctoral%20Carla%20Esplugues%20Barona.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo¹⁶⁶.

De lo anterior se destacan varios aspectos que son necesarios para garantizar una visión más “regulada” del arbitraje de derecho público de cara al tradicional vinculado al derecho privado. En ese sentido, primero deberá ser una ley la que regulará el procedimiento alternativo que se proponga; segundo, está limitado a determinados sectores o ámbitos y; por último, no se contempla delegar a un tercero propuesto por las partes, sino que debe ser ante un órgano específico, que seguramente será previsto por la misma ley que regulará el MASC administrativo.

En lo que concierne a que “la especificidad de la materia así lo justifique”, el destacado jurista Del Olmo Alonso ha destacado que “*las materias más adecuadas son: urbanismo, función pública, gestión tributaria, expropiación forzosa, Derecho administrativo sancionador, contratación pública, responsabilidad administrativa o medio ambiente*”¹⁶⁷.

En atención al análisis del autor Bustillo Bolado, el arbitraje administrativo se esboza como un mecanismo efectivo para evitar recurrir a la vía judicial:

el arbitraje, adaptándose a las especiales características que acompañan a la resolución de conflictos en el ámbito del Derecho administrativo, no se transforma en un equivalente jurisdiccional que reemplaza la labor de control que lleva a cabo la jurisdicción contencioso-administrativa, sino que se incorpora al seno del propio procedimiento administrativo, sustituyendo los mecanismos

¹⁶⁶ España. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 02/10/2015. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>

¹⁶⁷ Escartín Escude. *El Arbitraje y otros Medios Alternativos de Resolución de Conflictos en el Derecho Administrativo...* p. 135

ordinarios de impugnación de la actividad de las Administraciones públicas¹⁶⁸.

Señala Marta García Pérez en su artículo “El Arbitraje de Derecho Administrativo. Reflexiones y propuestas en tiempos de crisis”, que “*el arbitraje se ha colado en la esfera pública*” debido a que el Estado ha tenido que abrirse a esta opción alternativa para asumir compromisos internacionales y hasta conflictos que se generan dentro de la propia Administración¹⁶⁹.

Este último planteamiento se desarrolla en España, donde se estipuló mediante la Ley 11/2011 de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado, un procedimiento de carácter ordinario e institucional para resolver los conflictos internos entre la Administración General del Estado y sus organismos públicos, incluyendo sociedades mercantiles estatales¹⁷⁰. Sin lugar a duda, la incorporación de esta última disposición configura otra modalidad del arbitraje desde la esfera administrativa que se ha denominado “arbitraje intraadministrativo”¹⁷¹.

El ordenamiento jurídico dominicano no contempla un régimen jurídico de arbitraje en derecho administrativo, ni se reconoce la posibilidad de arbitraje en el ámbito administrativo.

¹⁶⁸ Escartín Escude. *El Arbitraje y otros Medios Alternativos de Resolución de Conflictos en el Derecho Administrativo...* p. 133

¹⁶⁹ García Pérez. *El Arbitraje de Derecho Administrativo...* p. 25

¹⁷⁰ España. *Ley 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado*. Publicado en: «BOE» núm. 121, de 21 de mayo de 2011. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-8847>

¹⁷¹ Esplugues Barona. *Arbitraje en Derecho Administrativo...* p. 260

En ese sentido, se presenta en la doctrina discusiones sobre la distinción entre el Arbitraje del Estado y el Arbitraje Administrativo. El primero refiriéndose a que el Estado es quien aplica la institución arbitral y el segundo, atendiendo a que una de las partes involucradas es el Estado, mientras que la otra es un usuario en estado de subordinación ante la Administración¹⁷². De manera que, se hace una distinción bastante clara en la que se destaca que el Arbitraje del Estado no constituye un mecanismo alternativo en el derecho administrativo, sino una actividad arbitral de las Administraciones que así lo hayan estipulado¹⁷³.

Por otro lado, cabe añadir a esta parte el arbitraje contemplado en los acuerdos para evitar la doble tributación, que estipula esta figura a instancia del contribuyente, cuando las administraciones tributarias no se hayan puesto de acuerdo ante una resolución de doble imposición¹⁷⁴.

En la fiscalidad internacional, el tema ha sido abordado principalmente a raíz de los modelos de convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE)¹⁷⁵ y de la Organización de Naciones Unidas (ONU). Según esta última organización internacional, los modelos “*han ejercido una profunda influencia en la práctica internacional en materia de tratados y tienen importantes disposiciones comunes*”¹⁷⁶. Sin embargo, la interpretación de los tratados ha generado controversias entre los Estados (con sus

¹⁷² Baizeau, y otros. *Diccionario terminológico del arbitraje nacional e internacional...* pp. 174-175

¹⁷³ Baizeau, y otros. *Diccionario terminológico del arbitraje nacional e internacional...* p. 107

¹⁷⁴ Antonio Pastor Palomar. *La solución de controversias de doble imposición en España: una práctica convencional peculiar encamina da al arbitraje*. Revista española de derecho internacional, Vol. 70, núm. 1, 2018, pp. 261-284. ISSN 0034-9380

¹⁷⁵ OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales).

¹⁷⁶ Naciones Unidas. *Convención modelo de las Naciones Unidas...* p. v

respectivas Administraciones Tributarias) y los contribuyentes, de manera que se contemplan en los mismos, métodos de resolución alternativa.

En las revisiones que se han hecho al contenido de esos modelos, se incluyó que cuando no se hayan puesto de acuerdo los Estados Contratantes con respecto a una dificultad de interpretación o aplicación en el plazo de dos años desde la presentación del caso, se podrá someter a arbitraje a instancia del contribuyente¹⁷⁷. Cabe resaltar la consideración de Carlos Chirinos Sota sobre lo anterior, indicando que el arbitraje se constituye como “*mecanismo de tutela a favor del contribuyente que es perjudicado por la inoperancia y escases de resultados en el marco del procedimiento amistoso*”¹⁷⁸.

Debido a la proliferación de estos convenios bilaterales, a partir de 2016 se crea la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, ejerciendo como principal instrumento internacional en la materia y reduciendo la enorme cantidad de tratados bilaterales a un tratado completo multilateral.

La República Dominicana no ha suscrito la Convención multilateral probablemente porque nuestros compromisos internacionales en doble tributación se reducen solamente a dos convenios: el firmado con Canadá

¹⁷⁷ OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Artículo 25.

¹⁷⁸ Carlos Chirinos Sota. *El procedimiento amistoso y el arbitraje obligatorio: Reflexiones en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por el Perú*. Revista Foro Jurídico. núm. 11. p. 239. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18592/18832>

en 1976¹⁷⁹ y el firmado con España en 2011¹⁸⁰. No obstante, se entiende que en las modificaciones bilaterales que deben realizarse con respecto a estos dos convenios, debe introducirse la disposición relativa al arbitraje y a otras cuestiones que se han añadido producto de las discusiones de la comunidad internacional y las acciones BEPS en los últimos años.

En este contexto, es menester destacar que la Acción 14 de BEPS recomienda a los Estados hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias en fiscalidad internacional, razón por la cual se introduce el arbitraje vinculante¹⁸¹.

En vista de lo planteado, podemos destacar que el arbitraje administrativo, donde el Estado ha ejercido su poder de imperium frente a la otra parte que se encuentra en estado de subordinación, propio de la relación Administración-administrado, constituye la modalidad ideal para desarrollar el arbitraje en materia tributaria desde una perspectiva de ámbito interno. Sin menoscabar que, en la materia tributaria se configura arbitraje en la esfera internacional a través de los convenios para evitar la doble tributación y, directa o indirectamente, mediante arbitrajes de inversión que coloquen su atención en efectos tributarios.

Sección II: El arbitraje y su aplicación en el ámbito tributario de la República Dominicana

¹⁷⁹ Convenio entre la República Dominicana y Canadá para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto a impuestos sobre la renta y el patrimonio, de fecha 1 de enero de 1977.

¹⁸⁰ Convenio entre el Reino de España y la República Dominicana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y su Protocolo, de fecha 16 de noviembre de 2011

¹⁸¹ OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Resúmenes Informes Finales. (Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 2015). p. 49

El propósito de esta Sección es presentar el origen de los conflictos tributarios entre la Administración Tributaria y el contribuyente (A), con el objetivo de abordar posteriormente la procedencia del arbitraje como vía alternativa de resolución de conflictos mediante un análisis de los argumentos a favor y en contra generados sobre su implementación en el ámbito tributario (B).

A. La relación jurídica entre Administración Tributaria y contribuyente

1. Los conflictos tributarios

Antes de abordar el tema de los conflictos tributarios, es importante traer a colación fundamentos sobre la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente para comprender a profundidad la naturaleza de sus conflictos.

A diferencia de otros ámbitos, la relación tributaria tiene origen legal, no contractual y se caracteriza por el vínculo obligacional entre la Administración Tributaria en su calidad de acreedor y el contribuyente como deudor del crédito tributario¹⁸². En este orden, el contribuyente tiene el deber de hacer una serie de obligaciones formales contenidas en su mayoría en el artículo 50 del Código Tributario de la República Dominicana.

Si bien nuestro sistema tributario está basado en el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente a través de la autoliquidación de los diferentes impuestos, cabe destacar el rol fiscalizador que juega la

¹⁸² Manrique Cervantes. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú...* p. 33

Administración Tributaria, es decir, la facultad de verificar la exactitud de la declaración realizada por el contribuyente. Esta actividad conlleva enfrentamientos de criterios y calificaciones por las distintas interpretaciones que se generan ante los supuestos de hecho y las normas, causando con ello conflictos entre la agencia tributaria y sus usuarios.

Se ha establecido en la doctrina que los conflictos tributarios se sustentan en el presupuesto de que *“la Administración Tributaria y el contribuyente pueden tener apreciaciones diversas de los hechos con relevancia tributaria e interpretaciones divergentes de la ley fiscal por la concurrencia de intereses contrapuestos”*¹⁸³. Para Ángeles de Palma del Teso, *“podrá hablarse de conflicto desde el momento en que la Administración ha adoptado una decisión frente a la cual los interesados plantean un recurso administrativo o, en su caso, un recurso judicial”*¹⁸⁴.

Entre las causas principales de la conflictividad tributaria se encuentran: la complejidad y constante mutación del ordenamiento tributario, siendo una de las materias con mayores cambios en proporción con el tiempo; proliferación de conceptos jurídicos indeterminados, dígame aquellos casos que suponen una interpretación para valores “reales” o de mercado, a juicio de la Administración; la duración de procedimientos administrativos que afecten al contribuyente¹⁸⁵; entre otros.

¹⁸³ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 18

¹⁸⁴ Palma de Teso. *Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos...* p. 21

¹⁸⁵ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 24

Cabe añadir que la doctrina incluye otras causas basadas en “*motivaciones socio-económicas*”¹⁸⁶, esto es, los efectos que generan las épocas de recesión económicas para la administración de los tributos, de manera que se incrementan las actuaciones antifraude de la Administración Tributaria y, por otro lado, baja el cumplimiento voluntario de los contribuyentes para financiarse con los impuestos no pagados¹⁸⁷.

Según el Banco Interamericano de Desarrollo, la mayor parte de la deuda morosa en la República Dominicana tenía más de dos años de antigüedad para el 2010¹⁸⁸, esto sin lugar a duda, ha incrementado debido a las paulatinas fiscalizaciones que ha realizado la Dirección General de Impuestos Internos en los últimos años, las cuales regularmente son objeto de recursos administrativos y judiciales, prolongando aún más su morosidad. Por ejemplo, es reconocido que en los últimos años las deudas de cobro coactivo han incrementado, sin que ello signifique que ha habido un cobro efectivo, ya que para el año 2011 solo se recuperó el 14.9% de las mismas¹⁸⁹.

De acuerdo con la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), la morosidad constituye uno de los factores que detiene

¹⁸⁶ César García Novoa. *La conflictividad en los delitos y en las infracciones tributarias*. En: Documentos de Trabajo 11/2019. VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria” Instituto de Estudios Fiscales. p. 16. [Consultado en fecha 1 de julio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7116334>

¹⁸⁷ García Novoa. *La conflictividad en los delitos y en las infracciones tributarias...* p.16

¹⁸⁸ Banco Interamericano de Desarrollo (2013). *Estado de la Administración Tributaria en América Latina, 2006-2010*. Citado por: Manrique Cervantes. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú...* p. 35

¹⁸⁹ Edgar Morales Pérez. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. [En línea]. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013). p. 1. ISBN: 978-9962-647-66-9. [Consultado en fecha 30 de junio de 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Tesis/2013_tesis_procedimientos_tributarios_morales.pdf

el aumento de la recaudación en impuestos como la renta y la propiedad inmobiliaria¹⁹⁰. A esto se suma que cuando las controversias son llevadas a los tribunales los usuarios enfrentan una falta de especialización de los jueces en temas tributarios; el hecho de que la materia tributaria implique aspectos contables y económicos requiere una especialización que no siempre está presente en los procesos formativos de jueces y abogados¹⁹¹, de manera que esto también influye en la dilatación de los mismos procedimientos.

Además, todas las deudas en fase judicial imposibilitan a la Administración Tributaria de poder ejecutarlas mediante la fase de cobro coactivo, según lo plantea el Tribunal Constitucional mediante Sentencia TC/0830/18, a saber:

cuando hablamos de un crédito cierto, líquido y exigible, nos referimos al crédito que, ante una controversia, ya ha sido determinado por la jurisdicción contencioso-tributaria, agotados los recursos administrativos correspondientes. Esto significa que para poder ejercer las facultades ejecutorias –fase de cobro coactivo- que le ha reconocido el legislador - en aquellos casos en que el contribuyente impugna la deuda-, la administración precisa de una decisión judicial con autoridad de cosa juzgada¹⁹².

De conformidad con datos de la jurisdicción contencioso-administrativa, para enero-septiembre de 2019 se introdujeron 468 recursos contenciosos tributarios, pero solo hubo salida de unos 205 casos¹⁹³, lo que corresponde al 43.80%. Estos datos no contemplan la

¹⁹⁰ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019. p. 35.

¹⁹¹ Manrique Cervantes. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú...* p. 33

¹⁹² República Dominicana. Tribunal Constitucional. Sentencia TC/0830/18 del 10 de diciembre de 2018. p. 28

¹⁹³ Página Web del Poder Judicial de la Rep. Dom. Boletines Estadísticos. Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Consultado en fecha 1 de julio de 2020. Disponible en:

dilación que trae esta jurisdicción con respecto al año anterior, la cual no es exclusiva en la materia tributaria, sino que se trata de un problema latente en la esfera judicial de nuestro país.

Ahora bien, es importante precisar que el alcance de la litigiosidad de los conflictos tributarios no es meramente un incremento en los altos índices de morosidad judicial que presenta la jurisdicción contencioso-administrativa, se trata de un factor importante que afecta las finanzas del contribuyente por la acumulación de recargos e intereses que no se detienen, lo cual podría llegar a ser confiscatorio. Además, un factor económico para las arcas públicas por la imposibilidad de cobrar la deuda tributaria en un determinado tiempo, pues los tributos constituyen la principal fuente de financiamiento del gasto público.

En vista de lo anterior, no existen soluciones concretas para reducir los índices de litigiosidad en materia tributaria en la República Dominicana, las que se han planteado han estado encaminadas a facilidades de pago para deudas antiguas, las cuales son acogidas por contribuyentes que después de un análisis de costo de oportunidad, si así se puede denominar, adoptan el desistimiento del recurso y proceden con un acuerdo de pago para concluir con la disputa.

Sobre lo anterior, hay autores que denominan a procesos similares como “*chantaje que representa el ahorro económico, para conseguir la conformidad a una propuesta de regularización*”¹⁹⁴. Pero ciertamente no se

https://poderjudicial.gob.do/transparencia/estadisticas_judiciales/BoletinesEstadisticos

¹⁹⁴ Javier Sobrevals Bellet. *Las vacilaciones del contribuyente ante la incipiente cultura de la transacción y del arbitraje: condiciones sociológicas previas para su aplicación*. En: Ángeles de Palma del Teso y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario...* p. 81

trata de medidas del todo efectivas para evitar el cúmulo de expedientes tanto en fase administrativa como judicial, pues la mayoría de estas facilidades se aplican a partir de unos 4 años transcurridos, quedando un gran número de controversias sin ningún mecanismo atractivo para evitar o desistir (según sea el caso) la interposición de un recurso.

2. Métodos tradicionales

El modelo consagrado para la resolución de conflictos en materia tributaria está dividido en dos segmentos fundamentales: sede administrativa y sede judicial, según los recursos que se ofrecen en cada vía.

En sede administrativa, el primer escenario de confrontación con los contribuyentes suele darse a partir de las remisiones de formularios de detalle de citación o formularios de ajustes, mediante los cuales se plantean las inconsistencias detectadas sobre determinados impuestos y períodos fiscales; remisiones que deben ser respondidas por los contribuyentes a través de la formulación del descargo donde se presenten las pruebas que contradigan o no lo planteado. En caso de no presentar el acta de descarga, se procede con la emisión de la Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria según la Norma núm. 07-14 que establece las disposiciones y procedimientos aplicables a la facultad de determinación de la obligación tributaria por parte de la DGII.

Una vez notificada la resolución de determinación, se abre la posibilidad de elevar un recurso de reconsideración ante la propia Administración Tributaria con el objetivo de que ésta reevalúe la determinación que ha realizado. Aunque se estableció mediante la Ley 173-07 un plazo no mayor de 90 días y posteriormente la Ley 107-13

dispuso de un término de 30 días para conocer del referido recurso; la realidad es que la mayoría de los casos suelen extenderse un período mayor al indicado.

Si bien en esta fase se dispone una cesación de la obligación de pago y suspensión de los recargos hasta tanto se decida sobre el recurso, la Administración pudiera realizar medidas conservatorias para proteger el crédito tributario que se ha determinado cuando se demuestre que el mismo corre riesgo. En contra de la providencia del Ejecutor Administrativo que ordena las medidas conservatorias procede un recurso contencioso tributario, adicional al que podría incoarse en caso de obtener una resolución de reconsideración desfavorable por parte de la Administración.

Se evidencia con lo expuesto, que no ha habido una voluntad de las autoridades en incorporar mecanismos de negociación en el primer foco de conflictos en materia tributaria. A eso se suma que, pese a no existir estadísticas públicas sobre los fallos a favor del contribuyente en sede administrativa, hay una alta percepción de que es poco probable que estos obtengan una decisión a su favor, generando así el inevitable paso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

A propósito de esto, el Modelo de Código Tributario del CIAT contempla un articulado sobre “Acuerdo conclusivo” que busca un cumplimiento colaborativo mediante instancias de diálogos con el contribuyente en procura de lograr acuerdos en cualquier momento del procedimiento de fiscalización¹⁹⁵. Esto indudablemente representa una

¹⁹⁵ Modelo de Código Tributario del CIAT. [En línea]. (Ciudad de Panamá. Mayo 2015). p. 137. ISBN: 978-9962-647-81-2. [Consultado en fecha 1 de julio de 2020]. Disponible en:

alternativa para reducir la litigiosidad, sin que lo anterior menoscabe los derechos consagrados para todos los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Pública, destacando el derecho a presentar quejas, reclamaciones y recursos ante la Administración, así como el derecho a interponer recursos ante la autoridad judicial sin necesidad de agotar previamente la vía administrativa como se establece en la Ley 107-13¹⁹⁶.

En lo referente al proceso de embargo que pudiera realizar la Administración, el Código Tributario incluye disposiciones concernientes a la oposición del embargado a partir del artículo 111 que son utilizadas en la práctica para oponerse a las intimaciones o mandamientos de pago hechos por la Administración Tributaria, independientemente exista o no un procedimiento de embargo. Esta oposición no constituye un recurso *per se*, sino que se trata de una excepción que realiza el contribuyente fundamentado en alguna de estas tres razones: pago de la deuda, prescripción o inhabilidad del título por omisión de requisitos del acto de embargo. La respuesta que la Administración realiza de la oposición es susceptible de un recurso contencioso.

Esto es que, luego de agotar la vía administrativa y proceder con el caso en lo contencioso, un procedimiento puede llegar a tener tantos recursos contenciosos como resoluciones emitidas por la Administración Tributaria en el procedimiento de cobro y resguardo de la deuda. Lo cual supone mayor acumulación de casos en el tribunal aun cuando se trate de diferentes objetos que van desde la respuesta de una oposición hasta el levantamiento de una medida conservatoria. Nos referimos a que un

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

¹⁹⁶ República Dominicana. *Ley núm. 107-13, de fecha 6 de agosto de 2013, sobre Derechos y Deberes de las personas frente a la Administración pública...* Artículo 4

procedimiento para resolver una controversia tributaria pudiera tardar hasta 6 años si el contribuyente decide agotar la fase administrativa y luego la judicial.

Traemos a colación lo indicado sobre el “estudio previo” que realiza la Administración en Italia para evaluar las “*probabilidades de éxito basado en experiencias previas de litigación*”¹⁹⁷. Esta medida otorga a la Administración Tributaria la facultad de revocar sus propios actos ante situaciones de oportunidad. Naturalmente, entendemos que la referida actuación deberá estar reglamentada y adecuadamente fundamentada para evitar parcialidad en determinados casos.

De conformidad con lo anterior, huelga insistir en los otros recursos judiciales que pudiera someter el contribuyente, de manera especial el recurso principal contra la Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria; pudiendo luego interponer un recurso de revisión ante el Tribunal Superior Administrativo, recurso de casación ante la Suprema Corte de Justicia y hasta la revisión constitucional ante el Tribunal Constitucional, cuando proceda.

Sobre la apertura a otros mecanismos alternos en contraste con los métodos tradicionales, se ha señalado lo siguiente:

los métodos tradicionales básicamente implican la decisión unilateral de la administración tributaria, órgano especial de decisión o poder judicial y apelan a la confrontación con el contribuyente, por oposición a las fórmulas alternativas, que promueven la solución consensuada del conflicto, con la participación activa del contribuyente¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Andrés Aucejo. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado...*p. 11

¹⁹⁸ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 11

Ciertamente los conflictos van a existir siempre, la respuesta, como plantea Domingo Carbajo, es “*aspirar a su modulación y, en particular, a crear herramientas de resolución de conflictos*”¹⁹⁹. En este contexto, si lo que interesa a la Administración Tributaria es recaudar los tributos de la manera más eficiente, deberá considerar abrirse a más mecanismos alternos, al menos en el procedimiento de fiscalización o cuando se haya incoado el recurso de reconsideración, pues de alguna forma el Reglamento General sobre Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, emitido por la Suprema Corte de Justicia, significa un primer paso para la fase judicial, estando ausente todavía en sede administrativa un auténtico método alternativo.

B. Procedencia del arbitraje en materia tributaria

1. Principales obstáculos para su implementación

Como hemos adelantado, la procedencia del arbitraje en el ámbito administrativo genera ciertos problemas debido a las posturas a las que se enfrenta confiar en un tercero la resolución de una disputa alcanzada por el poder de imperium del Estado. Bajo ese contexto, pretendemos analizar en este apartado los principales obstáculos para la implementación del arbitraje y los análisis que se han generado en su entorno con el objetivo de determinar la aplicabilidad y compatibilidad del arbitraje en la materia.

En primer lugar, el argumento ante el principio de la indisponibilidad de la obligación tributaria. Conforme al autor Vicente-

¹⁹⁹ Domingo Carbajo Vasco. *El arbitraje como pretendida solución ante la inseguridad jurídica*. En: *Documentos de Trabajo 11/2019...* p. 85

Arche Coloma, “la indisponibilidad de la obligación tributaria «se interpreta en el sentido del crédito tributario strictu sensu, es decir, como derecho de contenido económico del cual es acreedora la Hacienda Pública”²⁰⁰. Según González-Cuellar “deriva de la combinación del principio de reserva de ley en materia tributaria con la necesidad de materializar la idea de justicia que acompaña al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”²⁰¹.

Un sector de la doctrina considera que la indisponibilidad es un concepto polisémico²⁰², es decir, tiene diferentes nociones según el contexto. Por un lado, se trata de la incapacidad que tiene la Administración Tributaria para alterar los elementos esenciales de la obligación tributaria; por otra parte, “la imposibilidad de renunciar a derechos o situaciones jurídicas”²⁰³.

También debe considerarse desde la teoría del paralelismo de formas, es decir, si la obligación tributaria se encuentra sujeta a una ley que la crea, se debe entender que para su modificación sea también por la ley, según señala Guiliani Fonrouge²⁰⁴.

²⁰⁰ Pablo Chico De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. [En línea]. (Madrid: INAP, 2017). p. 4. [Consultado en fecha 3 de julio de 2020]. ISBN: 978-84-7351-599-3. Disponible en:

https://books.google.com.do/books?id=5XxCDwAAQBAJ&dq=Una+propuesta+para+la+introducci%C3%B3n+en+nuestro+sistema+administrativo+y+tributario+de+medidas+alternativas+de+resoluci%C3%B3n+de+conflictos&source=gbs_navlinks_s

²⁰¹ María González-Cuellar Serrano. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. (Madrid: Colex, 1998). p. 102. Citado por: Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 114

²⁰² De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*... p. 8

²⁰³ De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*... p. 8

²⁰⁴ Carlos M. Guiliani Fonrouge: *Derecho Financiero*. Vol. I, 8^a. ed., Buenos Aires: LexisNexis-Depalma, 2003. Citado por: Fundación Institucionalidad y Justicia Inc. (FINJUS). *Constitución Comentada...* p. 488

Este punto está estrechamente vinculado con la disponibilidad de las cuestiones sometidas a arbitraje, toda vez que la actual Ley sobre Arbitraje de nuestro país establece que no podrán ser objeto de arbitraje “*aquellos conflictos que no sean susceptibles de transacción*”²⁰⁵.

Aunque los tributos no son obligaciones que surgen de los contratos, el alcance de transacciones en la materia ha estado vinculado a ciertas interpretaciones de las normas en situaciones que no están claras y en casos donde la Administración se encuentra consciente de que no hay un éxito en la apelación de un conflicto judicial que ya ha obtenido sentencia a favor²⁰⁶.

Se ha establecido que no se trata de una transacción pura y simple, sino de determinar hechos inciertos en los que se puede llegar a una conclusión mediante la voluntad de las partes. Por consiguiente, es importante presentar lo que se ha indicado en este sentido.

Para empezar, se ha establecido que “*dicha indisponibilidad no alcanza a la posibilidad de que la voluntad del acreedor y deudor de la relación intervenga en la fase previa de cuantificación de la obligación tributaria*”²⁰⁷. En ese contexto, toda vez que no hay una obligación tributaria determinada se pudiera conjugar mecanismos alternos para resolver incertidumbres previo a la cuantificación de la obligación. Sin

²⁰⁵ República Dominicana. *Ley 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 3

²⁰⁶ Antonio Souza Ribas. *Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 60/2005. p. 6. [traducción nuestra].

²⁰⁷ *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF*. Revista de contabilidad y Tributación, núm. 230, 2002, p. 68. Citado por: Chico De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)...* p. 9

embargo, esta idea solo pudiera plantearse para admitir el arbitraje y otros mecanismos en la fase de comprobación e inspección, quedando un gran número de controversias sin la posibilidad de someter el arbitraje.

En cuanto a lo planteado por Carol Martinoli, para proceder con MACS debe existir una incertidumbre respecto a la obligación tributaria²⁰⁸. Se trata de una controversia generada por valoraciones encontradas entre la Administración y el contribuyente. En ese sentido, Martinoli considera que no se ha configurado la disponibilidad de la obligación tributaria debido a que *“si no pueden determinarse los hechos y el derecho no puede precisarse, en ningún momento su concreción por medios alternativos podría suponer derogación del mentado principio”*²⁰⁹.

Bajo estas premisas de incertidumbre, las Administraciones Tributarias de Italia, Alemania y España han procedido a acceder a acuerdos con los contribuyentes antes del proceso de liquidación o determinación de la obligación tributaria, con el objetivo de que el acto administrativo sea participativo y ponga fin a la polémica²¹⁰.

Por otro lado, quienes favorecen el arbitraje señalan que los MACS no afectan la indisponibilidad del crédito, pues ante una resolución alternativa del conflicto, la Administración no se encuentra disponiendo. En ese sentido, es necesario establecer que el sometimiento a arbitraje no implica una renuncia a la potestad tributaria que es inherente al Estado. Sobre lo anterior se ha planteado lo siguiente:

²⁰⁸ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 23

²⁰⁹ Martinoli, *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 65

²¹⁰ Carlos Yury Araujo de Moraes. *Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 79/2008. p. 9. [traducción nuestra]

no se trata de discutir que las potestades impositivas son inherentes al Estado mismo, como expresión de su *ius imperium*... toda vez que no se trata de negociar mediante el mecanismo arbitral la potestad tributaria que reposa en manos del Estado... se trata de que mediante el ejercicio de unas potestades que le son plenas, la Administración Tributaria pueda llegar a conciliar con los administrados en algunos elementos que se manejan a partir de la obligación tributaria definida en la ley²¹¹.

Cabe precisar que, en cuanto al crédito tributario, la doctrina advierte que *“ni la Administración, ni el Poder Judicial y tampoco los árbitros pueden disponer de los elementos fundamentales del tributo ni pueden negociar o transigir respecto de ellos”*. De acuerdo con esto, se plantea la necesaria distinción entre las pretensiones tributarias, la potestad tributaria y el crédito tributario.

Según nos presenta Manrique Cervantes, la pretensión tributaria está vinculada al conjunto de argumentos jurídicos y fácticos entre la Administración y el administrado, de manera que lo que se está asentando es si tales hechos son conforme a la norma tributaria²¹². Razonablemente esto refleja que no se trata de disponer a puro antojo de la acreencia de la Administración, sino de buscar soluciones alternas ante elementos ausente de certeza con respecto a la obligación tributaria.

Sobre lo anterior, también se ha expuesto que no debe considerarse *“que el juez, por ese solo hecho, disponga del crédito tributario en una u otra manera, porque lo que realmente hace es escudriñar los supuestos fácticos*

²¹¹ Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 23

²¹² Manrique Cervantes. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú...* p. 45

para alcanzar la verdad”²¹³. Se declara, más aún, que no hay una modificación de la obligación tributaria cuando se somete el arbitraje, por el contrario: “*solo un nuevo medio de resolución de conflictos nace para el contribuyente, aportando más velocidad y especialidad en los juicios, así como autonomía para el contribuyente en su elección, todo dirigido al interés de toda la comunidad*”²¹⁴.

En este contexto, no puede olvidarse que, aunque exista una determinación de la obligación tributaria, siempre que exista una controversia con respecto al crédito, el mismo carecerá de certeza y no tendrá la característica de cierto, líquido y exigible que posibilita a la Administración Tributaria para la ejecución o persecución del cobro²¹⁵. Este aspecto podría tomarse en cuenta por la Administración para considerar el criterio de oportunidad que representa asumir un compromiso arbitral u otro mecanismo alterno, en contraposición con el impedimento de recaudar en un período de tiempo exageradamente superior.

Atendiendo a la naturaleza de la materia, es importante que el ordenamiento jurídico dominicano plantee de manera expresa la posibilidad. Por ejemplo, la apertura al debate de este tema en España surge a partir de que el artículo 18 de la Ley General Tributaria indica que: “*el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa*”²¹⁶.

²¹³ Polanco y Vargas Pinzón, *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano...* p. 244

²¹⁴ Liliane Bertelli Imura Cisotto. *A experiência portuguesa na arbitragem tributária e a viabilidade de replicá-la ao Brasil*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 18/2019. p. 15. [traducción nuestra].

²¹⁵ República Dominicana. *Tribunal Constitucional. Sentencia TC/0830/18...* p. 27

²¹⁶ España. *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Publicado en: «BOE» núm. 302, de 18/12/2003. [Consultado en fecha 4 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

En concordancia con esto, se estableció que “*el ordenamiento tributario no prohíbe a la Administración tributaria que disponga del crédito tributario, sino que lo que prohíbe es que se produzca dicha disposición cuando no haya una legitimación expresa de la ley*”.

Precisamente el caso español abre la posibilidad de que la disponibilidad del crédito tributario este condicionado a la decisión del legislador, razón por la cual los sectores que propician la implementación del arbitraje tributario en España señalan que es cuestión de que una norma con rango de ley lo disponga²¹⁷.

El arbitraje tributario en Colombia empezó a generar mayor análisis porque la Ley núm. 1563 de 2012 abrió la posibilidad de que, incluso en materias intransigibles, se pudieran ventilar ante un tribunal arbitral ciertas cuestiones cuando una legislación lo permita expresamente²¹⁸. Al respecto se ha estipulado que, si es la voluntad del legislador, el arbitraje tributario en el ámbito interno procedería toda vez que no se vulnera el principio de legalidad, ni de indisponibilidad del crédito tributario.

Estrechamente vinculado con lo anterior encontramos otro de los argumentos enfrentados: el principio de legalidad, el cual envuelve la idea de que toda relación tributaria debe establecerse dentro de un marco legal que lo regule. Este principio representa “*una garantía constitucional destinada a asegurar que determinadas materias de especial importancia,*

²¹⁷ Chico De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*... p. 8

²¹⁸ Polanco y Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano*... p. 254

*y en concreto la financiera, van a ser directamente reguladas mediante ley*²¹⁹.

Con respecto a la normativa dominicana, no existe en el Código Tributario una disposición específica sobre el referido asunto, lo cual podría servir de oportunidad en atención a que no hay una prohibición expresa. Sin embargo, la Constitución dominicana establece que es atribución de la jurisdicción contencioso-administrativa conocer de los recursos contra actos administrativos, tributarios, financieros y municipales²²⁰.

De modo que, para garantizar la constitucionalidad de cualquier disposición legal que se cree deberá contemplarse la posibilidad del arbitraje administrativo en la Carta Magna. Teniendo el legislador que definir los supuestos para que los contribuyentes tengan la facultad de asumir compromisos arbitrales en casos específicos.

Cabe señalar lo establecido por el Tribunal Constitucional español al reconocer la relatividad del principio de legalidad en ciertos aspectos intrínsecos de la materia tributaria, a saber:

no puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos elementos configuradores de la base²²¹

²¹⁹ Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 98

²²⁰ República Dominicana. *Constitución Política de la República Dominicana...* Artículo 165

²²¹ España. SSTC núm. 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 6º); núm. 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 24º); núm. 242/1999, de 21 de diciembre (FJ 24º) Citado por: Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 106

Este señalamiento está vinculado con la facultad normativa que le ha sido otorgada a la Administración Tributaria y la naturaleza técnica y especializada de la tributación que otorga cierto margen de discrecionalidad e interpretación. En este sentido, se expone en la doctrina que el principio de legalidad se ha atenuado debido a la discrecionalidad que tienen ciertos actos administrativos en las agencias tributarias.

La evidencia más latente a la atenuación de este principio lo constituye la Sección I de este trabajo de investigación y la forma en que se ha venido adaptando en múltiples países mecanismos alternos para resolver las disputas tributarias. Sobre esto ha establecido la doctrina que:

el verdadero alcance del principio de legalidad no coadyuva a seguir ignorando por más tiempo que la administración negocia y que la negociación se ha convertido en un instrumento en la tarea de administrar. En este contexto, ya no cabe sostener un principio de legalidad tan absoluto, pues la coactividad, como fundamento de la reserva de ley, puede estar sujeta a una posible gradación²²².

Aunado a lo anterior, hemos establecido que la doctrina evalúa la actuación administrativa y establece que es posible considerar soluciones alternas cuando se plantea que se puede ejercer la potestad tributaria de una forma consensuada²²³. Según Tulio Rosembuj, la discrecionalidad compuesta o concurrente surge a partir de la combinación entre el interés administrativo y el del particular, ejemplificando con la decisión discrecional de dispensa de garantía que otorga la Administración en casos como el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda²²⁴.

²²² Troya Jaramillo. *XXII Jornadas del ILADT, Arbitraje en Materia...* p. 5

²²³ González-Cuéllar Serrano. *Los procedimientos tributarios...* p. 48 y sgts. Citado por: Carol Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 14

²²⁴ Tulio Rosembuj. *La resolución alternativa de conflictos tributarios*. En: Ángeles de Palma del Teso y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario...* p. 102

La discrecionalidad de la Administración puede analizarse como una oportunidad o debilidad de la normativa dominicana. Compartimos el criterio de la autora González-Cuellar al establecer que el principio de legalidad no es el único criterio legitimador de la actuación administrativa²²⁵.

Desde luego que fundamentados en el Estado Social y Democrático de Derecho se pueden crear los espacios para reducir la incertidumbre que genera la Ley ante su incapacidad de contemplar todas las soluciones. Ello se concreta con la participación del ciudadano mediante técnicas convencionales²²⁶, lo cual no implica una vulneración del principio de legalidad, sino que puede garantizar mayor protección del interés social.

En virtud de lo expuesto, a nuestro criterio la implementación del arbitraje puede ser compatible con el principio de legalidad, toda vez que no se pretende otorgar al árbitro la potestad legislativa de crear o modificar tributos. Más aún, su incorporación por parte de la Administración no afecta su potestad recaudadora, ya que asumir este compromiso no supone renunciar a ninguna competencia²²⁷, especialmente porque el arbitraje no supone concesiones recíprocas entre las partes²²⁸.

Habiendo señalado lo anterior, es importante traer a colación experiencias en el derecho comparado. Por ejemplo, en Brasil se contempla

²²⁵ González-Cuellar Serrano. *Los procedimientos tributarios...* Citado por: Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 108

²²⁶ González-Cuellar Serrano. *Los procedimientos tributarios...* Citado por: Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...* p. 108

²²⁷ Martinoli. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado...* p. 65

²²⁸ Iraima Colmenares. *Ventajas del arbitraje tributario como mecanismo alterno para resolución de conflictos en materia tributaria.* Revista Sapienza Organizacional 1, Núm.. 2 (2014) p. 177. [Consultado en fecha 4 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=553056602004>

el arbitraje en el ámbito administrativo en virtud de la Ley 15/2002²²⁹ contentiva del Código de Procedimiento en los Tribunales Administrativos.

Este contexto ha contribuido a que desde septiembre de 2019 se encuentre depositado el Proyecto de Ley 4257/2019 para arbitraje tributario en el Senado Federal de la Nación.²³⁰ El referido proyecto vislumbra la posibilidad de un procedimiento de arbitraje para las ejecuciones con respecto a los depósitos y garantías que se contemplan en disputas tributarias.²³¹

Por otro lado, el arbitraje tributario en Portugal ha sido valorado por la doctrina como un modelo exitoso de implementación²³². Desde su incorporación en 2011 hasta 2014 se habían concluido unos 1,000 conflictos a través del Centro de Arbitraje Administrativo que opera bajo el auspicio del Consejo Superior de Tribunales Administrativos y Tributarios²³³.

De acuerdo a la legislación arbitral portuguesa, la competencia de los tribunales arbitrales comprende desde las declaraciones de ilegalidad

²²⁹ Diogo Leite de Campos. *A Arbitragem Em Direito Tributário Português E O Estado-Dos Cidadãos*. Revista de Arbitragem e Mediação. vol. 12/2007. p. 3 [Traducción nuestra]

²³⁰ Página Web del Senado Federal de Brasil. *Projeto de Lei n° 4257, de 2019* [En línea]. Consultado en fecha 7 de julio de 2020. Disponible en: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914> [traducción nuestra]

²³¹ Giácomo Paro, Ronaldo Kochem y Gabriel Stanton. *Arbitragem em Execuções Fiscais – Algumas Reflexões sobre o Projeto de Lei n° 4257/2019*. [En línea]. párr. 4. [Consultado en fecha 7 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.soutocorrea.com.br/publicacoes/arbitragem-em-execucoes-fiscais-sobre-o-projeto-de-lei-no-4257-2019/> [traducción nuestra].

²³² Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 133

²³³ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 130

en la liquidación de tributos hasta actos de fijación de valores patrimoniales²³⁴.

Sin embargo, es preciso indicar que en su introducción generó debates entre quienes se encontraban a favor y en contra de su implementación. La argumentación que mayor se defendió y prevaleció es que el arbitraje puede asegurar el debido proceso y una decisión basada en la ley²³⁵, es decir, una auténtica justicia tributaria desde el arbitraje.

En este contexto, nos encontramos a favor de considerar ciertos criterios para el diseño del arbitraje tributario, entre los cuales Sáinz de Bujanda nos recomienda lo siguiente:

Que se asegure, en todo caso, el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación tributaria (hecho imponible, base o parámetro, tipo de gravamen, cuota).
Que la verdad material tenga posibilidades de prevalecer en la práctica, sobre la verdad formal pactada en los acuerdos evaluatorios²³⁶.

2. Ventajas del arbitraje tributario

En contraposición con los argumentos analizados en el apartado anterior, el arbitraje se constituye como un mecanismo que garantiza una serie de ventajas para quienes asumen su adopción; de manera que su incorporación progresiva por particulares y Estados es producto de sus propios méritos.

²³⁴ Portugal. *Decreto-Ley n ° 10/2011, de 20 de enero...* Artículo 2

²³⁵ Diogo Leite de Campos. *A arbitragem voluntária nas relações tributárias. O modelo português.* Revista de Arbitragem e Mediação. vol. 50/2016. p. 2 [traducción nuestra]

²³⁶ Chico De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)...* p.

En un Estado Social Democrático de Derecho, “*el ciudadano le exige a la Administración no sólo que actúe conforme a la ley y al Derecho, sino que lo haga con eficacia*”²³⁷, a esto se denomina principio de eficacia, mediante el cual se busca obtener una productividad en la Administración Pública y dar respuesta a tiempo a los usuarios.

Nuestra Constitución lo incluye en su artículo 138 como uno de los principios de la Administración Pública²³⁸ y la Ley 107-13 lo contempla de la siguiente manera: “*en los procedimientos administrativos las autoridades removerán de oficio los obstáculos puramente formales, evitarán la falta de respuesta a las peticiones formuladas, las dilaciones y los retardos*”²³⁹.

A partir de esta premisa, el principio de la eficacia administrativa se consolida como un criterio que justifica la implementación de mecanismos como el arbitraje para dar respuesta a tiempo a las controversias que se generan en el ámbito tributario. Sin que esto sea una atenuación de las garantías que debe propiciar la relación Administración-administrado²⁴⁰.

En Venezuela, la Constitución de 1999 incorporó disposiciones para garantizar la eficacia administrativa y judicial, destacando la colaboración entre Administración y contribuyente mediante la incorporación en el apartado del Poder Judicial de la siguiente expresión: “*La Ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios para*

²³⁷ Joan Francesc Pont Clemente. *De la realidad a la ley*. En: Ángeles de Palma del Teso y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario...* p. 91

²³⁸ República Dominicana. *Constitución Política de la República Dominicana...* Artículo 138

²³⁹ República Dominicana. *Ley núm. 107-13 sobre Derechos y Deberes de las personas frente a la Administración pública...* Artículo 3

²⁴⁰ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 212

*la solución de conflictos*²⁴¹. En este orden, se añade al Código Orgánico Tributario la posibilidad de asumir el arbitraje tributario desde 2001²⁴².

Es menester indicar que las conclusiones emitidas en la XII edición de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en 2004 sirvieron de punto de partida para que muchos estudios consideraran el arbitraje tributario destacando su eficacia administrativa, a saber:

CONSIDERANDO: Que los mecanismos judiciales tradicionales de solución de controversias tributarias no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, de participación efectiva de los ciudadanos en todas las tareas del Estado, tutela efectiva y certidumbre jurídica, inherentes al Estado de Derecho.

SE RECOMIENDA:

- 1. A los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional.*
- 2. La aceptación de los medios alternativos no concierne a la potestad tributaria normativa sino a la de aplicación de los tributos.*
- 3. 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 del arbitraje.*

Según nos plantea Tathiane Piscitelli al analizar el arbitraje tributario en Portugal, más que un alivio por la mora judicial, el arbitraje constituye una demanda del Estado Social y Democrático de Derecho en el que vivimos. La referida autora destaca que *“es un tema que se relaciona con el acceso a la justicia y las medidas de cobranza justa, lo que puede*

²⁴¹ Susana Pérez Báez. *Arbitraje tributario: recorrido procesal*. [En línea]. Revista Cuestiones Jurídicas, Vol. II, N° 2 Julio - diciembre 2008. p. 16. ISSN: 1856-6073. [Consultado en fecha 2 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519338002.pdf>

²⁴² República Bolivariana de Venezuela. *Código Orgánico Tributario...* Artículos 312 y siguientes

*resultar en una reducción de la desigualdad, a través de la correcta aplicación de recursos en acciones que buscan este fin*²⁴³.

Por otro lado, es importante identificar brevemente los beneficios intrínsecos del arbitraje que arrojarán luces ante unos ineficaces métodos tradicionales:

- La confidencialidad como estímulo para los contribuyentes y la Administración. En especial atención ante aquellos conflictos que pudieran involucrar la divulgación de esquemas de negocios que pudieran propagarse por la publicidad de los procesos judiciales. Este atractivo es consagrado en nuestra legislación arbitral de la siguiente forma: *“los árbitros, las partes y los centros de arbitraje están obligados a guardar la confidencialidad de las informaciones que conozcan a través de las actuaciones arbitrales”*²⁴⁴. Además, la confidencialidad evita riesgos reputacionales que son susceptibles tanto para el contribuyente y la Administración.
- La igualdad entre las partes. Este aspecto incluido en el artículo 22 de nuestra Ley de Arbitraje²⁴⁵ es, sin lugar a duda, un atractivo para los contribuyentes pues es de conocimiento que en el procedimiento contencioso administrativo podría apreciarse una desventaja del contribuyente ante la defensa de la Administración que está representada tanto por la entidad pública sometida como por la participación del Procurador General Administrativo. En el arbitraje este principio se constituye en un mecanismo para *“que las partes*

²⁴³ André Luiz Fonseca Fernandes y Leonardo Varella Giannetti. *Arbitragem tributária no Brasil* [En línea]. párr. 7. [Consultado en fecha 4 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-no-brasil-19122019> [traducción nuestra].

²⁴⁴ República Dominicana. *Ley 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 22

²⁴⁵ República Dominicana. *Ley 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 22

*del proceso dispongan de los mismos derechos, oportunidades y cargas en orden a la defensa de sus respectivos intereses*²⁴⁶.

- Especialización en las materias. Ante la complejidad y constante mutación del ordenamiento tributario, se constata que no todos los jueces comprenden todos los aspectos técnicos que pudieran involucrarse. El arbitraje nos permite tener árbitros con experiencia en materia tributaria y en la controversia que se trate. Según la doctrina, la figura del árbitro representa para las partes especialización, disponibilidad, imparcialidad, independencia y confidencialidad²⁴⁷.

Para garantizar estos caracteres que acompañan el perfil del árbitro, la legislación arbitraria dominicana ha dispuesto que todo árbitro designado deberá revelar por escrito, las circunstancias que puedan dar lugar a dudas sobre su imparcialidad²⁴⁸. Según Susana Pérez Báez, la especialización de los árbitros permite que los laudos dictados pueden ser mucho más próximos a la justicia y a la realidad de las circunstancias²⁴⁹.

- Celeridad. Huelga insistir en los efectos que tienen un retardo en la resolución de conflictos tributarios para ambas partes, para la Administración porque no garantiza el cobro oportuno y, por otro lado, al contribuyente que le genera incertidumbre con respecto a su controversia con el fisco.

²⁴⁶ Ana María Chocrón. *Los principios procesales en el arbitraje*. (Barcelona: Librería Bosch, 2000). ISBN: 8476982835. p. 76.

²⁴⁷ Marianella Ledesma. *Jurisdicción y arbitraje*. (Lima: Pontificia Universidad Católica de Perú, 2009). ISBN: 9789972429033. p. 65.

²⁴⁸ República Dominicana. *Ley 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 16

²⁴⁹ Pérez Báez. *Arbitraje tributario: recorrido procesal...* pp. 13-14

Sin lugar a duda, la solución a tiempo que nos otorga el arbitraje garantiza mayor seguridad para enfrentar las altercaciones. Además, para el Poder Judicial, un éxito en el arbitraje tributario implicaría una descongestión ante excesivos expedientes que llegan constantemente a la jurisdicción contenciosa. En Portugal la legislación arbitral dispone un límite de seis meses para emitir el laudo, el cual solo podría ser extensible por otros seis meses más²⁵⁰.

Ante estas indudables ventajas, el establecimiento del arbitraje se consolida como un mecanismo conveniente y ampliamente difundido en todo el mundo. En el ámbito público, coincidimos con la doctrina al considerarlo como una actividad que responde a una protección más efectiva, compatible con la seguridad jurídica, y promotora de los principios de oportunidad, proporcionalidad y buena fe²⁵¹. En atención a lo planteado, es evidente que la doctrina ha sido favorable a la admisión del arbitraje en determinados sectores, pues garantiza a un tercero independiente a las partes, con experiencia técnica y más ágil que la vía judicial tradicional.

C. Condiciones y desafíos para el establecimiento del arbitraje en la Administración Tributaria

Luego de haber planteado los principales obstáculos y beneficios de la implementación del arbitraje, conviene ahora establecer la forma en la que debería considerarse para su adopción y cuáles son los desafíos que

²⁵⁰ Portugal. *Decreto-Ley n ° 10/2011, de 20 de enero...* Artículo 21

²⁵¹ Souza Ribas. *Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias...* p. 16. [Traducción nuestra]

enfrenta. Cabe destacar que desde hace más de dos décadas²⁵² se han propuesto condiciones para admitir el arbitraje en materia administrativa y en efecto, la tributaria.

El primer aspecto es la necesidad de disposiciones legales que explícitamente dispongan la figura del arbitraje y otros mecanismos alternos en la materia. Se ha establecido que la exigencia de una norma reguladora con rango de ley es innegable y radica en la renuncia a la jurisdicción que representa interponer el arbitraje en el ámbito tributario²⁵³, sobre todo por el carácter público de la materia.

Vale la pena mencionar la recomendación de que el arbitraje tributario no nazca únicamente de un convenio arbitral, sino que sea la norma reguladora la que promueva una auténtica facilidad en su adopción. En ese sentido, se ha indicado que:

debe ser la ley tributaria la que determine la posibilidad de acudir al arbitraje tributario por parte de la Administración, la cual debe expresar que implícitamente estaría prestando su consentimiento de someter la controversia al arbitraje, siempre y cuando el particular manifieste su voluntad de acudir a este método²⁵⁴.

Hecha esta precisión, resulta necesario determinar en qué momento de la controversia tributaria se podría someter la controversia al arbitraje. Si bien se ha indicado que los MASC deben adoptarse desde la fase previa a la cuantificación de la obligación tributaria²⁵⁵, por el carácter

²⁵² Según plantea Granado Hijelmo: “*El Consejo de Estado francés en una publicación de 1993 sobre la admisibilidad del arbitraje administrativo en el Derecho Público*”. Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 51

²⁵³ García Pérez. *El Arbitraje de Derecho Administrativo...* p. 19

²⁵⁴ Polanco y Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano...* p. 251

²⁵⁵ Chico De La Cámara y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)...* p. 9

jurisdiccional del arbitraje se debe asumir su establecimiento una vez se emita el acto administrativo o la resolución de reconsideración correspondiente, similar al procedimiento ordinario.

Es importante destacar que el arbitraje, según el tipo de laudo que pretenda, debe ser de derecho. Se ha planteado que el arbitraje en derecho aumenta la rigurosidad y evita la contemplación de las circunstancias subjetivas indicadas por las partes²⁵⁶, además se evita la discrecionalidad y se persigue la decisión en base legal.

De acuerdo con Plazas Vega, *“los árbitros solo pueden fallar en derecho y por tal motivo no es posible un arbitramento tributario en equidad porque, de otra manera, se vulnera el principio de reserva de ley”*²⁵⁷. Ante esta modalidad, los árbitros deben conocer el asunto controvertido basados en el ordenamiento jurídico vigente y observando los principios constitucionales.

Por otro lado, la escogencia de la modalidad institucional en contraposición al arbitraje ad hoc, pues ha sido considerado en reiteradas ocasiones que el arbitraje institucional garantiza un mayor control y previsibilidad en los procedimientos que se adopten²⁵⁸. Además, proveen de reconocida experiencia y reputación al proceso, tomando en cuenta la naturaleza pública de la materia.

Según Carbajo Vasco, el árbitro como “gestor o agente privado” no es una garantía de imparcialidad y objetividad, representando un desafío

²⁵⁶ Araujo de Moraes. *Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro...* p. 6 [traducción nuestra].

²⁵⁷ Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario...* p. 758

²⁵⁸ Fonseca Fernandes y Varella Giannetti. *Arbitragem tributária no Brasil...* párr. 13 [traducción nuestra].

que los intereses privados se interpongan en el proceso²⁵⁹. Para evitar esta clase de planteamientos, el arbitraje institucional debe asumir criterios claves para la elección de árbitros, mediante la composición de un tribunal de arbitraje tributario, el cual es esencial para que efectivamente se constituya en un juicio de expertos.

La recomendación ha sido que estos criterios de elección deben pensarse a luz de la experiencia y doctrina desarrollada por profesionales involucrados en el arbitraje nacional e internacional²⁶⁰. Parte de la propuesta diseñada en España es la conformación del tribunal arbitral por un árbitro designado por la agencia tributaria y los demás a partir de una lista de profesionales de reconocido prestigio²⁶¹.

Cabe destacar que adoptar esta figura implica costos elevados principalmente por los honorarios de los árbitros, el arbitraje institucional no es la excepción; por el contrario, se alega que es más costoso que el ad hoc, razón por la cual se ha recomendado elaborar modelos de costos para el arbitraje tributario con el objetivo de permitir su propagación²⁶² y que el mismo no sea un mecanismo de “jurisdicción privilegiada”.

No obstante, consideramos que en una eventual aplicación estará enfocado en un primer momento a grandes contribuyentes y a inversores extranjeros, sin desmedro de que el propósito debe ser un procedimiento sencillo y asequible a todos.

²⁵⁹ Carbajo Vasco. *El arbitraje como pretendida solución ante la inseguridad jurídica...* p. 90

²⁶⁰ Fonseca Fernandes y Varella Giannetti. *Arbitragem tributária no Brasil...* párr. 14 [traducción nuestra].

²⁶¹ Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje...* p. 235

²⁶² Fonseca Fernandes y Varella Giannetti. *Arbitragem tributária no Brasil...* párr. 19. [traducción nuestra].

En lo referente a la indisponibilidad de la obligación tributaria, esta representa el argumento principal para impedir el sometimiento de cuestiones tributarias al arbitraje; por lo tanto, varios autores han manifestado la necesidad de que el arbitraje tributario tenga un alcance limitado a ciertas materias.

Nos señala Granado Hijelmo que *“los casos que la doctrina suele señalar como más aptos para el arbitraje son a estos efectos la fijación de aspectos de hecho y no de derecho y la fijación de ámbitos de discrecionalidad administrativa”*²⁶³.

Según Ferreiro Lapatza en una propuesta para arbitraje tributario en España, estos serían las temáticas a considerar: *“cuando aplica una presunción (como un medio para reducir el peso de la evidencia); cuando se aplica un concepto legal indeterminado, como el valor de mercado (por ejemplo, en el caso de precios de transferencia); en casos de estimación indirecta”*²⁶⁴.

Aunado a lo anterior, Antonio Souza Ribas a raíz de un estudio comparado de arbitraje tributario nos presenta el caso concreto de precios de transferencias en los Estados Unidos, en donde *“las partes están autorizadas a solicitar que cualquier aspecto de los hechos se resuelva mediante arbitraje”*²⁶⁵.

²⁶³ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 53

²⁶⁴ Souza Ribas. *Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias...* p. 7. [traducción nuestra].

²⁶⁵ Souza Ribas. *Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias...* p. 10. [traducción nuestra].

Desde nuestro punto de vista, el arbitraje tributario podrá conocer de todas las determinaciones de la obligación tributaria que produzcan incertidumbre con respecto al crédito. De igual manera, consideramos la importancia de contemplarlo cuando se someten las solicitudes para acuerdos de precios anticipados. Desde luego, la legislación que se adopte para su incorporación deberá establecer un ámbito de aplicación donde se enlisten las cuestiones que podrán someterse a arbitraje.

Es importante resaltar el tema de reconocimiento y ejecución del laudo, tomando en cuenta que es uno de los puntos donde el arbitraje debe auxiliarse de la jurisdicción ordinaria. En esta fase se ha establecido que los laudos en materia administrativa deberían estar sometidos a una revisión judicial, ya sea de fondo o de forma²⁶⁶. En el caso dominicano, la revisión del laudo puede conocer el fondo, según se plantea en el artículo 39 de la Ley de Arbitraje²⁶⁷.

En este aspecto podemos encontrar posiciones enfrentadas, por un lado, si se quiere lograr un mecanismo práctico y descongestionar efectivamente los tribunales, se sugiere debería abocarse por no admitir revisión del laudo en cuanto al fondo.

Sin embargo, tomando en cuenta la naturaleza de la materia tributaria tan susceptible de debates sobre su arbitrariedad, debe contemplar la posibilidad de apelar en una segunda instancia del Poder Judicial²⁶⁸, siempre y cuando se limiten las circunstancias en que esto procedería. Sobre este asunto se ha referido García Pérez a “*dejar que sean*

²⁶⁶ Granado Hijelmo. *El arbitraje en derecho administrativo...* p. 53

²⁶⁷ República Dominicana. *Ley 489-08 sobre Arbitraje Comercial...* Artículo 39

²⁶⁸ Fonseca Fernandes y Varella Giannetti. *Arbitragem tributária no Brasil...* párr. 17. [traducción nuestra].

*los jueces y magistrados de lo contencioso-administrativo los que, en último caso, puedan discutir el carácter disponible de la materia controvertida a propósito de una eventual acción de anulación contra el laudo*²⁶⁹.

A propósito de lo anterior, debe estipularse que este arbitraje tiene un efecto *inter-partes*, “solo debe aplicar a aquellos actos administrativos de carácter particular y concreto”²⁷⁰. Lo anterior, con el objetivo de que no se generen debates sobre la nulidad de otros actos de carácter general²⁷¹ en virtud a determinado caso, que desde luego tendrá la característica de confidencial.

Por último, reiteramos que el desafío más importante ante la implementación del arbitraje será la ausencia de una actitud conciliadora y una cultura a favor de mecanismos alternos de resolución de controversias. En ese sentido, propiciar espacios para debatir las ventajas de estos mecanismos no representa ningún desperdicio, pues son necesario para impulsar cambios en el *statu quo*.

²⁶⁹ Marta García Pérez. *Arbitraje y Derecho administrativo*. (Pamplona: Editorial Aranzadi, 2011). ISBN: 9788499038681. p. 46

²⁷⁰ Polanco y Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano...* p. 251

²⁷¹ Polanco y Vargas Pinzón. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano...* p. 251

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

Después de analizar los interesantes planteamientos que han surgido en torno a la posibilidad de asumir el arbitraje en otras esferas más allá de lo privado, confirmamos la necesidad de que se creen mecanismos alternos a las vías tradicionales para combatir la alta tasa de conflictividad administrativa; ya que, ante la incapacidad de dar respuestas a tiempo a las controversias jurídicas, el Estado no garantiza una eficaz administración de justicia.

Vale la pena destacar los mecanismos que se han desarrollado en muchos países de forma paralela a las vías tradicionales; cuyas actuaciones responden a una necesidad latente de la Administración Pública y del Poder Judicial por reducir los niveles de litigiosidad. En la investigación se pudo determinar que la posibilidad de que una persona de derecho público pueda someterse al arbitraje ha sido reconocido en nuestro ámbito interno a nivel constitucional, lo que significa un primer reconocimiento de esta figura en el derecho público.

En ese contexto, el arbitraje ha dejado de ser exclusivo del sector privado y los actores públicos han estado incorporándose mediante arbitrajes de inversión y desde la contratación pública. Ha quedado evidenciado en esta investigación que la misma voluntad soberana que ha establecido las limitaciones al arbitraje es la misma que puede reconocer las circunstancias que den paso a esta figura en la materia administrativa y tributaria, en virtud de lo que mejor convenga a los intereses públicos.

Sin embargo, la complejidad de someter controversias cuyo origen es la relación Administración Pública y administrado ha dificultado que su implementación tenga la misma velocidad que en comparación con otras

materias. En ese sentido, la necesaria distinción del arbitraje administrativo con respecto a otros arbitrajes donde participa el Estado.

A pesar del limitado pero significativo avance que hemos tenido, hay que puntualizar que el arbitraje administrativo no procede ante nuestra normativa interna vigente. De contemplarse su incorporación, deberá propugnarse una reforma constitucional y eventual modificación del Código Tributario y otras leyes afines, como sucedió en Venezuela al momento de implementar el arbitraje tributario.

En adición, cabe destacar que más allá de la posibilidad de asumir el arbitraje tributario, la realidad es que la Administración Tributaria carece de mecanismos que busquen disminuir los niveles de conflictividad. El Código Tributario no contempla disposiciones que otorguen facultad de transacción a la Administración Tributaria, pese a que la misma la ejecuta de manera discrecional y en determinados casos, bajo leyes de aplicación temporal.

No obstante, aun cuando no hay disposiciones específicas en muchos Estados, incluyendo el dominicano, hay grandes sectores de la doctrina que han analizado las consideraciones jurídicas y económicas de la implementación de MACS en la materia tributaria; así como un número cada vez mayor de países que lo adoptan en sus sistemas administrativos y judiciales.

En ese sentido, la importancia de que nuestra Administración Tributaria, ya sea desde la Dirección General de Impuestos Internos o la Dirección General de Aduanas, pueda realizar un examen interno para el reconocimiento de MASC antes y después de emitir el acto administrativo, pues la situación de conflictos generados desde la esfera del poder no es

un asunto que afecta únicamente a los administrados y eso se evidencia ante la imposibilidad que tiene la Administración Tributaria de ejecutar los créditos tributarias que carezcan de certeza.

En la fiscalidad internacional destacan las aproximaciones que se han realizado desde los organismos internacionales para dotar de un mecanismo efectivo a los contribuyentes que no han tenido una respuesta ante controversias generadas por la aplicación de convenios para evitar la doble imposición. En tal razón, podemos confirmar que el arbitraje tributario ya es una realidad en la fiscalidad internacional y la República Dominicana deberá considerar necesariamente incluir disposiciones sobre arbitraje en las eventuales renegociaciones de sus dos convenios vigentes para evitar la doble tributación, así como contemplar su incorporación ante futuros compromisos internacionales en la materia.

Sobre la materia tributaria y su relación con el orden público, la indisponibilidad del crédito tributario y el principio de legalidad; se estableció que bajo una regulación adecuada que promueva laudos basados en la ley y no la equidad, se evitan la adopción de decisiones contrarias a esos principios y a normas que componen el orden público. Además, en aquellos supuestos en los que exista una situación de incertidumbre con respecto a la obligación tributaria sería válido someter las controversias a un tercero que ayude a resolver disputas, toda vez que el crédito carece de certeza y el árbitro examinará los supuestos fácticos para alcanzar la verdad.

En todo caso, el sometimiento al arbitraje no constituye un acto de disposición del crédito, ni supone que la Administración renuncia a la potestad recaudadora, pues la naturaleza del arbitraje equivale a una función jurisdiccional. En este mismo orden, el árbitro no crea o modifica

tributos, realiza un juicio de valoración basado en derecho con respecto a la pretensión que le fue sometida, por lo tanto, no vulnera el principio de legalidad.

Adicionalmente, se determinó que el principio de eficacia administrativa, dispuesto para cumplir con los objetivos de la Administración Pública de la mejor forma posible y dar respuesta en un tiempo razonable a los usuarios, justifica que se adopten estos mecanismos alternos y requiere el diseño de instrumentos procesales que sean más ágiles como el arbitraje, que en definitiva, lo garantiza, dando a los usuarios que asumen el compromiso arbitral de innegables bondades con respecto a la especialización, flexibilización, celeridad e igualdad entre las partes.

Desde el ámbito judicial ya hemos visto como se está ampliando cada vez más el espectro para incorporar mecanismos de resolución alterna a las controversias judiciales y evidencia de esto es el Reglamento General sobre Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos emitido por la Suprema Corte de Justicia. Visto desde la perspectiva social, podemos afirmar que un modelo único de solución judicial no es la respuesta absoluta a la creciente litigiosidad que enfrenta el ámbito administrativo.

Si bien puede existir una resistencia política y económica, vinculada en gran medida a la ausencia de una cultura conciliadora por parte de las Administraciones Tributarias, la recomendación es que los entes públicos valoren los resultados que generan los mecanismos alternativos de resolución de controversias en contraposición a los ineficaces métodos tradicionales. Naturalmente, ante las nuevas formas jurídico-administrativas debe adoptarse nuevas formas de resolver controversias.

Desde luego, la apertura deberá manifestarse a través de normativas que garanticen un debido procedimiento para todas las partes y cuidando las formas. Por la naturaleza de la materia, el arbitraje tributario debe ser regulado por una norma de carácter legal mediante la cual se disponga que el laudo debe estar basado en derecho y que se realice bajo la modalidad institucional, ante un tribunal arbitral con un modelo de costos establecido.

De igual manera, debe contar con una estipulación clara del ámbito de aplicación de la ley con las materias susceptibles de someter al arbitraje. En todo caso y partiendo de un estudio comparado con los países que lo han implementado, el arbitraje debe representar una auténtica justicia tributaria; lo que, sin lugar a duda, impulsa instancias participativas propias de un Estado Social, Democrático y de Derecho.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIBROS

- Anguita Morera, Antonia. *Incidencias de los Precios de Transferencia en el comercio internacional (las transacciones multilaterales entre España, China y los Países Latinoamericanos)*. Tarragona, 2010. [Consultado en fecha 4 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/34K4Fgv>
- Arauz Ramos, Juan Carlos. *Constitucionalización y justicia constitucional en el arbitraje comercial panameño*. [En línea]. Tesis doctoral. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2014. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=97783>
- Baizeau, Domitille y otros. *Diccionario terminológico del arbitraje nacional e internacional (Comercial y de Inversiones)*. Lima, 2011. ISBN: 978-612-4047-71-8. [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/3benN8P>
- Bello Janeiro, Domingo y otros. *Mediación, Arbitraje y Resolución Extrajudicial de Conflictos en el Siglo XXI. Arbitraje y Resolución Extrajudicial de Conflictos*. Editorial Reus, 2010. [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2xILTd0>
- Coello Pulido, Ángela. *El juego de la mediación*. J.M. Bosch Editor. ISBN: 978-84-946077-5-2
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.
- Corral Guerrero, Luis. *Potestad tributaria de recaudación*. Cuadernos de Estudios Empresariales Núm. 4. Madrid: Editorial Complutense, 1994.
- Covadonga Isabel Ballesteros Panizo. *El arbitraje de derecho público*. [En línea]. Tesis doctoral. Barcelona, Universitat Internacional de Catalunya, 2017. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=125925>

- Chico De La Cámara, Pablo y otros. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. [En línea]. (Madrid: INAP, 2017). p. 4. [Consultado en fecha 3 de julio de 2020]. ISBN: 978-84-7351-599-3. Disponible en: https://books.google.com.do/books?id=5XxCDwAAQBAJ&dq=Una+propuesta+para+la+introducci%C3%B3n+en+nuestro+sistema+administrativo+y+tributario+de+medidas+alternativas+de+resoluci%C3%B3n+de+conflictos&source=gbs_navlinks_s
- Chocrón, Ana María. *Los principios procesales en el arbitraje*. Barcelona: Librería Bosch, 2000. ISBN: 8476982835.
- Eric Loquin y Sébastien Manciaux. *El orden público y el arbitraje*. [En línea]. págs. 37-56. Bogotá: Editorial Universidad de Rosario. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. ISBN: 978-958-738-662-2. Disponible en: <https://app.vlex.com/#WW/sources/14600/chapter:1713893>
- Esplugues Barona, Carla. *Arbitraje en Derecho Administrativo*. [En línea]. Tesis Doctoral. (Valencia, Universidad de Valencia, 2018). [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/64915/tesis%20doctoral%20Carla%20Esplugues%20Barona.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Fundación Impuestos y Competitividad. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: Editorial Epraxis, 2015.
- García Pérez, Marta. *Arbitraje y Derecho administrativo*. (Pamplona: Editorial Aranzadi, 2011). ISBN: 9788499038681.
- Gómez Robledo, Rafael. *La conciliación prejudicial en el derecho administrativo colombiano*. [En línea]. (Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 2001). [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-06.pdf>
- González de Cossío. *Arbitraje*, Francisco. (Ciudad de México: Editorial Porrúa). ISBN: 978607097371.

- Ledesma, Marianella. *Jurisdicción y arbitraje*. Lima: Pontificia Universidad Católica de Perú, 2009. ISBN: 9789972429033.
- Macho Gómez, Carolina. *Origen y evolución de la mediación: el nacimiento del «movimiento ADR» en Estados Unidos y su expansión a Europa*. [En línea]. Anuario de derecho civil, ISSN 0210-301X, Vol. 67, N° 3, 2014, págs. 931-996. [Consultado en fecha 12 de junio de 2020]. Disponible en: https://www.boe.es/publicaciones/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-C-2014-30093100996
- Manrique Cervantes, J.A. *El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú*. Lima: Sinergia e Innovación, 2(2), 2014.
- Martinoli, Carol. *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios. Análisis de Derecho Comparado*. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2RBEtPO>
- Morales Pérez, Edgar. *El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana*. [En línea]. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013). p. 1. ISBN: 978-9962-647-66-9. [Consultado en fecha 30 de junio de 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Tesis/2013_tesis_procedimientos_tributarios_morales.pdf
- Oppetit, Bruno. *Teoría del arbitraje*. Traducido por: Eduardo Silva Romero, Fabricio Mantilla Espinoza, José Joaquín Caicedo Demoulin. Legis Editores 2006. En: Carolina Isaza Zuluaga. *El arbitraje opcional para los conflictos jurídicos Estado-Individuo: propuesta alternativa de igualdad y neutralidad judicial en la administración de justicia en lo contencioso administrativo*. Bogotá: 2013. [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: <https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/4940/IsazaZuluaga-Carolina-2013.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Pérez-Ugena, María. *Arbitraje y mediación el ámbito arrendaticio*. (Madrid: Dykinson, 2017) ISBN: 9788491481577.
- Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis.

- Plazas Vega, Mauricio A. *La codificación tributaria*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario. ISBN 978-958-738-240-2. [Consultado en fecha 30 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2QTc6ft>
- Sánchez Morón, Miguel. *La terminación convencional de los procedimientos administrativos*. Convención y arbitraje en el derecho tributario. Coord. por Gabriel Elorriaga Pisarik, 1996. ISBN 84-7248-334-7.
- Sanlorien Cobo, Víctor. *El arbitraje fiscal internacional con especial referencia al ordenamiento jurídico español*. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2016 [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2JVT8ku>
- Soto Moya, María del Mar. *A vueltas con la oportunidad del arbitraje tributario en España*. [En línea]. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019. [Consultado en fecha 10 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7116358>

ARTÍCULOS DE REVISTAS

- Araujo de Moraes, Carlos Yury. *Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 79/2008.
- Argenis García del Rosario. *Los métodos alternos de solución de conflictos en materia administrativa y tributaria*. Revista Gaceta Judicial. Edición Núm. 381, diciembre 2018-enero 2019. párr. 2.
- Aucejo, Eva Andrés. *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España*. [En línea]. Revista Derecho del Estado, N°. 37, 2016, ISSN 0122-9893. [Consultado en fecha 2 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5805152>
- Bonetto, M. Susana y Piñero, María T. *Teoría Crítica del Derecho*. Revista Estudios. pp. 63-71, 1994.
- Caivano, Roque J. *Arbitrabilidad y Orden Público*. [En línea]. Foro Jurídico, (12). Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13801>

- Colmenares, Iraima. *Ventajas del arbitraje tributario como mecanismo alterno para resolución de conflictos en materia tributaria*. Revista Sapienza Organizacional 1, núm. 2 (2014). [Consultado en fecha 4 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=553056602004>
- Chirinos Sota, Carlos. *El procedimiento amistoso y el arbitraje obligatorio: Reflexiones en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por el Perú*. Revista Foro Jurídico, núm. 11. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18592/18832>
- De Campos, Diogo Leite. *A Arbitragem Em Direito Tributário Português E O Estado-Dos-Cidadãos*. Revista de Arbitragem e Mediação. vol. 12/2007.
- De Campos, Diogo Leite. *A arbitragem voluntária nas relações tributárias. O modelo português*. Revista de Arbitragem e Mediação. vol. 50/2016. [traducción nuestra]
- De Palma del Teso, Ángeles y otros. *Alternativas convencionales en el derecho tributario: XX Jornada anual de estudio de la Fundación "A. Lancuentra*. (Madrid: Editor Magín Pont Mestres, 2003). [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: https://books.google.com.do/books?id=HwyI7t5ccvEC&dq=%C3%81ngeles+de+Palma+del+Teso.+Las+t%C3%A9cnicas+convencional+es+en+los+procedimientos+administrativos&source=gbs_navlinks_s
- Escartín Escudé, Víctor Manuel. *El arbitraje y otros medios alternativos de resolución de conflictos en el Derecho administrativo*. [En línea]. Revista Aragonesa de Administración Pública, N° 39-40, 2012. ISSN 1133-4797. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4078235>
- Escuela Nacional de la Judicatura. *Encuentro con Nelson Espinal Báez*. [En línea]. Revista Saber y Justicia. ISSN 2305-2589. [Consultado en fecha 15 de junio de 2020]. Disponible en: https://www.enj.org/index.php?option=com_docman&view=downl

oad&alias=3676-saber-y-justicia-3-2013-
vweb&category_slug=revista-saber-y-justicia-1&Itemid=194

- García-Lastra, Carmen Botella. *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*. Convención y arbitraje en el derecho tributario. Coord. por Gabriel Elorriaga Pisarik, 1996, ISBN 84-7248-334-7. Citado por: Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado...*
- Granado Hijelmo, Ignacio. *El arbitraje en derecho administrativo: algunas reflexiones sobre su fundamentación*. Revista jurídica de Navarra, N° 39, 2005. ISSN 0213-5795
- Hernández Aguirre, Christian, Jessica Torres y Cynthia Hernández Aguirre. *Los métodos alternativos de solución de controversias y sus facilitadores en el sistema penal acusatorio mexicano: hacia una justicia restaurativa, reparación del daño integral y reinserción social*. Revista de Ciencia jurídica, ISSN 2007-3577, Vol. 7, N°. 14, 2018.
- Leon Fredja Szklarowsky. *A arbitragem na área tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 67/2006.
- Liliane Bertelli, Imura Cisotto. *A experiência portuguesa na arbitragem tributária e a viabilidade de replicá-la ao Brasil*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 18/2019.
- Lizarazo Polando, Santiago y Vargas Pinzón, Mateo. *Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. [Consultado en fecha 30 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2xBZ5jG>
- Maldonado García-Verdugo, Ascensión. *Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de «tax ruling»* [En línea]. Carta tributaria. Revista de opinión. N°. 1, 2015. ISSN 2443-9843 [Consultado en fecha 17 de junio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5201721>
- Maresca Lasa, Ana. *El encaje constitucional del arbitraje administrativo*. Madrid: Anuario de justicia alternativa, 2008. [Consultado en fecha 10 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/3a14qib>

- Marta García Pérez. *El Arbitraje de Derecho Administrativo. Reflexiones y propuestas en tiempos de crisis*. [En línea]. Revista de Derecho Público N° 134/2013. p. 25. [Consultado en fecha 7 de julio de 2020]. Disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDPUB/134/rdpub_2013_134_7-32.pdf
- Mendoza de la Rosa, Javier. *La Epistemología Jurídica, un concepto crítico para la formación del abogado*. Barranquilla: Revista Justicia Núm. 17, 2010. Consultado en fecha 4 de abril de 2020. Disponible en: www.unisimonbolivar.edu.co/publicaciones/index.php/justicia
- Moraes do Rêgo Monteiro, Alexandre Luiz. Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no brasil. Revista de Arbitragem e Mediação, vol. 23/2009. [traducción nuestra].
- Orrego Morales, Camilo José. *La conciliación contencioso administrativa: entre la discrecionalidad y una voluntad sujeta a imperativos y deberes reglados*. [En línea]. En: Derecho administrativo. Reflexiones contemporáneas: Discurso antiprotestante y discurso anticatólico en la Colombia decimonónica. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: https://books.google.com.do/books?id=1cNQDwAAQBAJ&dq=La+conciaci%C3%B3n+contencioso+administrativa:+entre+la+discrecionalidad+y+una+voluntad+sujeta+a+imperativos+y+deberes+reglados&source=gbs_navlinks_s
- Romero Flor. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*. [En línea]. Tesis doctoral. ISBN: 978-84-8427-799-6. [Consultado en fecha 10 de junio de 2020]. Disponible en: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/1444/LAS%20ACTAS%20CON%20ACUERDO%20EN%20LA%20LEY%20GENERAL%20TRIBUTARIA%20Y%20EN%20EL%20DERECHO%20COMPARADO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Romero Seguel, Alejandro. *Nociones Generales sobre la Justicia Arbitral*. Revista Chilena de Derecho. Vol. 26 Núm. 2.
- Rozas Valdés, José Andrés y Eva Andrés Aucejo. *El Defensor Del Contribuyente. Un Estudio De Derecho Comparado: Italia y E.E.U.U.* [En línea]. Revista Estudios y Notas / Crónica Tributaria 113-2004.

[Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <http://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/06-cro-6-113.pdf>

- Soriano Hinojosa, Álvaro. *La inmunidad del Estado y el arbitraje administrativo internacional*. Arbitraje, vol. IX, nº 1, 2016, [Consultado en fecha 14 de abril de 2020]. Disponible en: <https://arbitrajeraci.files.wordpress.com/2018/08/la-inmunidad-del-estado-y-el-arbitraje-administrativo-internacionalc2a0.pdf>
- Souza Ribas, Antonio. *Arbitragem como meio alternativo na solução de controvérsias tributárias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 60/2005.
- Squella, Agustín. *Algunas Concepciones de la Justicia*. Granada: Anales de la Cátedra Francisco Suárez Revista de Filosofía Jurídica y Política, 2010. [Consultado en fecha 8 de abril de 2020]. Disponible en: <https://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/504>
- San Cristóbal Reales, Susana. *Sistemas alternativos de resolución de conflictos: negociación, conciliación, mediación, arbitraje, en el ámbito civil y mercantil*. [En línea]. Anuario jurídico y económico escurialense, ISSN 1133-3677, Nº. 46, 2013. Consultado en fecha 20 de junio de 2020. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4182033>
- Tawil, Guido Santiago e Monorini, Ignacio J. *El Estado y el Arbitraje: primera aproximación*. Revista Ecuatoriana de Arbitraje, No, 8, 2016.
- Tornos Mas, Joaquín. *Métodos alternativos de resolución de conflictos en el derecho administrativo*. En: Anuario de justicia alternativa. [En línea]. Núm. 14, enero 2017, pp. 109-117. Madrid: J.M Bosch, 2019. [Consultado en fecha 12 de junio de 2020]. Disponible en: <https://books.google.com.do/books?id=zDe3DwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=anuario+de+justicia+alternativa&hl=es-419&sa=X&ved=2ahUKEwjD6ZOT6cjqAhVnRN8KHUzaBA8Q6AEwA3oECAQQAg#v=onepage&q=joaqu%C3%ADn&f=true>
- Zambrana Tévar, Nicolás. *El nuevo régimen español de arbitraje. Orígenes y perspectivas*. [En línea]. Revista de Der. Comp. vol.39 No.115. Año 2006. Apartado II. [Consultado en fecha 12 de junio de 2020]. Disponible en:

http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0041-86332006000100008

LEGISLACIÓN

- España. *Ley 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado*. Publicado en: «BOE» núm. 121, de 21 de mayo de 2011. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-8847>
- España. *Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*. Publicado en: «BOE» núm. 236, de 02/10/2015. [Consultado en fecha 23 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>
- España. *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Publicado en: «BOE» núm. 302, de 18/12/2003. [Consultado en fecha 4 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Francia. *Libro de Procedimientos Tributarios*. [En línea]. [Consultado en fecha 20 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000037988586&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20181231>
- Portugal. Decreto-Ley n.º 10/2011, de 20 de enero. [En línea]. Consultado en fecha 10 de julio de 2020. Disponible en: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/66008176/view?q=10%2F2011>
- República Bolivariana de Venezuela. *Código Orgánico Tributario*. (Gaceta Oficial 37.305). [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf
- República del Perú. *Ley de contrataciones del Estado de fecha 3 de junio de 2008*.
- República Dominicana. Código Civil de República Dominicana. Santo Domingo, 2007.

- República Dominicana. Constitución Política de la República Dominicana. Gaceta Oficial núm. 10805, 2015.
- República Dominicana. Ley 489-08 sobre Arbitraje Comercial. Gaceta Oficial núm. 10502, 2008.
- República Dominicana. *Ley No. 107-13 sobre Derechos y Deberes de las personas frente a la Administración pública*. Gaceta Oficial núm. 10722, 2013.
- República Dominicana. Ley núm. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana. Gaceta Oficial núm. 9835, 1992.
- República Dominicana. Ley núm. 46-20 de Transparencia y Revaloración Patrimonial. Gaceta Oficial núm. 10972, 2020.
- República Dominicana. Suprema Corte de Justicia. Resolución núm. 2142-2018, que instituye el Reglamento General sobre los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos en la República Dominicana, del 19 de julio del año 2018. Artículo 28.

SENTENCIAS

- República Dominicana. Tribunal Constitucional. Sentencia TC/0373/14 de fecha 26 de diciembre de 2014. República Dominicana. [Consultado en fecha 4 de abril de 2020]. Disponible en:
https://tribunalsitestorage.blob.core.windows.net/media/8066/tc-0373_14.pdf
- República Dominicana. Tribunal Constitucional. Sentencia TC/0830/18 del 10 de diciembre de 2018.
- República Dominicana. Sala Civil y Comercial de la Suprema Corte de Justicia. Sentencia núm. 949 de fecha 16 de septiembre 2015.

PÁGINA WEB

- Página Web del Poder Judicial de la República Dominicana. *Presidente Suprema Corte de Justicia declara lucha contra mora judicial*. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en:
<https://www.poderjudicial.gob.do/noticia?IdNoticia=1802>

- Página Web de la Dirección General de Impuestos Internos. *Acuerdos de Precios por Anticipado (APA)*. [Consultado en fecha 3 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2XvdyZI>
- Página Web del Ministerio de Hacienda del Gobierno de España. *Consejo para la Defensa del Contribuyente*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx>
- Página Web de la Agencia Tributaria Francesa. *Comisiones tributarias administrativas*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/421-PGP.html>
- Página Web de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México. [En línea]. Consultado en fecha 1 de julio de 2020]. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>
- Página Web de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <http://www.defensoriadian.gov.co/nuestra-defensoria/>
- Página Web del Ministerio de Trabajo. *Dirección de Mediación y Arbitraje*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <https://www.mt.gob.do/index.php/dependencias-mt/direccion-general-de-trabajo/mediacion-y-arbitraje>
- Página Web de la Oficina Nacional de Derecho de Autor. *Mediación de Conflictos*. [En línea]. Consultado en fecha 23 de junio de 2020. Disponible en: <http://onda.gob.do/index.php/servicios/servicios-de-la-onda/mediacion-de-conflictos>
- Página Web del Poder Judicial de la Rep. Dom. Boletines Estadísticos. Jurisdicción Contencioso Administrativa. Consultado en fecha 1 de julio de 2020. Disponible en: https://poderjudicial.gob.do/transparencia/estadisticas_judiciales/BoletinesEstadisticos

- Página Web del Senado Federal de Brasil. Projeto de Lei nº 4257, de 2019 [En línea]. Consultado en fecha 7 de julio de 2020. Disponible en: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>
- Fundación Impuestos y Competitividad. *Plan de Acción BEPS-Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/02/Accion-14-Deloitte.pdf>
- Internal Revenue Service (IRS). Manual de Ingresos Internos. Parte 35. Litigio del tribunal fiscal. Capítulo 5. Procedimiento de liquidación. Sección 5. Arbitraje y Mediación. [Consultado en fecha 13 de abril de 2020]. Disponible en: https://www.irs.gov/irm/part35/irm_35-005-005
- *Presidente Suprema Corte de Justicia declara lucha contra mora judicial*. Página Web del Poder Judicial de la República Dominicana. © 2019. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://www.poderjudicial.gob.do/noticia?IdNoticia=1802>
- Javier Martín Fernández y Ana María Juan Lozano. *Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional*. En: Elderecho.com [En línea]. Consultado en fecha 18 de junio de 2020. Disponible en: <https://elderecho.com/los-conflictos-tributarios-en-espana-propuestas-para-la-conciliacion-en-via-economico-administrativa-y-jurisdiccional>
- Amaury A. Reyes-Torres. *La SCJ y La Revocación de los Actos Administrativos: Casos Megapool, S.A e Impacto Urbano, S.A*. [En línea]. Galletas Jurídicas ~ Análisis del Derecho y Otras Cosas. Consultado en fecha 11 de julio de 2020. Disponible en: <https://galletasjuridicas.wordpress.com/2011/08/21/revocacion-actosadm/#:~:text=Los%20actos%20administrativos%20se%20extinguen,de%20dicho%20reconocimiento%20en%20retirarlo.>
- André Luiz Fonseca Fernandes y Leonardo Varella Giannetti. *Arbitragem tributária no Brasil* [En línea]. En: Jota.info [Consultado en fecha 4 de julio de 2020]. Disponible en: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-no-brasil-19122019>

OTROS

- Convenio entre el Reino de España y la República Dominicana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y su Protocolo, de fecha 16 de noviembre de 2011.
- Convenio entre la República Dominicana y Canadá para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto a impuestos sobre la renta y el patrimonio, de fecha 1 de enero de 1977.
- Fundación Institucionalidad y Justicia Inc. (FINJUS). Constitución Comentada. (Santo Domingo: 3ra. Edición. 2012).
- García Novoa, César. *La conflictividad en los delitos y en las infracciones tributarias*. En: Documentos de Trabajo 11/2019. VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria” Instituto de Estudios Fiscales. [Consultado en fecha 1 de julio de 2020]. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7116334>
- Modelo de Código Tributario del CIAT. [En línea]. (Ciudad de Panamá. Mayo 2015). p. 137. ISBN: 978-9962-647-81-2 [Consultado en fecha 1 de julio de 2020]. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Naciones Unidas. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York, 2013. [Consultado en fecha 29 de marzo de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2VbNCAY>
- OCDE. Informes Finales, Acción 5, 2015. [En línea]. Consultado en fecha 17 de junio de 2020. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>
- OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Resúmenes Informes Finales. (Madrid: Institutos de Estudios Fiscales, 2015).
- Proyecto de informe sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares de Comisión Especial sobre Resoluciones. Citado por: Erín Olmedo Bolós. *Los Tax Rulings y las Ayudas del Estado*. Universidad Complutense de Madrid, 2016. [Consultado en fecha 18 de junio de 2020]. Disponible en: <https://www.ucm.es/data/cont/docs/1135-2016-03-17-TFG%20ERIN%20OLMEDO%20TAX%20RULINGS.pdf>
- Real Academia Española. *Diccionario del español jurídico*. Madrid: Espasa. 2016.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *XXII Jornadas del ILADT, Arbitraje en Materia Tributaria* (Quito: 2004).
- Troya, José Vicente y Egas Reyes, Pablo. *Tributación y Arbitraje Internacional. El caso propuesto por las empresas petroleras para la devolución del IVA en el Ecuador*. p. 25 [Consultado en fecha 11 de abril de 2020]. Disponible en: <https://bit.ly/2XrVYWw>



Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra
Vicerrectoría Académica
Decanato de Postgrado CSTA
Área de Ciencias Sociales y Humanidades y Artes

Formulario de Cesión Derechos de Autor al Repositorio Institucional Investigare

Este documento establece los derechos que usted otorga relacionados a la publicación de su trabajo académico, mediante su inclusión en el *repositorio del sistema de biblioteca de esta institución (PUCMM)*. No habrá ningún pago para usted por esta publicación y por el otorgamiento de los derechos de esta.

Usted confirma que

Este trabajo académico es original propio que no infringe los derechos de autor de otros; en caso de no ser un trabajo completamente original, declara que tiene los permisos necesarios por escrito de este otorgamiento por parte de demás autores.

El contenido de este trabajo académico no contiene ningún material que sea difamatorio, viole los derechos de privacidad, o revele la información confidencial.

Este trabajo académico no se ha publicado en parte o en su totalidad, y usted no publicara este trabajo académico en ningún otro lugar sin el consentimiento del repositorio institucional.

Este trabajo académico se ha conducido respetando los principios éticos establecidos por la institución.

Usted otorga los derechos de autor de este trabajo académico al repositorio institucional (PUCMM), a nivel mundial, de manera perpetua y sin pagos; y en la medida requerida por los términos de este acuerdo. Conservará en todo momento el derecho a ser reconocido como el autor del trabajo académico. Además, acepta que el repositorio de la PUCMM tiene el derecho de tratar este trabajo académico como se considere oportuno (por ejemplo, derecho a imprimir, publicar, comercializar, comunicar y distribuir en todos los medios, editar la forma del trabajo, registrar los derechos de autor, cumplir con la política editorial establecida por el repositorio, entre otros).

He leído, entiendo y acepto los términos anteriores.

Nombre del Programa: Maestría de Derecho Tributario

Título del Trabajo: El arbitraje como método de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria

Nombre (s) y Apellidos: Esther Elvira Genao Contreras

Matrícula: 2012-0670

Cedula de Identidad y Electoral: 402-2253470-9

Fecha (día, mes, año): 18/07/2020

Firma 

Modo: Informe de similitud

[Excluir citas](#) [Incluir bibliografía](#) [Excluir fuentes pequeñas](#) [Limitar el tamaño de las coincidencias a 10 palabras](#)



caso de la mora judicial en la República Dominicana, de manera especial se destaca el caso de la jurisdicción contencioso administrativa, la cual es la competente para conocer, todavía, en única instancia de los actos administrativos que devienen de las Administraciones Tributarias. 11 Fundación Impuestos y Competitividad.

Plan de Acción BEPS-Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

11

[Consultado en fecha 29 de

marzo de 2020]. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/>

17

2017/02/Accion-14-Deloitte.pdf La mora judicial ha sido reconocida por el Poder Judicial como un problema que imposibilita la respuesta oportuna a los usuarios que acuden al sistema en busca de resolver sus conflictos¹². En consecuencia, la problemática conlleva a una intempestiva respuesta que no garantiza el cobro oportuno para la Administración Tributaria y, por otra parte, genera incertidumbre a los contribuyentes con respecto a los conflictos con el fisco. Ahora bien, la materia tributaria responde a una naturaleza pública cuya finalidad es la obtención de recursos para soportar los gastos del Estado a través de los tributos. En ese sentido, resulta necesario identificar si dentro de las opciones de métodos alternativos de solución de conflictos es posible dar término a las controversias tributarias a través del arbitraje, ya sea analizando si es compatible su naturaleza en nuestro ordenamiento jurídico interno. 3. Preguntas de investigación 3.1 Pregunta principal ¿Cuál es posibilidad de conocer controversias tributarias en tribunales arbitrales nacionales e internacionales? 3.2 Preguntas secundarias 12 Página Web del

Poder Judicial de la República Dominicana Presidente **Suprema Corte de Justicia**

166

- 1 558 words / 2% - Internet de 08-jul.-2020 12:00a. m. www.ciat.org
- 2 554 words / 2% - Internet de 01-ago.-2018 12:00a. m. www.fundacionic.com
- 3 430 words / 1% - Internet de 01-mar.-2017 12:00a. m. revistas.uexternado.edu.co
- 4 377 words / 1% - Internet de 27-jun.-2017 12:00a. m. nuidera.uclm.es
- 5 256 words / 1% - Internet de 04-nov.-2015 12:00a. m. revistas.upc.edu.pe
- 6 244 words / 1% - Internet de 06-feb.-2020 12:00a. m. revistacit.icdt.co
- 7 224 words / 1% - Internet de 08-sept.-2015 12:00a. m. www.lladt.org
- 8 147 words / < 1% coincidencia - Internet de 27-feb.-2020 12:00a. m. www.poderjudicial.gob.do
- 9 116 words / < 1% coincidencia - Internet de 20-jul.-2020 12:00a. m. galletasjuridicas.wordpress.com
- 10 116 words / < 1% coincidencia - Crossref

ActivateW
Go to Settings



Completion Date 15-Jul-2020
Expiration Date 15-Jul-2022
Record ID 37393587

This is to certify that:

Esther Genao

Has completed the following CITI Program course:

Human Subject Research Spanish (Curriculum Group)
Ética en la Investigación (Course Learner Group)
1 - Basic Course (Stage)

Not valid for renewal of certification through CME. Do not use for TransCelerate mutual recognition (see Completion Report).

Under requirements set by:

Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra (Santo Domingo- República Dominicana)



Verify at www.citiprogram.org/verify?wc5175436-47c9-417b-b06d-2865d68bd510-37393587