

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Procesal

Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria en el Ecuador

Un análisis de eficacia conceptual

Camila Moreno Subía

Tutor: Álvaro Renato Mejía Salazar

Quito, 2026



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Camila Moreno Subía, autora del trabajo intitulado “Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria en el Ecuador: Un análisis de eficacia conceptual”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Procesal en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 24 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

2 de marzo de 2026

Firma: _____

Resumen

Esta investigación examina la viabilidad y eficacia de los métodos alternativos de solución de conflictos (MASC) en el ámbito tributario ecuatoriano, con especial énfasis en la mediación y el arbitraje. El estudio parte del análisis conceptual de la transigibilidad y la arbitrabilidad de la materia tributaria, destacando su tradicional clasificación como indisponible, debido a su naturaleza de orden público y su estrecha vinculación con el principio de legalidad y suficiencia recaudatoria. Se realiza un análisis histórico del desarrollo normativo de los MASC en el derecho ecuatoriano, incluyendo la exploración de mecanismos como el convenio tributario y el sistema de estimación global. En paralelo, se examinan los modelos internacionales de arbitraje tributario interno, en particular los casos de Portugal y Venezuela, que son los únicos casos a nivel internacional y evidencian que su implementación resulta jurídicamente viable siempre que exista una habilitación legal expresa, se respeten los principios propios del derecho público y se garantice la aplicación estricta de las normas vigentes.

A partir de un enfoque doctrinario, normativo y jurisprudencial, la tesis analiza el modelo actual de mediación tributaria en el Ecuador. En este contexto, se distingue entre los elementos tributarios susceptibles de transacción y se trata de explorar su alcance. Asimismo, se abordan las limitaciones y desafíos que se han enfrentado desde la entrada en vigor de la normativa. Esta delimitación permite sostener que la mediación puede constituirse en un mecanismo eficaz para una administración tributaria más eficiente, técnica y cercana al contribuyente, sin comprometer el interés público, siempre que se disponga de un marco normativo claro y transparente.

Finalmente, se superan viejos paradigmas con respecto a la aplicación de los MASC en el ámbito tributario y se concluye que su implementación resulta no sólo posible, sino también deseable, en tanto permite una resolución más ágil, especializada y dialogada de las controversias. Para su consolidación, conviene: ampliar y definir de forma adecuada el ámbito material de la transacción, simplificar los procedimientos vigentes, evaluar la incorporación gradual del arbitraje y sobre todo promover la transparencia como condición fundamental para garantizar y medir los resultados.

Palabras clave: mediación tributaria, arbitraje tributario, transigibilidad, orden público, derecho tributario, MASC

Tabla de contenidos

Abreviaturas.....	9
Introducción.....	11
Capítulo primero: Lo tributario como transigible.....	15
1. La transigibilidad como requisito de los MASC	15
2. El orden público	18
3. La naturaleza de orden público de la materia tributaria	21
4. La naturaleza indisponible y por lo tanto intransigible de la obligación tributaria .	27
5. Del sometimiento de la materia tributaria a métodos alternativos de solución de conflictos	35
5.1. Los elementos transigibles en materia tributaria	36
5.2. De la posibilidad de arbitrar asuntos vinculados a la materia tributaria.....	39
Capítulo segundo: Experiencias de MASC en materia tributaria.....	43
1. Antecedentes históricos de los MASC en Ecuador	43
2. Métodos autocompositivos en materia tributaria en Ecuador	50
2.1. El convenio tributario	51
2.2. Sistema de estimación objetiva global	52
2.3. Consulta de valoración previa de precios de transferencia	53
3. Métodos heterocompositivos en materia tributaria	54
3.1. Portugal.....	57
3.2. Venezuela	62
Capítulo tercero: La transacción en materia tributaria en la legislación ecuatoriana	65
1. Naturaleza y fundamento de la mediación tributaria.....	65
2. Conceptos básicos con respecto a la transacción y a la mediación tributaria en nuestra legislación.....	67
3. La materia transigible	68
3.1. Sobre la determinación de la obligación tributaria.....	70
3.2. Sobre la determinación de las obligaciones accesorias	77
3.3. Sobre la recaudación de la obligación tributaria	78
3.4. Materias excluidas de transacción	79
4. Diseño institucional de la mediación tributaria en Ecuador	85
4.1. Fundamento procedimental y filtro de procedibilidad	86

4.2. Ámbitos de procedencia: extra e intraprocésal.....	86
4.3. Sujetos, competencia y autorizaciones	88
4.4. Suspensión de plazos y términos	90
4.5. Informe costo-beneficio: motivación reforzada de la transacción	91
4.6. Efectos de los acuerdos y declaratoria de nulidad.....	92
5. Aplicación práctica y resultados.....	94
Conclusiones.....	99
Bibliografía.....	103

Abreviaturas

AT	Administración Tributaria
CAA	Centro de Arbitraje Administrativo
CIAC	Convención Interamericana de Arbitraje Comercial
COA	Código Orgánico Administrativo
COPCI	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones
COGEP	Código Orgánico General de Procesos
ICE	Impuesto a los Consumos Especiales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAM	Ley de Arbitraje y Mediación
LODES	Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19
MASC	Método alternativo de solución de conflictos
SENAE	Servicio Nacional de Aduana del Ecuador
SRI	Servicio de Rentas Internas
TAT	Tribunales Arbitrales Tributarios
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Introducción

La aplicación de los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria enfrenta aún importantes desafíos. Históricamente, cualquier mecanismo distinto a la jurisdicción interna del Estado en materias de orden público ha sido difícil de implementar. Aunque la mediación y el arbitraje están previstos en la legislación desde la creación de la República, aceptar que el Estado someta sus controversias al arbitraje ha tomado casi dos siglos. Si bien los métodos alternativos de solución de conflictos se han ido incorporando gradualmente en ciertas áreas del derecho público, como la contratación pública o el derecho de competencia, su aplicación en el ámbito de las obligaciones tributarias sigue siendo, hasta la actualidad, un desafío pendiente.

Quizás la mayor barrera que enfrentan estos métodos es la naturaleza pública inherente a la materia tributaria, vinculada directamente con el financiamiento del gasto público y el interés general que este busca. Existe cierta desconfianza hacia la utilización de métodos no tradicionales, alimentada por el temor infundado de que los resultados podrían ser contrarios a los intereses públicos, facilitando potencialmente abusos por parte de los contribuyentes, particularmente de aquellos con mayores recursos y acceso a asesoría especializada. La indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad constituyen protecciones previstas por el ordenamiento jurídico para garantizar el interés público. No obstante, la adopción de medios alternativos para resolver conflictos tributarios no implica necesariamente renunciar a dicha obligación ni vulnerar el principio de legalidad.

Por otro lado, los métodos tradicionales de resolución de conflictos han mostrado limitaciones significativas que afectan negativamente la recaudación tributaria, la dinamización de la economía y, por consiguiente, el interés público. La congestión judicial, la lentitud en la resolución de disputas, la falta de especialización, la politización del sistema judicial y la incertidumbre jurídica derivada de un sistema de administración de justicia incapaz de responder oportunamente a las necesidades de sus usuarios, impulsan la búsqueda de mecanismos más ágiles, eficientes y especializados en materia tributaria, en particular en un contexto en el que las relaciones económicas son cada vez más complejas y dinámicas.

En Ecuador, la incorporación progresiva de estos métodos alternativos se refleja en reformas normativas recientes, particularmente a través de la implementación de la

mediación tributaria con el objetivo de descongestionar la jurisdicción contencioso-tributaria. No obstante, su aplicación efectiva aún enfrenta obstáculos culturales, institucionales y jurídicos importantes, vinculados a la delimitación de las materias transigibles, el rol del Estado en estos procedimientos y la formación especializada de los actores involucrados.

Por estas razones, esta investigación se cuestiona si es jurídicamente viable y eficaz la implementación de métodos alternativos de solución de conflictos, en particular la mediación y el arbitraje en materia tributaria en el Ecuador, considerando el marco normativo vigente.

Para abordar este interrogante, el trabajo se fija como objetivo general analizar la viabilidad jurídica y la eficacia de los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria en el Ecuador, con énfasis en la mediación y el arbitraje, a partir de su evolución histórica, su tratamiento doctrinario y su proyección práctica en el contexto procesal.

En correspondencia con ello, los objetivos específicos del estudio son: identificar los problemas tradicionales en la aplicación de la mediación y el arbitraje en materia tributaria; diferenciar los conceptos de transigibilidad y arbitrabilidad y su relevancia en el ámbito tributario; estudiar el marco normativo ecuatoriano desde una perspectiva histórica y normativa, junto con la experiencia comparada y su aplicación en los conflictos tributarios; y analizar el marco normativo actual de la mediación tributaria, valorando la experiencia práctica existente y proponiendo lineamientos que permitan consolidar su desarrollo en el Ecuador.

Para el efecto en primer lugar, se examina lo tributario como materia transigible, considerando la naturaleza de orden público y la indisponibilidad inherente a esta materia, con el fin de identificar los intereses jurídicos que se busca proteger. El propósito es determinar si la aplicación de estos métodos afecta dichos intereses y en qué medida, para de esta manera dar pautas con respecto a cómo definir los elementos transigibles en materia tributaria y los asuntos susceptibles de arbitraje dentro de un marco adecuado de protección.

El segundo capítulo aborda de forma histórica la evolución de estos mecanismos en el país, como un marco general respecto a la forma de solucionar los conflictos tributarios. Al respecto, se refiere también a los instrumentos utilizados en materia tributaria, considerando figuras como el convenio tributario, el sistema de estimación objetiva global y la consulta de valoración previa de precios de transferencia.

Adicionalmente, para explorar la aplicación práctica del arbitraje en materia tributaria, se revisan las únicas experiencias comparadas existentes: Portugal, y Venezuela. Este estudio permite identificar buenas prácticas susceptibles de adopción o adaptación al contexto ecuatoriano, considerando su estructura legal, económica y social.

Finalmente, con base en el marco teórico, histórico y comparativo desarrollado, se examina la reciente implementación de la mediación tributaria en Ecuador, evaluando su normativa vigente, su alcance práctico y sus potenciales limitaciones. Este enfoque permite identificar formas adecuadas de utilizar estas herramientas sin perjudicar los intereses públicos, ni los derechos de los contribuyentes o sus actividades económicas, que constituyen la base tanto de la economía como de la recaudación fiscal. El estudio permite determinar las perspectivas actuales respecto al desarrollo normativo, así como identificar falencias en los cuerpos legales vigentes, lo que facilita su corrección oportuna antes de avanzar en desarrollos normativos cuyas bases podrían no estar suficientemente definidas.

Como conclusión, se presentan recomendaciones orientadas a fortalecer la confianza institucional y social en estos mecanismos alternativos, destacando su potencial no solo para mejorar la eficiencia en la administración de justicia tributaria, sino también para aumentar la transparencia, la equidad fiscal y la percepción ciudadana positiva sobre el sistema tributario.

El presente trabajo constituye un estudio de carácter jurídico-dogmático, orientado a analizar la viabilidad de los métodos alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario en el Ecuador, con énfasis en la mediación y el arbitraje. Se adopta una metodología cualitativa, basada en la interpretación sistemática de normas jurídicas, la doctrina especializada y la jurisprudencia relevante. De igual manera, se ha incorporado un análisis cuantitativo limitado al examen de los casos registrados y las estadísticas oficiales disponibles sobre la aplicación de la mediación en materia tributaria en el Ecuador.

Las fuentes utilizadas comprenden principalmente normativa nacional, internacional, doctrina especializada, así como la jurisprudencia y resoluciones administrativas pertinentes. Los criterios de selección de estas fuentes se basaron en su relevancia para responder a la pregunta de investigación, priorizando textos normativos vigentes, doctrina reconocida en el ámbito académico y profesional, así como jurisprudencia con incidencia directa en el desarrollo de la mediación y el arbitraje en el

ámbito tributario. Las fuentes comparadas se han elegido debido a que son las únicas que han desarrollado el arbitraje tributario de manera interna.

El estudio reconoce como límite que no se pretende agotar todas las discusiones doctrinarias en torno a la mediación y al arbitraje, sino únicamente aquellas vinculadas a su aplicabilidad en materia tributaria interna, con especial énfasis en el caso ecuatoriano.

Capítulo primero

Lo tributario como transigible

Uno de los requisitos tradicionales para la aplicación de los MASC en cualquier controversia radica en que dicha controversia debe versar sobre una materia transigible. Este capítulo examina la definición de transigibilidad en el contexto específico de la materia tributaria, explorando su relación con el orden público y, por consiguiente, aproximándose a este concepto para abordar la naturaleza intrínsecamente pública de los asuntos tributarios y lo que esta busca proteger. Tras una revisión conceptual sobre la transigibilidad en el ámbito fiscal —y en particular de los elementos que pueden ser transigibles—, se evalúa cómo se relaciona esta transigibilidad con el uso de los diferentes métodos alternativos de solución de conflictos. Finalmente, se aborda la cuestión de la arbitrabilidad en el contexto de la transigibilidad, delimitando los márgenes y posibilidades en materia tributaria.

1. La transigibilidad como requisito de los MASC

La transigibilidad constituye el presupuesto básico de procedencia de los métodos alternativos de solución de conflictos (MASC). Antes de analizar su alcance en materia tributaria, es necesario delimitar su significado general y los límites que impone el orden público en el derecho común. Este apartado examina cómo la legislación ecuatoriana concibe la transigibilidad como requisito habilitante para la mediación y el arbitraje, y cómo esa condición se ve restringida cuando están en juego intereses públicos o derechos irrenunciables.

Diversas legislaciones, incluida la ecuatoriana, aluden explícitamente al concepto de transigibilidad para establecer la procedencia del uso de ciertos MASC. La Ley de Arbitraje y Mediación (LAM) señala claramente que la mediación y el arbitraje solo pueden ser acordados por personas con capacidad para transigir y sobre materias que sean efectivamente transigibles.¹ Este enfoque es similar en el derecho comparado, como en las legislaciones argentina, venezolana e italiana.²

¹ Ecuador, *Ley de Arbitraje y Mediación*, Registro Oficial 145, 4 de septiembre de 1997, arts. 1, 4 y 43-4.

² Argentina, *Código Procesal Civil y Comercial*, Ley n.º 17.454, Texto Ordenado aprobado por Decreto N° 1042/1981, Boletín Oficial, Segunda Sección, 27 de agosto de 1981, art. 737; Argentina, *Ley N.º 26.589 – Mediación y Conciliación*, Boletín Oficial, 6 de mayo de 2010, arts. 4 y 5

En términos generales, no son transigibles aquellas materias que comprometen directamente el interés público, pues este actúa como un límite ineludible a la actuación de los particulares. Así, quedan excluidos asuntos como la seguridad interna o externa del Estado, las potestades normativas, sancionadoras o relacionadas con la administración del sistema electoral, y las cuestiones relativas a bienes de dominio público. A estas se suman otras que, aunque parezcan propias del ámbito privado, impactan directamente en el orden público y afectan intereses colectivos, como las causas penales de acción pública, los asuntos vinculados al estado civil o la capacidad jurídica de las personas, y las acciones destinadas a declarar la nulidad absoluta.

Asimismo, son indisponibles y por ende no transigibles los derechos que han sido calificados como irrenunciables, tales como ciertos derechos laborales fundamentales (remuneración, jubilación, entre otros) o los derechos de los niños, niñas y adolescentes. Esta limitación busca evitar abusos o situaciones de explotación, asegurando condiciones mínimas que permitan mantener el equilibrio en relaciones inherentemente asimétricas y salvaguardar a grupos vulnerables.

En consecuencia, la transigibilidad de una materia puede depender tanto de su naturaleza (pública o privada) como de la disponibilidad de los derechos o las obligaciones involucrados, aspecto que cada legislación regula de manera distinta. En el caso ecuatoriano, esta definición se encuentra tradicionalmente en el Código Civil, en el título XXXVIII del libro cuarto, relativo a la transacción. Dicho cuerpo normativo dispone que no puede transigirse sobre objetos cuya disposición no se tenga, sobre la acción penal que nace de un delito, sobre el estado civil de las personas, sobre alimentos futuros sin aprobación judicial, ni sobre derechos ajenos o inexistentes. En concordancia con esta lógica, el Código de la Niñez y Adolescencia prevé que la transacción no proceda respecto a los derechos irrenunciables de la niñez y adolescencia,³ mientras que la Constitución reconoce como indisponibles determinados derechos laborales.⁴

Estas reglas generales permiten entender que la transigibilidad, aun cuando es un presupuesto formal para la aplicación de los MASC, encuentra límites materiales cuando

<https://natlex.ilo.org/dyn/natlex2/natlex2/files/download/83741/ARG83741.pdf>; Venezuela, *Ley de Arbitraje Comercial*, Gaceta Oficial n.º 36.430, 7 de abril de 1998, art. 3; Italia, *Codice di Procedura Civile*, Regio Decreto 28 octubre 1940, N.º 1443, *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, Serie Generale n.º 253, de 28 de octubre de 1940, art. 806, https://www.gazzettaufficiale.it/dettaglio/codici/proceduraCivile/50_1_2.

³ Ecuador, *Código de la Niñez y Adolescencia*, Registro Oficial 737, Suplemento, 3 de enero 2003, art. 294.

⁴ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 326.

interviene el interés público. En el ámbito tributario, esta limitación adquiere una relevancia particular, pues los derechos y obligaciones en juego pertenecen al orden público.

Hasta antes de las reformas introducidas al Código Tributario en noviembre de 2021, que incorporaron la transacción como una forma de extinguir las obligaciones tributarias,⁵ la materia tributaria también se consideraba intransigible. La discusión sobre su transigibilidad se sustentaba principalmente en dos características: (i) su naturaleza de orden público, y, (ii) la indisponibilidad de la obligación tributaria.

Pese a la intransigibilidad histórica, algunos sistemas han buscado compatibilizar la legalidad y la naturaleza de orden público con mecanismos convencionales de terminación de controversias.⁶ Este giro comparado evidencia una tendencia a reconocer la transacción tributaria no como una renuncia del Estado a su potestad recaudatoria, sino como un instrumento de gestión eficiente del crédito fiscal.

Sin embargo, parte de la doctrina tradicional sostuvo que la terminación convencional de los procedimientos tributarios resultaba incompatible con el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, derivado del principio constitucional de reserva de ley.⁷ Esta posición explica la resistencia histórica a admitir acuerdos en materia tributaria, al considerar que todo convenio que altere los elementos esenciales del tributo implicaría una violación a la legalidad.

En el plano doctrinal, algunos autores ecuatorianos han advertido que el orden público y los principios de legalidad e indisponibilidad de las obligaciones tributarias constituyen un obstáculo para la aplicación de los métodos alternativos de solución de conflictos en esta materia. Según estos autores, la tensión entre tales principios y los mecanismos alternativos depende de varios factores: la etapa procesal en la que se los

⁵ Reformas efectuadas a través de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, (en adelante, LODES) publicada en el Registro Oficial 587, Tercer Suplemento, 29 de noviembre de 2021. La LODES fue presentada a la Asamblea Nacional por el presidente Guillermo Lasso como un proyecto económico urgente, sin embargo, el legislativo no logró constituir una mayoría ni para aprobarla ni para archivarla, por lo que después de fenecido el plazo legal de treinta días, fue publicada y entró en vigencia por el ministerio de la ley, sin ninguna modificación por parte del legislativo.

⁶ A nivel comparado existen diversas experiencias relevantes, como la *denuncia espontánea* en Brasil, el *acertamento con adesione* en Italia, o el *closing agreement* en Estados Unidos. José Vicente Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional”, *Foro revista de Derecho* 3 n.º 3, (2004): 6-10.

⁷ Martín Queralt, “Pactos sí...según derecho”, *Tribuna Fiscal*, n.º 72 (1996): 4, citado en César García Novoa, “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español”, *Revista Técnica Tributaria* 4, n.º 59 (2021): 79.

pretenda aplicar, la existencia o no de una transacción (en el caso del arbitraje) y la naturaleza de la materia objeto de dicha transacción.⁸

En relación con el arbitraje, Flor y Peñafiel sostienen que su implementación exige superar los paradigmas que afirman que el principio de legalidad, la reserva de ley, la indisponibilidad de la obligación tributaria y su vinculación con el principio de actividad reglada, así como su carácter irrenunciable por ser de orden público, impiden su aplicación en materia tributaria.⁹ Troya, por otro lado, considera que, en ausencia de una disposición constitucional que consagre expresamente el principio de indisponibilidad de la materia, la transacción puede ser prevista por ley y aplicarse de manera análoga a la remisión tributaria.¹⁰

En suma, la transigibilidad constituye una condición general de admisibilidad de los métodos alternativos de solución de conflictos, fundada en la disponibilidad de los derechos u obligaciones involucrados. En materia tributaria, dicha condición se ve tensionada por el carácter de orden público del sistema fiscal y por la indisponibilidad del crédito tributario, lo que justifica el análisis de ambos conceptos en los apartados siguientes para determinar el alcance real de los MASC en esta materia.

2. El orden público

El concepto de orden público es un pilar de la teoría del Derecho, en cuanto funciona como un límite destinado a la protección de los intereses fundamentales de la sociedad y de sus integrantes. En esencia, opera como una frontera jurídica que condiciona la autonomía de la voluntad tanto en la actuación del Estado como en las relaciones entre particulares, manifestándose en la imperatividad de ciertas normas, la irrenunciabilidad de determinados derechos y la nulidad de los actos que lo contravengan.¹¹

A pesar de su relevancia, es un concepto jurídicamente indeterminado y de difícil delimitación. Aunque aparece recogido en textos constitucionales¹² y en diversos cuerpos

⁸ Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos”, 15.

⁹ Mario Alejandro Flor y Juan Carlos Peñafiel, “El arbitraje tributario interno”, *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 4 (2013): 124.

¹⁰ Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos”, 12.

¹¹ Horacio H. de La Fuente, *Orden Público* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 23.

¹² En Ecuador, en el texto constitucional se hace referencia a dos acepciones: primero, al “mantenimiento del orden público” como función privativa del Estado al describir las responsabilidades de la Policía Nacional y las competencias exclusivas del Estado (arts. 158, 163 y 261), y, por otro lado, al señalar que “las actividades financieras son un servicio de orden público y sólo podrán ejercerse previa autorización estatal y de conformidad con la ley” (art. 308). El primer concepto se refiere, en sentido amplio, a la situación y estado de legalidad normal en que las autoridades ejercen sus atribuciones propias y los

legales (como los códigos civiles y penales),¹³ rara vez cuenta con una definición normativa precisa. La doctrina coincide en destacar esa complejidad, Savigny identificó su estudio como uno de los más difíciles de la teoría del Derecho;¹⁴ Hans Lewald lo describió como una noción incierta, fluida y escurridiza;¹⁵ William Park lo denominó “concepto camaleónico”;¹⁶ Lariccia lo calificó como “una de las nociones más atormentadoras de la dogmática jurídica”;¹⁷ y Fernando Jiménez subrayó que sus contornos dependen del contexto histórico y de la jurisdicción analizada.¹⁸

Frente a esta dificultad, este trabajo no pretende ofrecer una definición exhaustiva, sino desarrollar una aproximación funcional que precise los ámbitos en los que el orden público actúa como restricción a la utilización de métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria. Lo relevante, más allá de la definición, es comprender qué bienes jurídicos protege el orden público y cómo podría verse comprometida su salvaguarda con la aplicación de los MASC. El análisis se desarrollará desde dos perspectivas: teoría general del Estado y derecho privado.

Desde la teoría general del Estado, el orden público se sistematiza con el Estado moderno, concebido como la entelequia que garantiza el orden de la sociedad a través del régimen jurídico. En esa función teleológica, la primacía del interés común habilita, en

ciudadanos las respetan y obedecen; mientras que el segundo alude al concepto de orden público que hemos descrito en este acápite: el conjunto de principios fundamentales que deben respetarse en garantía del interés común. Ecuador, *Constitución de la República*, arts. 158, 163, 261 y 308.

¹³ El Código Civil español se refiere al orden público en los artículos: 1.3 (La costumbre solo rige si no es contraria al *orden público*), 6.2 (La renuncia a los derechos reconocidos en la ley sólo son válidas sino contrarían el *orden público*), 12.3 y 16 (La ley extranjera no es aplicable si es contraria al *orden público*), 21 (La nacionalidad puede ser negada por motivos razonados de *orden público*), 594 (las servidumbres no se pueden establecer si contravienen el *orden público*) y 1255 (el objeto del contrato no puede ser contrario al *orden público*). España, *Código Civil*, aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889, *Gaceta de Madrid* n.º 206, 25 de julio de 1889 (actualmente incorporado en BOE-A-1889-4763). Similares disposiciones encontramos en el resto de códigos civiles de Iberoamérica desarrollados principalmente a partir del Código de Bello, de Europa y el resto del mundo.

¹⁴ Friedrich Carl von Savigny, *System des Heutigen Römischen Rechts*, t. 8 (Berlín: s. e., 1849), 32; y Giuseppe Sperduti, “Les lois d’application nécessaire en tant que lois d’ordre public”, *Revue critique de droit international privé* (1977): 261, citados en Marta Gonzalo Quiroga, *Las normas imperativas y el orden público en el arbitraje privado internacional* (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2001): 44.

¹⁵ “Il n’y a pas, en droit international privé, de notion plus incertaine, plus fluide, plus insaisissable que la notion de l’ordre public”, Hans Lewald, “Règles générales du conflit de lois”, en *Recueil des cours*, t. 29, vol. IV (Paris: Académie de droit international, 1929), 566, citado en Gonzalo Quiroga, *Las normas imperativas y el orden público*: 43.

¹⁶ William W. Park, “Por que os tribunais revisam decisões arbitrais”, *Revista de Arbitragem e Mediação*, (2004): 174, citado en Roque J. Caivano, “Arbitrabilidad y Orden Público”, *Foro Jurídico*, n.º 12, (2013): 66.

¹⁷ Citado en Ángel Acedo Penco, “El orden público actual como límite a la autonomía de la voluntad en la doctrina y la jurisprudencia”, *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, n.º 14 (1996): 325.

¹⁸ Fernando Jiménez Larrain, “La noción de orden público en la Constitución Política”, *Revista de Derecho Público*, n.º 63 (2001): 105, citado en Caivano, “Arbitrabilidad y Orden Público”, 66.

supuestos estrictos, la limitación de libertades individuales. La teoría contractualista desarrollada por Hobbes, Locke y Rousseau plantea que el Estado y sus leyes surgen como mecanismos destinados a preservar la paz, garantizar la seguridad y proteger las libertades, aunque cada autor conciba de forma distinta la relación entre orden público y libertad.¹⁹ En este marco, el orden público se concibe como condición para el ejercicio de las libertades, de ahí que los instrumentos internacionales de derechos humanos reconozcan su invocación como causa legítima, y excepcional, de restricción de derechos.²⁰

Desde el derecho privado, sus raíces se remontan al derecho romano, la máxima de Digesto *ius publicum privatorum pactis mutari non potest* ya recogía que el orden público no puede ser alterado por el pacto de particulares.²¹ Esta idea se incorporó en el Código Civil de Napoleón de 1804, fue replicada en el de Andrés Bello, y pasó al ecuatoriano de 1857, donde permanece vigente.²² Según el Código Civil ecuatoriano, los derechos otorgados por las leyes pueden renunciarse, siempre que lo sean en beneficio del propio titular y no esté prohibida su renuncia.²³ Cuando un derecho responde al interés público y queda comprendido en el ámbito del orden público, su disposición está vedada: se trata de normas imperativas que los particulares no pueden alterar ni derogar.²⁴

Sobre esta base, Caivano distingue entre orden público de dirección, que sostiene el funcionamiento general del sistema económico-social, y orden público de protección,

¹⁹ Hobbes en el Leviatán señala que el orden público sólo se garantiza a través de un soberano absoluto, de modo que la libertad individual se reduce a lo que no está prohibido por la ley. Locke, por su parte, entiende al orden público como un mecanismo destinado a proteger los derechos naturales, por lo que la libertad individual se preserva y sólo se limita en lo estrictamente necesario para asegurar esos derechos, Rousseau, por su parte equipara al orden público con la voluntad general, los individuos renuncian a su libertad natural para someterse a la libertad civil, entendida como obediencia a las leyes y al orden público que ellos mismos, como pueblo soberano contribuyeron a crear. Véase Jean-Jacques Rousseau, *El contrato social*, ed. María José Villaverde Rico (Madrid: Ediciones Akal, 2017), 59.

²⁰ Por ejemplo, la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

²¹ *Ius publicum* debe ser entendido no sólo como Derecho público sino como las normas jurídicas que son esenciales para el pueblo romano y que son del “orden público” romano. Hans Ankum, “La noción de *ius publicum* en Derecho romano”, *Anuario de historia del derecho español*, n.º 53 (1983): 535.

²² El Código Civil ecuatoriano se refiere al orden público en los artículos 567 (Las corporaciones privadas no pueden realizar actividades en contra del *orden público*), 1477 (Si el objeto de la obligación es contrario al *orden público* es moralmente imposible), 1483 (Existe causa ilícita si es contraria al *orden público*) y 1491 (Es moralmente imposible la condición de una obligación contraria al *orden público*).

²³ Ecuador, *Código Civil*, Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005, art. 11.

²⁴ Karl-Heinz Bockstiegel, “The Problems Facing Arbitration in the European Union”, *Arbitration: The International Journal of Arbitration, Mediation and Dispute Management* 61, n.º 3 (1995): 193.

orientado a salvaguardar a grupos vulnerables frente a posibles abusos;²⁵ mientras que Acedo Penco lo concibe como el “conjunto de principios y valores fundamentales de la comunidad tendientes a conseguir el bien común de la sociedad”.²⁶ En consecuencia, el orden público puede entenderse como un concepto jurídico relativamente indeterminado que agrupa principios fundamentales del ordenamiento jurídico en función del interés común y opera como condición necesaria para la vida en comunidad.

Por su relevancia, el Estado lo tutela a través de sus órganos, como medio para resguardar bienes jurídicos y valores fundamentales. De ahí que las materias o asuntos calificados como de *orden público* suelen ser de competencia exclusiva de entidades públicas, y se ejerzan conforme a potestades taxativamente previstas, con restricciones a la autonomía de las partes.

En esta línea, entendiendo que lo que este busca es proteger bienes jurídicos y valores fundamentales para la sociedad, su incidencia en la transigibilidad de determinadas materias o derechos exige identificar dos elementos: (i) el bien jurídico protegido en cada caso y (ii) la afectación que dicho bien puede sufrir con el comportamiento, la acción o el derecho objeto de restricción.²⁷ Si se constata tal afectación, la materia o el derecho correspondiente quedará fuera del ámbito de disponibilidad, al comprometerse un interés colectivo que trasciende la voluntad de las partes. En definitiva, la transigibilidad dependerá de si la controversia afecta bienes jurídicos de interés común. Más que definir de manera exhaustiva el concepto de orden público, lo que importa para este estudio es identificar los bienes que tutela y valorar cómo podrían verse comprometidos por la aplicación de MASC en materia tributaria. Esa será la tarea del siguiente acápite.

3. La naturaleza de orden público de la materia tributaria

En materia tributaria, para determinar el alcance de la limitación que impone el orden público, es necesario identificar: (i) el bien jurídico protegido por dicho principio, y (ii) la afectación potencial a ese bien jurídico si esta materia fuera transigible.

²⁵ Orden público de protección incluiría las normas de interés social para la protección de los grupos de atención vulnerables y de atención prioritaria, como niños, adolescentes, personas con discapacidad, o de interés social como trabajadores o consumidores. Caivano, “Arbitrabilidad y Orden Público”, 66.

²⁶ Acedo Penco, “El orden público actual como límite a la autonomía de la voluntad”, 329.

²⁷ Caivano, “Arbitrabilidad y Orden Público”, 67.

El sistema tributario, entendido como el conjunto racional y armónico de tributos, los principios, normas y procedimientos que los regulan, vigentes en un país y con un fin específico,²⁸ es instrumento esencial para la consecución de los fines que el Estado se fija constitucionalmente a través del modelo económico. En el caso ecuatoriano, dicho sistema orienta la política económica, y persigue, entre otros objetivos, la redistribución de la renta, la generación de empleo, la promoción de la inversión y el desarrollo nacional. La recaudación no es un objetivo autónomo, sino un medio indispensable para hacer posible la realización de los demás fines estatales y el cumplimiento de las funciones sociales del Estado.

En esta línea, el objetivo inicial del régimen tributario es de carácter fiscal, es decir, garantizar la recaudación de recursos públicos. Inicial, pues este permite la consecución del resto de fines de política fiscal previstos en la Constitución y el Código Tributario: financiar servicios, inversión y bienes públicos, redistribuir el ingreso, generar incentivos para la inversión. Constituye la posibilidad de implementar políticas económicas orientadas a la estabilidad, al progreso social y a una distribución más equitativa de la renta nacional.

De ello se desprende el principio de suficiencia recaudatoria: los tributos deben ser capaces de cubrir las necesidades financieras del Estado para posibilitar sus objetivos prioritarios. Consagrado en la Constitución de 2008, e inspirado en la noción de equilibrio presupuestario formulada por Adam Smith,²⁹ el principio garantiza que el Estado reciba más de lo que necesita, ni gaste más de lo que recibe.

Como advirtió Sáinz de Bujanda, el presupuesto estatal y su sujeción a la ley son decisivos: una concepción puramente económica del tributo, ajena al control jurídico, puede derivar en un despliegue incompatible con la propiedad y otros derechos; por ello, la legalidad presupuestaria y tributaria garantiza que la recaudación cumpla con eficacia la misión asignada en la economía del país.³⁰

La Corte Constitucional ha precisado que quien diseñe la política pública debe considerar las cargas fiscales que debe atender el Estado, a efectos de diseñar un sistema

²⁸ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7.^a ed. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 513–5.

²⁹ El gasto público constituye una carga para el ciudadano que debe ser restringida, por lo que los tributos deben mantener estricta correspondencia con el gasto público. Boris Barrera Crespo et al., *Principios de derecho tributario: Sistema de distribución en la fuente de la riqueza* (Cuenca, EC: Casa Editora, 2023), 92.

³⁰ Fernando Sáinz de Bujanda, “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, *Revista de Administración Pública* 6 (1951): 199–200.

tributario que las financie.³¹ En la misma línea, en la doctrina, Vallejo sostiene que este principio vincula el sistema tributario con el presupuesto estatal y la ejecución del gasto público, de forma que se garantice el cumplimiento de los objetivos esenciales del Estado.³² En el marco del modelo de Estado ecuatoriano, estos objetivos deben entenderse no solo desde la óptica fiscal, sino también desde objetivos extrafiscales, como la redistribución de la riqueza, la inversión social y, en última instancia, la promoción del bienestar ciudadano.³³

En consecuencia, la recaudación es el presupuesto que hace viables la redistribución y los demás fines constitucionales; sin ella, el Estado no podría realizar el interés público que justifica su existencia. De ahí que la suficiencia recaudatoria se configure no solo como un principio fiscal, sino como una condición de efectividad de todos los derechos sociales que dependen del gasto público.

El bien jurídico tutelado por el orden público tributario es, por tanto, el sustento económico del presupuesto del Estado y de los gobiernos seccionales, necesario para objetivos fiscales y extrafiscales en garantía del bienestar colectivo. Por eso, la afectación de este bien jurídico desestabiliza las finanzas públicas y compromete la ejecución de políticas esenciales, con efectos estructurales en el desarrollo económico y social. En definitiva, los tributos hacen posible la satisfacción de necesidades colectivas como la educación, la salud, la seguridad, la justicia y la infraestructura. La suficiencia recaudatoria opera como condición del presupuesto y, por tanto, de los derechos prestacionales; por eso su afectación no es un interés fiscal ‘del fisco’, sino un interés público.

Esta trascendencia ha sido reconocida por la Corte Constitucional, en la sentencia n.º 009-12-SIN-CC,³⁴ se afirma que las disposiciones del Código Tributario son

³¹ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio n.º 110-21-IN/22 y acumulados*, 22 de octubre de 2022, párr. 256.

³² Sandro Vallejo, “Sistema tributario y constitución en el Ecuador”, *Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario* (2009): 11.

³³ Barrera Crespo et al., *Principios de derecho tributario*, 98.

³⁴ En esta sentencia, la Corte, de forma equivocada, se negó a expulsar del ordenamiento jurídico una disposición que facultaba a los funcionarios ejecutores de la administración tributaria a dictar medidas de prohibición de salida del país dentro de un procedimiento coactivo, restringiendo así el derecho a la libre movilidad sin orden de juez competente. La Corte justificó su decisión en la necesidad del Estado de cobrar de manera eficiente los tributos para garantizar la suficiencia recaudatoria y, con ello, la vigencia de los principios de la tributación. Si bien esta motivación revela la importancia atribuida al principio de suficiencia recaudatoria, la decisión resulta cuestionable en el fondo, pues supedita un derecho fundamental al objetivo recaudatorio, desconociendo el principio de proporcionalidad y la reserva judicial en materia de restricciones a la libertad personal. No obstante, este caso es útil para ilustrar cómo la jurisprudencia constitucional ha desarrollado una interpretación expansiva de la suficiencia recaudatoria como expresión del orden público en materia tributaria.

fundamentales para cumplir con los fines fiscales del Estado, pues “son el sustento económico presupuestario del Estado y de los Gobiernos Seccionales”,³⁵ y, en la sentencia n.º 110-21-IN/22, una conformación posterior del mismo tribunal, reiteró que el principio de suficiencia recaudatoria obliga a quienes diseñan el sistema tributario a considerar las cargas fiscales que debe afrontar el Estado.³⁶

La afectación de este bien jurídico desestabiliza las finanzas públicas y compromete la ejecución de políticas esenciales, con efectos estructurales en el desarrollo económico y social. Por ello, su tutela adquiere carácter prioritario.

Además de proteger la recaudación, el orden público en materia tributaria garantiza la vigencia de principios como la generalidad, igualdad y legalidad. A diferencia de la finalidad recaudatoria, que constituye un elemento específico e indisoluble del sistema tributario, estos principios, enraizados en el ordenamiento jurídico en su conjunto, funcionan como salvaguarda frente a la actuación estatal. Su función primordial es proteger al contribuyente, al exigir que la potestad tributaria se ejerza bajo límites que impidan arbitrariedades y aseguren la igualdad de todos los ciudadanos frente a las cargas públicas, de modo que respetarlos equivale a respetar el ordenamiento en general.

El principio de generalidad (Constitución, art. 300) exige que todas las personas en las condiciones previstas por la ley participen en el financiamiento del gasto público, sin exclusiones arbitrarias. Vinculado a la igualdad, impone que los tributos se apliquen con criterios objetivos y que las diferencias o beneficios respondan a razones de equidad, política fiscal o fines extrafiscales legítimos, no a privilegios, en palabras de José Vicente Troya, “por la generalidad, todos están obligados a contribuir”.³⁷ El principio, estrechamente vinculado al derecho constitucional de igualdad, busca que los tributos se apliquen de igual manera para todos, y que las diferenciaciones o excepciones se encuentren justificadas.

La Corte Constitucional colombiana ha sostenido que, salvo quienes carecen de capacidad contributiva, todos están sujetos al deber de aportar según su poder económico y en los términos de la ley, proscribiendo el privilegio legal o aplicativo en nombre de la justicia y la equidad.³⁸

³⁵ Ecuador Corte Constitucional para el período de Transición, “Sentencia”, en *Juicio n.º 009-12-SIN-CC*, 17 de abril de 2012, 7.

³⁶ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio n.º 110-21-IN/22 y acumulados en 110*, párr. 256.

³⁷ José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa* (Montevideo: Fundación Cultura Universitaria, 1999):100.

³⁸ Colombia Corte Constitucional, “Sentencia n.º C-183/98”, en *Juicio D-1801*, 6 de mayo de 1998.

De igual forma, la Corte Constitucional del Ecuador, ha señalado que este principio está relacionado con el principio de equidad y dispone que el tributo se “[imponga] a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y se encuentren bajo las mismas circunstancias de hecho, para que exista un equilibrio frente a las cargas públicas”.³⁹ Por otro lado, con respecto al derecho de igualdad que tiene estrecha relación con este principio, la Corte ha determinado que se debe garantizar que todos los sujetos que se encuentren en la misma situación reciban un trato idéntico y el trato diferenciado se garantice cuando los sujetos tengan condiciones diferentes para equiparar el goce y ejercicio de sus derechos.⁴⁰ Esto implica que el trato diferenciado, no puede realizarse sin una justificación constitucional que exija dicha diferenciación para generar una situación de equidad o justicia fiscal, y no para generar desequilibrios en situaciones entre iguales.⁴¹

Así, mientras la generalidad asegura que todos quienes tienen capacidad contributiva aporten, la igualdad exige que lo hagan en condiciones equitativas y objetivas, evitando privilegios o discriminaciones. En suma, el orden público garantiza que las normas tributarias se apliquen a todos por igual, sin diferenciaciones carentes de justificación válida.

El principio de legalidad nace históricamente en la Carta Magna inglesa de 1215 como protección al ciudadano de la arbitrariedad del soberano, y exige que los tributos nazcan de la asamblea de los representantes ciudadanos para que tengan validez, lo cual también se ha materializado en el principio *nullum tributum sine lege*. Al respecto, Sáinz de Bujanda subraya que, además de defender al individuo, la legalidad sirve a la utilidad y justicia del sistema tributario al encauzar la Administración conforme a Derecho y con criterios de equidad.⁴²

Al respecto, la Corte Constitucional del Ecuador ha destacado que la ley que crea el tributo debe contener sus elementos esenciales (hecho generador, sujetos, beneficios, sanciones, impugnaciones), como garantía de certeza, seguridad jurídica y protección ante la arbitrariedad.⁴³

³⁹ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia n.º 61-09-IN/19”, en *Juicio n.º 61-09-IN/19 (amnistía tributaria 2008)*, 21 de mayo de 2019, párr. 31.

⁴⁰ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia 28-15-IN/21”, en *Juicio n.º 28-15-IN/21*, 24 de noviembre de 2021. párr. 141.

⁴¹ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia n.º 110-21-IN/22 y acumulados en 110”, en *Juicio n.º 110-21-IN/22 y acumulados en 110*, párr. 247-254.

⁴² Fernando Sáinz de Bujanda, “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, 203.

⁴³ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia n.º 007-16-SIN-CC”, en *Juicio No.0029-13-IN*, 21 de enero de 2016, 13.

Este principio es una garantía esencial del derecho tributario, busca proteger el derecho de la propiedad del contribuyente y limitar las invasiones del poder público en el patrimonio de los particulares. Sin el respeto a este principio, la actuación de la administración es arbitraria. Su proyección específica sobre la indisponibilidad del crédito tributario y el papel de la habilitación legal con respecto a la transigibilidad, se desarrollará en el próximo acápite.

Ahora bien, si la materia tributaria se transigiera sin un marco regulatorio adecuado, podrían presentarse afectaciones graves a los bienes protegidos: (i) a la recaudación, mediante acuerdos que disminuyan los ingresos fiscales en detrimento del presupuesto público; (ii) a la igualdad, por soluciones particulares que otorguen un trato más favorable a ciertos contribuyentes; y (iii) a la legalidad, con la aplicación de tributos que no hayan sido debidamente creados por ley o con la inaplicación de normas vigentes en sede consensual. Tales escenarios comprometerían la confianza en el sistema tributario y la propia legitimidad del Estado, lo que explica la necesidad de que esta materia sea considerada de orden público.

Con todo, el reconocimiento de estos riesgos no convierte al orden público en una barrera insuperable para los MASC. Su respeto es la condición habilitante para su uso: se trata de asegurar que los acuerdos no afecten la recaudación, respeten la igualdad entre contribuyentes y observen estrictamente la legalidad. Corresponde al legislador fijar el marco normativo que proteja estos bienes y, de esta manera, salvaguarde la recaudación y garantice los principios de generalidad e igualdad. Como ha señalado Rosembuj, los procedimientos consensuados pueden reducir incertidumbre y litigiosidad, facilitando la obtención de los ingresos previstos cuando se encuadran en la legalidad.⁴⁴

En suma, para superar la oponibilidad del orden público, la transigibilidad de controversias tributarias requiere un test funcional: (i) que el acuerdo no comprometa la suficiencia recaudatoria, (ii) que respete el principio de generalidad, evitando tratamientos singulares no replicables, y, (iii) que observe estrictamente la legalidad, es decir que los MASC aplican e interpretan, no crean ni derogan tributos. Bajo estas condiciones, el orden público no opera como barrera absoluta, sino como condición habilitante para un uso responsable de los MASC en materia tributaria.

⁴⁴ Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos”, 13.

4. La naturaleza indisponible y por lo tanto intransigible de la obligación tributaria

La indisponibilidad de la materia tributaria está estrechamente vinculada con el principio de legalidad y el de reserva de ley, que rigen tanto el ejercicio de la potestad tributaria, el nacimiento de la obligación tributaria y el ejercicio de las facultades correspondientes. García Novoa, precisa que esta indisponibilidad vincula de manera exclusiva a la Administración, ya que se deriva del principio de tipicidad y de seguridad jurídica que inspiran a los principios de legalidad y reserva de ley, en garantía del ciudadano.⁴⁵ En este acápite se analiza cada uno de estos puntos para determinar la transigibilidad de ciertos elementos de la materia tributaria.

4.1. La indisponibilidad de la potestad tributaria

La potestad tributaria, entendida como la atribución que tiene el Estado de crear, modificar y suprimir unilateralmente tributos que serán exigidos a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial,⁴⁶ se deriva de la soberanía y del *imperium* del Estado. Esta potestad se ejerce a través de los órganos competentes, el legislativo y, en el ámbito local, los órganos legislativos de los gobiernos autónomos descentralizados respecto de tasas y contribuciones especiales. Tradicionalmente, por su propia naturaleza, este ámbito se considera indisponible.

La creación, modificación o supresión de tributos solo puede efectuarse mediante norma legal, en observancia del principio de reserva de ley, lo cual excluye cualquier posibilidad de disposición o negociación sobre el origen o contenido de esa potestad. Una vez que se han establecido por vía normativa los tributos y su forma de aplicarlos, no cabe omitir su nacimiento ni generar obligaciones fuera de los supuestos previstos en la ley.

En consecuencia, la potestad tributaria tiene carácter absolutamente indisponible: ni la Administración ni los contribuyentes pueden alterar su contenido o condiciones de ejercicio, pues hacerlo supondría una vulneración directa del principio de legalidad.

4.2. La indisponibilidad de las facultades administrativas tributarias

Junto a la potestad de creación, el Estado ejerce la gestión de los tributos a través de facultades administrativas, que comprenden, entre otras, la reglamentaria,

⁴⁵ García Novoa, “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias”, 79.

⁴⁶ Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 186.

determinadora, recaudatoria, resolutive y sancionadora. Todas ellas derivan de la ley y, en consecuencia, deben ejercerse dentro de los límites que esta determine.

De acuerdo con el artículo 226 de la Constitución, las instituciones públicas solo pueden ejercer las competencias y facultades que les han sido expresamente atribuidas por la Constitución y la ley. Esta disposición se recoge en el Código Tributario y en el Código Orgánico Administrativo (COA), que establece el marco jurídico para el ejercicio de la función administrativa por parte de las entidades que integran el sector público. De igual forma, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) reafirma la naturaleza reglada del ejercicio de las facultades tributarias al referirse a aquellas del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), indicando que este organismo debe ejercer sus competencias tributarias aduaneras de manera reglada. En consecuencia, las facultades y la obligación tributaria son indisponibles, en la medida en que la Administración no puede rebasar el ámbito que le ha sido fijado por la ley, asegurando así la seguridad jurídica y la ausencia de arbitrariedad.

En este marco, la administración pública puede actuar:

- i) de forma reglada, cuando la norma determina taxativamente su actuación sin margen de elección; y,
- ii) de forma discrecional, cuando el legislador le ha dejado un espacio de actuación más amplio, en el que puede decidir de una forma u otra, dependiendo de ciertos parámetros o del interés general.

Incluso en este segundo caso, la discrecionalidad debe sujetarse a los límites establecidos en la norma —los elementos reglados de la potestad—, la administración no tiene libertad o autonomía absoluta y está sujeta a control para que al ejercer esta potestad no derive en arbitrariedad. Así lo establece el COA al consagrar el principio de juridicidad, según el cual toda actuación administrativa debe respetar la Constitución y el ordenamiento jurídico, incluidas las decisiones adoptadas en el ejercicio de facultades discrecionales. Rosembuj señala que la actividad administrativa es “esencialmente vinculada”,⁴⁷ pues todos los elementos de la potestad están reglados por la ley, sin margen de valoración de oportunidad.

Según los criterios jurisprudenciales de la Corte Nacional de Justicia y de la Ex Corte Suprema de Justicia la noción de facultad reglada implica el deber de actuar únicamente conforme a las competencias previstas en la normativa, en la forma

⁴⁷ Tulio R. Rosembuj, *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria* (Documento n.º 527 del CIET-OEA, 1983), 41.

establecida y acompañadas de criterios lógicos y sostenibles.⁴⁸ La Sala ha señalado, por ejemplo, que:

6.3.1.1. Al respecto de la facultad determinadora, es menester enfatizar que, por ser reglada, su ejecución por parte del ente gestor del tributo, al que mediante Ley se le ha otorgado esta potestad, debe ser acatada de forma irrestricta, observando cada uno de los lineamientos establecidos en la normativa que la contiene, para garantizar, seguridad jurídica y debido proceso a todos los contribuyentes y evitar arbitrariedad en su ejercicio de determinación de tributos.⁴⁹

En la facultad reglada, una disposición legal establece de forma taxativa el accionar de la administración en la aplicación de la norma, sin margen para interpretación. Esto implica que no pueden existir grados de discrecionalidad en el ejercicio de sus competencias, a menos que estos estén expresamente previstos. En tales casos, la discrecionalidad sigue condicionada a la Ley, es decir, si la ley lo permite el funcionario puede actuar discrecionalmente y solo en esa medida, si no, en ningún caso.

La Sala de lo Contencioso Tributario ha reiterado la improcedencia de aplicar criterios discrecionales a facultades regladas como la determinadora, señalando que cuando la Administración basa su actuación en “supuestos y presunciones” fuera de los parámetros legales, quebranta el carácter reglado de la actividad tributaria, así:

CUARTO – El punto en discusión radica en establecer si en la sentencia de instancia hubo aplicación indebida de lo preceptuado en los artículos 68 y 91 del Código Tributario que dicen relación con el ejercicio de la facultad determinadora y la forma de determinación directa por parte de la administración. Al efecto es preciso señalar que, conforme se deja expuesto en forma clara en los considerandos tercero y cuarto de la sentencia recurrida que la Administración Tributaria al ejercer la facultad determinadora no lo hizo únicamente en base a la declaración propia del sujeto pasivo, su contabilidad o registros o demás información proporcionada por la empresa o la que posea la administración como era su obligación, esto es una determinación directa, sino en base a supuestos y presunciones que quebrantan el ejercicio de una actividad reglada como lo es la tributaria, toda vez que la actividad discrecional es impropia, como lo ha reconocido la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia en varios fallos [...].⁵⁰

El Código Tributario prevé que el ejercicio de ciertas facultades administrativas, en particular, la reglamentaria y la determinadora, constituye una actividad reglada. En

⁴⁸ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Gaceta Judicial*, año CIX-CX serie XVIII, n.º 7, 4 de marzo de 2009, 2562.

⁴⁹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, Resolución n.º 390-2018, Registro Oficial 127, 2 de febrero de 2021.

⁵⁰ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, “Resolución n.º 010-2009”, 23 de agosto de 2011.

cambio, existen ámbitos en los que la norma otorga cierto margen de opción, como la imposición de sanciones por contravenciones, donde opera una facultad discrecional.⁵¹

En esencia, si los funcionarios públicos solo pueden ejercer las facultades expresamente previstas en la ley y dentro de los límites que esta establece, toda posibilidad de cesión o transacción en materia tributaria requiere una habilitación legal específica. De lo contrario, se actuaría fuera del marco de competencia legalmente atribuida.

Sin embargo, la mera existencia de una habilitación legal no basta para conferir a la Administración un poder de disposición general sobre la materia tributaria. Como advierte Salassa Boix, dicha habilitación debe interpretarse de manera restrictiva y funcional, pues no puede traducirse en una delegación legislativa encubierta ni autorizar a la Administración a modificar o disponer de los elementos estructurales del tributo. La reserva de ley conserva su fuerza como límite estructural, de modo que toda habilitación opera únicamente dentro del marco normativo preestablecido y respecto de elementos no esenciales de la obligación tributaria o de aspectos procedimentales y de gestión que la ley reconozca como disponibles.

Por tanto, la habilitación legal constituye un requisito necesario, pero no suficiente: condiciona la posibilidad de transigir, pero no la legitima por sí sola. Su eficacia depende, además, de que el objeto del acuerdo sea materialmente disponible y de que se respeten los principios que conforman el orden público tributario, en particular la legalidad, la igualdad y la suficiencia recaudatoria.⁵²

El verdadero desafío radica en asegurar que, al transigir en materia tributaria, los funcionarios puedan realizar cesiones sin contravenir las normas expresas que limitan el ejercicio de sus competencias. En otras palabras, si la administración está autorizada a transigir respecto de una obligación tributaria, corresponde determinar en qué medida puede apartarse de la aplicación estricta de las normas que rigen su nacimiento, modificación o extinción, sin desbordar la habilitación legal ni afectar la suficiencia recaudatoria.

En consecuencia, la primera cuestión que plantea la indisponibilidad de la materia tributaria es el alcance del ejercicio de las facultades tributarias, es decir, la capacidad de

⁵¹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, arts. 10 y 349.

⁵² Rodolfo Rubén Salassa Boix, “La aplicación de los métodos alternativos para la solución de conflictos tributarios”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, n.º 52 (2020): 313-5.

la administración de actuar fuera del marco legal que se ha previsto para el ejercicio de estas. Existe consenso en que el ejercicio de facultades regladas no puede ser sometido a arbitraje ni a mecanismos de transacción, pues ello implicaría admitir que la aplicación de la ley puede ser objeto de negociación. Como señala Aguilar, “admitir la pretensión de transar sería tanto como dar a las leyes el carácter de negociables”.⁵³

4.3. La indisponibilidad de la obligación tributaria

Del principio de legalidad, nace la *reserva de ley* que exige que todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria estén contenidos en leyes aprobadas por el poder legislativo, en consecuencia, la obligación impositiva de los contribuyentes es inderogable por acuerdo de las partes.⁵⁴ Berliri sostiene que la imposibilidad de este acuerdo, en género, o transacción, en especie, se debe a la naturaleza indisponible de esta obligación.⁵⁵ Aunque puedan existir estipulaciones contractuales con respecto al tributo entre privados, estos acuerdos no pueden modificar la obligación tributaria, el sujeto de la misma, ni obliga a la administración tributaria, disposición usualmente contenida en las legislaciones tributarias, como en el art. 20 del Código Tributario ecuatoriano. La definición legal de los elementos de la obligación garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes, al asegurar que las consecuencias jurídicas se produzcan conforme a las hipótesis legales, sin margen para criterios subjetivos de la administración. En tal sentido, la Administración debe aplicar la norma en sus términos y no puede incorporar criterios discrecionales o subjetivos en su aplicación concreta.⁵⁶

En consecuencia, la indisponibilidad se configura como una garantía del contribuyente frente a la arbitrariedad administrativa. No obstante, la disponibilidad no siempre implica un incumplimiento o una extralimitación de la norma. Moschetti sostiene que la disponibilidad no se opone al principio de legalidad cuando se limita, por ejemplo, a la valoración de hechos o presunciones ante falta de prueba. Troya también reconoce que, aunque los elementos normativos son inderogables, pueden existir acuerdos sobre la

⁵³ Juan Pablo Aguilar Andrade, “Sobre las materias arbitrables en el derecho administrativo”, *Revista ecuatoriana de arbitraje*, n.º 1 (2009): 23, doi:10.18272/rea.i1.3617.

⁵⁴ Roberto Daniel Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 4.ª ed. (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013), 182.

⁵⁵ A. Berliri, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, 2ª ed. (Milano: Giuffrè Editore, 1974), 228, citado en García Novoa, “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias”, 76.

⁵⁶ *Ibíd.*

existencia o valoración de los hechos cuando no exista norma que regule el modo de hacerlo.⁵⁷

En este sentido, Salassa Boix distingue con precisión las fases en que el crédito tributario puede considerarse susceptible de acuerdos. Durante la fase de determinación, cuando la Administración aún analiza la existencia del hecho generador o la cuantificación de la obligación, puede haber márgenes de disponibilidad limitada sobre la valoración de hechos o la aplicación de normas indeterminadas, siempre que ello se realice dentro de la ley y bajo control. Sin embargo, una vez determinado el crédito, este se consolida como un derecho de cobro del Estado y, por tanto, deviene absolutamente indisponible, ya que cualquier alteración posterior implicaría una condonación o renuncia no autorizada por ley.⁵⁸

Esta delimitación refuerza la idea de que la disponibilidad no depende solo de la voluntad de las partes, sino de la fase del procedimiento en que se ejerce la potestad administrativa. La determinación admite cierto grado de valoración compartida; la exigibilidad del crédito, en cambio, exige plena sujeción a la ley y excluye cualquier negociación.⁵⁹

De esta manera, se distingue entre:

- (i) Indisponibilidad absoluta, referida a los elementos esenciales de la obligación tributaria (hecho generador, sujeto pasivo, base imponible y tarifa), que son inderogables; y
- (ii) Indisponibilidad relativa, aplicable a aspectos accesorios (intereses, recargos, modalidades de pago), donde la administración puede actuar con cierto margen, siempre que exista habilitación legal expresa.

Esta diferenciación explica por qué las remisiones se aplican a los intereses o recargos, pero no a la existencia ni a la cuantía de la obligación principal.

Así entendida, la habilitación legal no se erige como un poder de disposición ilimitado, sino como un instrumento funcional de gestión: permite a la Administración actuar en los márgenes que la ley reconoce, sin alterar los elementos esenciales del tributo ni desbordar la reserva de ley. La indisponibilidad, entonces, no es una barrera absoluta, sino un marco de garantía estructural que preserva la legalidad y la suficiencia

⁵⁷ Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos”, 11-2.

⁵⁸ Salassa Boix, “La aplicación de los métodos alternativos”, 313-31.

⁵⁹ *Ibid.*, 320.

recaudatoria, a la vez que abre espacios controlados de consenso en la fase de determinación del crédito.

Conforme al principio de reserva de ley en materia tributaria, todos los elementos de la obligación —hecho generador, sujetos, objeto, base, tarifa y beneficios— deben estar definidos por la norma, sin que su configuración pueda quedar al arbitrio de las partes. Sin embargo, este principio no impide que el legislador prevea mecanismos de consenso respecto de aspectos accidentales o de gestión, siempre que no se alteren los elementos esenciales ni se delegue su definición. Así lo reconoce Salassa Boix, para quien la reserva de ley “mantiene su fuerza como límite estructural incluso frente a habilitaciones legales expresas”, de manera que cualquier acuerdo debe operar “dentro del marco preestablecido por la ley, sin sustituir su contenido normativo”.⁶⁰

En consecuencia, el verdadero desafío no radica en admitir o negar de manera absoluta la transacción tributaria, sino en delimitar los supuestos y condiciones en los que puede ejercerse sin vulnerar el principio de legalidad. Bajo esta lógica, la reserva de ley se convierte no en una barrera infranqueable, sino en el marco estructural que define la disponibilidad relativa de la obligación tributaria.

En esa misma línea, el Código Civil dispone que nadie puede transigir sobre objetos respecto de los cuales carezca de capacidad de disposición.⁶¹ Por tanto, si ni las facultades administrativas ni la obligación tributaria son, en principio, disponibles, no cabe transacción respecto de estos conceptos. Esta posición ha sido respaldada por la doctrina nacional. Vicente Troya, sostiene que, a diferencia de los juicios civiles comunes, en el ámbito tributario no cabe acuerdo entre la administración y el contribuyente, puesto que los tributos deben determinarse, liquidarse y recaudarse conforme a la ley, sin que la voluntad de las partes pueda alterar esta obligación.⁶² Su análisis no se limita a la existencia o no de habilitación legal, sino que subraya la imposibilidad de disponer de una obligación cuyo nacimiento y cuantía están regulados de manera imperativa por la norma.

No obstante, el desarrollo normativo reciente ha tensionado esta interpretación clásica. Con la incorporación de la facultad legal de transigir por parte de la Administración tributaria mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y

⁶⁰ *Ibíd.*, 315.

⁶¹ Ecuador, *Código Civil*, Registro Oficial 1202, Suplemento, 20 de agosto de 1960, art. 2349.

⁶² José Vicente Troya Jaramillo, “El contencioso tributario en el Ecuador”, *Memoria Ieras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario* (La Paz, BO: Superintendencia Tributaria, 2008): 92-3.

Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19 (LODES), surgió la necesidad de evaluar los límites constitucionales de esta potestad, en especial a la luz del principio de suficiencia recaudatoria y de la indisponibilidad de la obligación tributaria.

En su pronunciamiento, la Corte Constitucional, aunque de forma sucinta, abordó la posible afectación que podría generar la transacción respecto de la naturaleza indisponible de la materia tributaria, delimitando los aspectos en los que esta figura resulta jurídicamente admisible. Al examinar la constitucionalidad de las normas que introdujeron la transacción en materia tributaria, la Corte destacó el valor de este mecanismo como una herramienta de prevención y solución de controversias que puede contribuir a una recaudación más eficiente. Afirmó que, en la medida en que la transacción no implique condonación de la obligación tributaria, no se vulnera el principio de suficiencia recaudatoria y, por tanto, no resultaba inconstitucional.⁶³ De esta manera, no desestimó la importancia de la función recaudadora del sistema tributario ni su protección (lo cual según nuestro análisis, es consustancial a la naturaleza de orden público de la obligación tributaria), sino que concluyó que, al no contemplarse la posibilidad de transigir sobre la existencia de la obligación tributaria, esta permanecía intacta. Además, señaló que la mediación debería aplicarse siempre que genere resultados favorables en términos financieros y recaudatorios para el fisco.

No obstante, aunque la Corte reconoció la importancia de la función recaudadora del sistema tributario y de la indisponibilidad de la obligación tributaria, su análisis resultó discutible por su brevedad, al no abordar el verdadero alcance de la normativa impugnada. Es importante destacar que la Corte tampoco podía pronunciarse sobre aspectos que no fueron debidamente desarrollados en los cargos de inconstitucionalidad presentados. Sin embargo, su afirmación de que la norma no permite transigir sobre la existencia de la obligación admite debate, pues en los hechos la normativa sí autoriza acuerdos entre la administración y el contribuyente que pueden incidir en su nacimiento, cuantía, temporalidad o criterios de valoración, lo cual representa una forma indirecta de disposición sobre elementos indisponibles.

Este aspecto merecía una evaluación más profunda, pues lo que inicialmente podría interpretarse como una renuncia a ingresos fiscales, en realidad busca asegurar el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria mediante la obtención de recursos que, de otro modo, serían de difícil recuperación.

⁶³ Ecuador Corte Constitucional, *Sentencia n.º 110-21-IN/22 y acumulados*, párr. 259.

En este sentido, admitir la transacción en materia tributaria no implica relativizar la indisponibilidad de la obligación tributaria, sino someterla a un control funcional. Tal control exige verificar, en cada caso, que el acuerdo: (i) no altere los elementos esenciales de la obligación definidos por ley (hecho generador, sujetos, base, tarifa); (ii) no condone la obligación principal, limitándose únicamente a aspectos accesorios, plazos o mecanismos de pago; y, (iii) contribuya efectivamente a la suficiencia recaudatoria, de modo que la transacción no erosione, sino que refuerce, el cumplimiento de los fines constitucionales del sistema tributario. Bajo estas condiciones, la indisponibilidad no se traduce en una barrera absoluta, sino en un marco que delimita con precisión los contornos en los que los MASC pueden operar legítimamente en materia tributaria.

5. Del sometimiento de la materia tributaria a métodos alternativos de solución de conflictos

Según el profesor José Vicente Troya, el proceso tributario presenta una naturaleza intermedia entre el proceso civil -caracterizado por el principio dispositivo- y el proceso penal -de carácter oficioso e inquisitivo-, debido a que el objeto de la litis en materia tributaria está vinculado al orden público.⁶⁴ Esta naturaliza cuasi-oficiosa del proceso contencioso-tributario se refleja, por ejemplo, en el deber que tienen los jueces tributarios de realizar un control de legalidad de los actos impugnados, más allá de resolver las cuestiones expresamente sometidas a su conocimiento. Esto incluye la posibilidad de ordenar la práctica de pruebas de oficio para esclarecer la realidad objetiva del caso.

Ahora bien, si el diseño del sistema tributario es de orden público, esto no debería implicar *per se* que toda la materia tributaria se encuentra fuera de la esfera de la transigibilidad y por lo tanto no pueda ser transigible o sometida a algún método alternativo de solución de conflictos. En consecuencia, si bien existen elementos que son indiscutiblemente indisponibles en el ámbito tributario, ello no se traduce en una prohibición absoluta de transigir en esta materia, sino únicamente respecto de aquellos aspectos que no admiten disposición por su vinculación directa con el interés público.

Por otro lado, aunque la LAM establece que la transigibilidad es un requisito para que una controversia pueda ser sometida a arbitraje, el hecho de que ciertos aspectos de la materia tributaria sean transigibles no implica automáticamente que puedan ser objeto

⁶⁴ Troya Jaramillo, “El contencioso tributario en el Ecuador”, 91-2.

de arbitraje. La transigibilidad de un elemento tributario no determina por sí sola su arbitrabilidad, ya que esta dependerá también de otros factores como el carácter de la norma, la habilitación legal expresa y la naturaleza del interés comprometido.

5.1. Los elementos transigibles en materia tributaria

Del mismo modo que existen potestades regladas y discrecionales, también encontramos facultades respecto de las cuales no es posible transigir, y otras en las que sí lo es. En el caso de la potestad reglada, nos enfrentamos a una obligación ineludible para el órgano administrativo, dado que la norma le impone una actuación específica. En consecuencia, la administración no puede apartarse de la aplicación de la ley. Por el contrario, en el ejercicio de una potestad discrecional —cuando esta ha sido prevista normativamente— sí puede existir un margen de actuación más amplio, lo que abre la posibilidad de definir un ámbito de transigibilidad.

Dentro del ejercicio de potestades discrecionales, la administración puede adoptar decisiones en función de criterios como la oportunidad de su intervención, la valoración de hechos a los que se aplicará la norma, o incluso la graduación de una sanción, entre otros. Es en estos ámbitos donde, en principio, la administración tendría un margen razonable para disponer —y por tanto transigir—, siempre que actúe dentro del marco legal habilitante.

No obstante, el hecho de que exista un mayor número de opciones no significa que tales decisiones queden exentas de límites. Estas deben materializarse en actos administrativos debidamente motivados, razonables y fundamentados en los parámetros previstos por la ley, es decir, en los elementos reglados de la potestad discrecional, y orientados siempre al interés público, que debe guiar toda actuación de la administración. Por tanto, la posibilidad de transigir también debe someterse a estos mismos límites: adecuada motivación, respeto de los elementos reglados de la potestad discrecional y, sobre todo, subordinación al interés general.

No todos los autores comparten esta aproximación. Para el doctor Aguilar, el margen de apreciación existente en la potestad discrecional no implica que haya autonomía de voluntad; por lo tanto, esta potestad no es transigible, puesto que las decisiones siempre deben justificarse en el interés colectivo, y este último no es transable.⁶⁵ Según dicho autor, el concepto de transigibilidad, entendido como un límite

⁶⁵ Juan Pablo Aguilar Andrade, “Derecho administrativo y transigibilidad”, *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* n.º 6 (2015): 255, doi:10.18272/rea.i6.3553.

a la libertad individual en el derecho privado, no aplica en el derecho público, pues en este último los órganos administrativos no tienen derechos libremente disponibles sino competencias. Sin embargo, en la revisión de su posición con respecto al arbitraje en el derecho público, concluye que mientras esta potestad se encuentre prevista legalmente, los órganos administrativos pueden ejercerla de conformidad con los límites que señala la norma.⁶⁶ En la práctica, esto significaría que siempre que la posibilidad de transigir esté expresamente prevista, la administración podría ejercerla, aunque no de forma irrestricta.

Así, el primer paso es la habilitación legal expresa de la potestad; el segundo, su ejercicio dentro de los límites normativos previstos. Es decir, aun cuando se autorice la transacción en materia tributaria, esta debe ejercerse en condiciones similares a cualquier potestad discrecional, respetando los principios que rigen la función administrativa.

El hecho de que se permita transigir en este marco no implica una renuncia al interés público. La transacción puede constituir, más bien, un mecanismo para tutelarlos con mayor eficacia, siempre que se respeten los elementos reglados y se motive adecuadamente por qué la opción adoptada resulta la más conveniente para la administración. Así entendida, la transacción no representa un abandono del interés general, sino una renuncia específica, dentro de márgenes legales y controlados, para lograr un mejor resultado en términos de eficacia administrativa y cumplimiento de fines públicos.

Un enfoque excesivamente restrictivo sobre la facultad de transigir partiría de la presunción de que el ordenamiento jurídico prevé todos los escenarios posibles y garantiza siempre la mejor solución. Sin embargo, este no siempre es el caso, muchas veces las normas tienen varias interpretaciones y los hechos pueden ser valorados o conceptualizados de distintas maneras, en estos casos, es útil que la administración pueda tener cierto margen para poder transigir y lograr un mejor resultado para sus intereses, siempre y cuando cumpla los límites señalados en la norma. El cumplimiento de estos límites y la alineación de los resultados que se obtienen a través del ejercicio de esta potestad con el interés público son imprescindibles, por otro lado, para evitar que esta facultad derive en arbitrariedades o renunciaciones ilegítimas al interés colectivo.

⁶⁶ *Ibíd.*, 261-2.

En este sentido, si existe una habilitación legal que faculte a la administración tributaria para transigir, esta podrá ejercer dicha competencia conforme a los límites establecidos por la normativa vigente.

Un ejemplo de potestad discrecional en materia tributaria se encuentra en la Disposición General Tercera del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto del 16 de abril del 2016. Esta disposición facultaba a la AT a archivar procedimientos de determinación o control de deberes formales iniciados antes del sismo, siempre que se tratara de contribuyentes domiciliados en las provincias de Manabí y Esmeraldas. La redacción de la norma habilitaba una potestad discrecional, pues la administración podía, con la debida motivación, decidir entre archivar o continuar con dichos procedimientos.⁶⁷

En ese contexto, la administración podría transigir respecto del archivo de un procedimiento de determinación iniciado antes del terremoto, si el contribuyente está domiciliado en Manabí. En cambio, no podría hacerlo respecto de un contribuyente domiciliado en Quito, ya que ello vulneraría el elemento reglado de la norma. Tampoco podría hacerlo si la transacción comprometiera gravemente el principio de suficiencia recaudatoria, pues eso contravendría el interés público.

Esta fue también, en parte, la posición de la Corte Constitucional al analizar la constitucionalidad de la mediación tributaria en la LODES. Según la Corte, esta es admisible porque permite transigir sobre elementos específicos no indisponibles que pueden afectar el nacimiento de la obligación tributaria, pero no sobre el alcance general de normas o conceptos jurídicos, sino sobre aspectos fácticos de valoración incierta.⁶⁸ No obstante, omitió pronunciarse sobre la posibilidad —prevista en el artículo 56.2 reformado del Código Tributario— de transigir sobre la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados. Esta omisión abre la puerta a acuerdos que versen sobre la interpretación normativa misma, lo cual plantea dos riesgos: i) vulnerar el principio de generalidad, y ii) disponer de elementos jurídicos estructurales que deberían ser considerados indisponibles.

⁶⁷ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Juicio n.º 13802-2016-00547-COGEP*, 24 de abril de 2019.

⁶⁸ Ecuador Corte Constitucional, *Sentencia n.º 110-21-IN/22 y acumulados en 110*, párr. 260.

5.2. De la posibilidad de arbitrar asuntos vinculados a la materia tributaria

La discusión sobre la arbitrabilidad de materias relacionadas con el orden público no es nueva, particularmente en el ámbito del arbitraje internacional. Esta se ha centrado en determinar si los árbitros pueden conocer y aplicar normas de orden público, las cuales, en principio, estarían reservadas a los órganos jurisdiccionales estatales encargados de garantizar su cumplimiento. Los principales precedentes jurisprudenciales se han producido en el contexto de acciones de anulación de laudos arbitrales que abordaban materias tradicionalmente consideradas de orden público.

En el caso *Tissot*, la Corte de Casación francesa dejó sin efecto una sentencia de la Corte de Apelaciones de París que anulaba un laudo arbitral aduciendo razones de orden público. El alto tribunal sostuvo que no basta con alegar que una norma invocada es de orden público, sino que debe demostrarse que dicha norma fue efectivamente vulnerada. En esa misma línea, la jurisprudencia francesa ha señalado que la sola inclusión de normas de orden público en el análisis del tribunal arbitral no implica la invalidez del laudo, sino que estas normas deben haber sido efectivamente violadas por los árbitros.⁶⁹

El caso *Aplix*, por su parte, la Corte de Apelación de París abordó los límites materiales del arbitraje con base en el orden público. Aunque reconoció que los árbitros pueden aplicar normas comunitarias, precisó que no pueden ejercer atribuciones exclusivas de la Comisión Europea en materia de competencia, como la imposición de sanciones pecuniarias o el reconocimiento de excepciones específicas previstas por la normativa. Estas funciones, según la Corte, corresponden exclusivamente al ámbito del orden público institucional.⁷⁰

En cuanto al ámbito tributario, es relevante destacar la experiencia de Portugal con los Tribunales Arbitrales Tributarios, previstos legalmente como una alternativa a la jurisdicción ordinaria en esta materia.⁷¹ Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estos tribunales se distinguen de los árbitros tradicionales porque, a diferencia de las relaciones surgidas del derecho privado, tanto la forma de resolución

⁶⁹ Caivano, “Arbitrabilidad y Orden Público”, 68.

⁷⁰ *Ibid.*, 70.

⁷¹ En este caso, la decisión de someter la causa a arbitraje depende del contribuyente, si se cumplen los requisitos de procedibilidad legales y el contribuyente solicita someterse a arbitraje, la administración tributaria está obligada a hacerlo.

del litigio como la existencia misma de la relación jurídica derivan de normas de derecho público, y no de la voluntad de las partes.⁷²

En este caso los tribunales arbitrales cumplen un papel similar al de los jueces, verifican si el acto administrativo está conforme a la ley y para determinarlo, utilizan exclusivamente el ordenamiento jurídico. En consecuencia, su interpretación no puede apartarse del marco normativo, y si del proceso resulta acreditado el nacimiento de una obligación tributaria, el tribunal está obligado a aplicarla.

De ello se desprende que la disponibilidad de la materia no determina por sí sola su arbitrabilidad. De hecho, la habilitación legal como carácter determinante de la arbitrabilidad es la tendencia aceptada en algunas legislaciones, como por ejemplo en Colombia, cuyas normas determinan que se puede someter a arbitraje, las materias disponibles y aquello que la ley expresamente permita.

En el caso ecuatoriano, la posibilidad de someter una controversia a arbitraje está vinculada tanto a la transigibilidad de la materia como a la capacidad de la entidad pública de disponer de ella. Dado que estas facultades se configuran legalmente en el ámbito del derecho público, el arbitraje únicamente procede cuando está previsto de manera expresa y respecto de las materias señaladas por la norma.

Además, la LAM establece condiciones específicas para que las entidades del sector público puedan someterse a arbitraje: i) que el convenio arbitral se celebre antes de que surja la controversia, salvo que exista dictamen favorable del Procurador General del Estado; ii) que la controversia verse sobre materia contractual; iii) que el convenio establezca el procedimiento para la designación de los árbitros; y, iv) que este sea suscrito por la autoridad competente para contratar en representación de la entidad.⁷³

Sin embargo, no podemos asumir que la habilitación legislativa de transigir implica inmediatamente – como pasaría con un privado– aquella de poder someterse a un proceso arbitral. Al igual que para ejercer la facultad de transigir se necesita un expreso reconocimiento legal, ocurre lo propio para la posibilidad de someterse a la jurisdicción de un árbitro o un tribunal arbitral. Por otro lado, la posibilidad de disponer de ciertos elementos de la obligación tributaria, tampoco implica que un tribunal arbitral puede dejar de aplicar la norma que los contiene, por lo que también sería erróneo pensar que, de

⁷² Maciej Szpunar, *Conclusiones del Abogado General caso Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira, C-377/13* (Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 3 de julio de 2014), párr. 29.

⁷³ Ecuador, *Ley de Arbitraje y Mediación*, art. 4.

existir habilitación legal expresa, aquellos elementos indisponibles de la obligación tributaria no puedan ser sometidos a la decisión de un tribunal arbitral, pues esta cesión no implica de forma necesaria su renuncia.

Actualmente, en el ordenamiento ecuatoriano no existe una habilitación expresa que permita a la Administración Tributaria someter sus controversias a arbitraje. Aunque determinados aspectos de la materia tributaria han sido reconocidos como transigibles, esto no implica que puedan ser sometidos a arbitraje en ausencia de una norma habilitante. No obstante, existen supuestos excepcionales en los que ciertas controversias tributarias pueden ser conocidas por un tribunal arbitral, particularmente aquellas derivadas de contratos de inversión celebrados por el Estado, cuando existe una cláusula específica en materia tributaria. En este caso existe una autorización expresa prevista en la norma, y además un contrato en el cual se circunscribe la controversia.

La necesidad de desarrollar normativa que incorpore métodos alternativos de solución de controversias en materia tributaria —en especial el arbitraje— fue reconocida en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en septiembre de 2004 en Quito. En su primera recomendación, se exhortó a los Estados miembros a expedir normas que regulen esta posibilidad, tanto a nivel interno como internacional.⁷⁴ En dichas jornadas, los académicos aclararon que la indisponibilidad de la potestad tributaria normativa o del crédito tributario no impide el uso del arbitraje, siempre que este se rija por el derecho y no implique la renuncia a tales prerrogativas. Esto se debe a que el tribunal arbitral debe decidir conforme al ordenamiento jurídico aplicable, incluidas las normas que garantizan estabilidad o tratos diferenciados, sin que ello suponga una renuncia al interés público.

En definitiva, considerando las particularidades de cada mecanismo alternativo de solución de conflictos, no resulta adecuado generalizar su viabilidad exclusivamente a partir de la transigibilidad, la indisponibilidad o el carácter de orden público de la materia. Al tratarse de derecho público, el límite a la aplicación de estos mecanismos debe estar determinado por la habilitación legal y por la delimitación normativa de las potestades administrativas y de las materias que pueden ser objeto de transacción o arbitraje.

⁷⁴ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “Resolución: El arbitraje en materia tributaria”, Resolución adoptada en XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, septiembre 2004.

Capítulo segundo

Experiencias de MASC en materia tributaria

1. Antecedentes históricos de los MASC en Ecuador

En Ecuador los métodos alternativos de solución de conflictos han sido reconocidos desde larga data. La conciliación, por ejemplo, ya se preveía en los primeros códigos de procedimiento civil de la época republicana, comenzando con la *Lei del procedimiento civil* publicada en 1843, durante la tercera presidencia de Juan José Flores. Esta conciliación se restringía a materias susceptibles de transacción en negocios contenciosos civiles, casos de injurias y divorcios. El acuerdo de las partes resultado de la conciliación tenía la fuerza de *obligación pública*.

Asimismo, la figura de la transacción ya existía en la legislación civil española vigente hasta 1860, y fue incorporada al primer Código Civil ecuatoriano, aprobado ese mismo año.⁷⁵ La *Lei orgánica del poder judicial* de 1846 reconocía expresamente el derecho de transigir una controversia en cualquier etapa del proceso. Los acuerdos transaccionales, de conformidad con la legislación procesal civil de la época eran reconocidos como títulos ejecutivos y permitían accionar un proceso de ejecución similar al de una sentencia judicial pasada en autoridad de cosa juzgada.⁷⁶ El reconocimiento y ejecutabilidad de estos acuerdos extrajudiciales implicaba, de hecho, la posibilidad de aplicar métodos alternativos para la solución de controversias que permitieran a las partes arribar a tales acuerdos.

En paralelo, los métodos heterocompositivos también gozaban de reconocimiento. El derecho de los ciudadanos a someter sus controversias a arbitraje fue expresamente reconocido en la *Lei orgánica del poder judicial* de 1846. Más adelante, el *arbitramento* se desarrolló a través del *Código de Enjuiciamientos en materia Civil* de 1880, y ambos cuerpos normativos fueron codificados en los Códigos de Enjuiciamiento Civil de 1882 y 1887. En estos, se reconocía a los *jueces árbitros* como jueces elegidos por las partes, con competencia para decidir sobre los asuntos que voluntariamente les sometieran.⁷⁷

⁷⁵ Ecuador, *Código Civil*, Registro Auténtico 1860, 3 de diciembre de 1860, arts. 2421 y ss.

⁷⁶ Ecuador, *Código de enjuiciamientos en materia civil*, Fondo Ecuatoriano Republicano, 1887, art. 689, <http://hdl.handle.net/10469/7826>.

⁷⁷ Ecuador, *Código de enjuiciamientos en materia civil reformado el 3 de noviembre de 1880*, Fondo Ecuatoriano Republicano, 1882, art. 48, <http://hdl.handle.net/10469/9523>.

El ámbito de decisión de estos árbitros se circunscribía a lo acordado por las partes, sin embargo, tenían competencia para conocer las reconvenções y todos los incidentes civiles que se derivasen del pleito sometido a su arbitramento, aunque esto no se hubiese señalado expresamente en el compromiso.⁷⁸ Se los distinguía entre *árbitros de derecho* —si se los facultaba a aplicar la ley vigente— y *árbitros arbitradores* —si decidían como amigables componedores, basándose en la equidad y la buena fe—. ⁷⁹ Si el convenio no expresaba cómo debían proceder, estos debían hacerlo en equidad.

Eran legalmente capaces para nombrar árbitros quienes tuviesen personería legítima para comparecer en juicio. En general, podía someterse a arbitraje cualquier controversia que no estuviera expresamente excluida por la ley. Entre las materias excluidas se encontraban: (i) los alimentos legales, (ii) la separación de bienes entre cónyuges, (iii) el estado civil de las personas, (iv) los asuntos en los que intervenga el Ministerio Público, y (v) los bienes raíces de menores, personas sujetas a interdicción y otros incapaces.⁸⁰

Según esta normativa, las partes podían pactar la posibilidad de apelar la decisión del árbitro e imponer una multa a quien se rehusara a obedecer el fallo. Se contemplaba además que el juez competente para la ejecución del laudo sería también el encargado de designar a los árbitros cuando las partes no llegaran a un acuerdo. Este mismo juez tenía competencia para conocer la nulidad del laudo, la cual podía fundarse en causas como: incapacidad de las partes, omisión en la determinación del objeto de la controversia, falta de requisitos en el fallo, conocimiento de materias no arbitrables, participación de un árbitro legalmente recusado o la emisión del fallo fuera del plazo previsto.

Los árbitros no podían delegar sus funciones, ni imponer sanciones o multas a testigos o partes. Tampoco tenían facultad para ejecutar sus propios fallos, función reservada al juez competente. Una vez pronunciado el laudo, este debía ser ejecutado judicialmente. En caso de renuncia a la apelación, el juez ejecutor no podía conceder recursos, aunque sí podía pronunciarse sobre la nulidad del laudo.⁸¹

Las disposiciones que desarrollaban el procedimiento arbitral, la validez de los laudos y sus efectos fueron omitidas en las codificaciones del Código de Enjuiciamiento Civil de 1907 y del Código de Procedimiento Civil de 1918. Sin embargo, algunas normas

⁷⁸ *Ibíd.*, art. 123.

⁷⁹ *Ibíd.*, art. 100.

⁸⁰ *Ibíd.*, art. 106.

⁸¹ *Ibíd.*, arts. 137 y 138.

sobre el arbitraje permanecieron vigentes a través de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1907, que lo reconocía y regulaba. En 1936, mediante una reforma a dicha ley,⁸² se amplió el ámbito de las controversias arbitrables, al eliminarse la disposición que excluía expresamente ciertos asuntos, entre ellos aquellos con participación del Ministerio Público. Desde entonces, se permitió someter a arbitraje las controversias sobre bienes o derechos transmisibles por actos entre vivos o renunciables.⁸³

Un año más tarde, en 1937, la misma ley creó los Tribunales y Jueces Cantonales y Parroquiales de Conciliación.⁸⁴ Estos tribunales, integrados por tres abogados designados por las Cortes Superiores, junto con los jueces parroquiales, resolvían en equidad y buena fe las causas que las partes acordaran voluntariamente someter a su conocimiento, sin sujeción obligatoria a normas jurídicas.⁸⁵ Esta curiosa institución de naturaleza híbrida, permitía que las controversias puedan ser resueltas a través de arbitraje en equidad, administrado por un Tribunal o por jueces que, aunque previstos en la ley, no tenían un carácter de permanente y sólo conocían las causas si las partes voluntariamente lo acordaban.

El desarrollo normativo del arbitraje no volvió a figurar en la normativa procesal civil sino hasta la codificación del Código de Procedimiento Civil de 1953.⁸⁶ En esta codificación se incorporaron tanto las normas del antiguo Código de Enjuiciamiento Civil como las contenidas en la Ley Orgánica del Poder Judicial, con ciertas reformas relevantes. La principal fue permitir expresamente que el Estado se someta a arbitraje. Se estableció que el compromiso arbitral podía celebrarse entre personas de derecho público o privado, siempre que la ley no lo prohibiera o exigiera un requisito adicional. Asimismo, se eliminó el artículo que detallaba las materias no arbitrables, dejando como única referencia la disposición correspondiente de la Ley Orgánica del Poder Judicial.⁸⁷

En 1961, Ecuador ratificó la Convención Interamericana sobre Eficacia Extraterritorial de Sentencias y Laudos Arbitrales Extranjeros, conocida como la

⁸² Ecuador, *Ley Reformatoria de la Orgánica del Poder Judicial*, Registro Oficial 362, 11 de diciembre de 1936. Todas las reformas a la Ley Orgánica del Poder Judicial, incluyendo esta última, fueron codificadas en 1937.

⁸³ Ecuador, *Ley Orgánica del Poder Judicial*, Registro Oficial 26, 7 de enero de 1937, art. 97.

⁸⁴ Los Tribunales tenían competencia provincial.

⁸⁵ Sección XII Ecuador, *Ley Orgánica del Poder Judicial*.

⁸⁶ Ecuador, *Codificación del Código de Procedimiento Civil*, Registro Oficial 133, Suplemento, 2 de julio de 1953.

⁸⁷ Esto eliminaba la prohibición de someter a arbitraje los asuntos en los que intervenía el Ministerio Público, prohibición que, según el diseño institucional de la justicia de la época debía extenderse a todos los casos en los que intervenga el Estado, como se explicará en la siguiente sección, al menos hasta 1906, año en el que se le otorga la jurisdicción contenciosa administrativa al Consejo de Estado.

Convención de Nueva York, la cual sentó las bases para la incorporación de laudos arbitrales extranjeros al ordenamiento jurídico nacional.⁸⁸

Dos años después, en 1963, se promulgó la Ley de Arbitraje Comercial, la primera legislación especial sobre la materia en Ecuador, con un enfoque orientado a resolver eficientemente la disputa entre comerciantes. Establecía que los laudos dictados por los tribunales de arbitraje de las Cámaras de Comercio o entidades similares eran inapelables, y preveía la expulsión del socio renuente de su cumplimiento. Sin derogar normas anteriores, las ratificó, y uno de sus principales avances fue el reconocimiento expreso de la validez de los convenios en los que las partes acordaban someter sus controversias a tribunales o comisiones arbitrales internacionales.

Este punto fue especialmente relevante debido a que el Código Civil ecuatoriano, vigente desde 1861, consideraba ilícito cualquier objeto que contraviniera el Derecho Público ecuatoriano. En particular, estipulaba que prometer someterse a una jurisdicción no reconocida por el ordenamiento jurídico nacional constituía una causa de nulidad por vicio de objeto.⁸⁹ En aplicación de esta norma, la Corte Suprema de Justicia en 1969, declaró la nulidad de un convenio arbitral en el que sometía a las partes a la jurisdicción del Estado de Maryland en Estados Unidos.⁹⁰ En 1976, esta norma fue interpretada por el Consejo Supremo de Gobierno, en el sentido de que los convenios solo puede someterse a una jurisdicción extranjera cuando estos se celebren fuera del territorio nacional,⁹¹ esta interpretación se mantuvo válida hasta que la norma fue reformada con la expedición de la LAM.⁹²

El 30 de enero de 1975, antes de la expedición de la citada norma interpretativa, Ecuador se adhirió a la Convención Interamericana de Arbitraje Comercial (CIAC), sin

⁸⁸ Ecuador, *Convención sobre el reconocimiento y ejecución de las sentencias arbitrales extranjeras*, Registro Oficial 43, 29 de diciembre de 1961.

⁸⁹ Ecuador, *Código Civil*, 1960, art. 1515.

⁹⁰ El convenio arbitral fue suscrito entre dos sociedades extranjeras, Rymland Industries Ltd. y Confort Spring Corporation, y la sociedad ecuatoriana domiciliada en Quito, Siderúrgica Ecuatoriana S.A., junto con su garante, en el marco de una controversia relativa a la resolución de un contrato de cesión de patente. La nulidad declarada fue absoluta señalando que los preceptos constituyen normas de orden público *íntimamente vinculadas y nacidas del concepto de soberanía de cada país*. Ecuador Corte Suprema de Justicia, “Sometimiento a Jurisdicción Extranjera”, en *Gaceta Judicial* 8, 1064, Año LXXIV, Serie XI, 10 de junio de 1969.

⁹¹ Ecuador, *Decreto Supremo 797-B*, Registro Oficial 193, 11 de noviembre de 1976.

⁹² La reforma suprime la frase que establecía que la promesa de someterse a una jurisdicción no reconocida por las leyes ecuatorianas era nula por vicio de objeto y constituye, además, una disposición derogatoria de la LAM.

embargo, formuló una reserva mediante la cual se estableció que las entidades de derecho público ecuatorianas no podían someterse a una jurisdicción extranjera.⁹³

En 1995, se creó la Unidad de Coordinación para la Reforma de la Administración de Justicia, conocida como ProJusticia, entidad adscrita a la Presidencia de la República. Este proyecto, financiado con recursos del Banco Mundial, tuvo como uno de sus objetivos centrales el fomento de los MASC dentro del sistema judicial.⁹⁴ En la práctica se establecieron programas piloto en Quito y Guayaquil, y se capacitó a los funcionarios judiciales, en especial a los jueces para que promuevan los MASC y deriven sus casos a un centro de mediación de la judicatura. Este proyecto ayudó a difundir la aplicación de la mediación y sobre todo a generar confianza, tanto por parte los jueces en derivar causas para agilizar su despacho, como por parte de los usuarios de que lograrían una solución a su conflicto.⁹⁵

En 1997 se aprobó la LAM, vigente hasta la actualidad, que regula el arbitraje, la mediación y la mediación comunitaria.⁹⁶ Su objetivo era promover estos métodos como alternativa frente a una administración de justicia colapsada y poco eficaz. Aunque el arbitraje ya existía en la normativa, la LAM fue clave para consolidar su uso y ampliar el reconocimiento de la mediación.

De hecho, a pesar de que el arbitraje ya existía en la legislación como hemos reseñado, uno de los logros más importantes de la LAM fue el ampliar el uso de todos los métodos alternativos de solución de conflictos entre los particulares, no sólo el arbitraje sino también la mediación. La ley establece una etapa de mediación previa a la constitución del tribunal arbitral y faculta a los jueces a derivar los procesos judiciales, incluso de oficio, a los centros de mediación, con la aceptación de las partes. Esta disposición ha sido determinante para promover el uso de los MASC, y también contribuyó a evitar la excesiva judicialización de controversias que saturan a la Función Judicial.

La normativa otorga un marco a los particulares para que diseñen su propio procedimiento, ratificando la importancia de la autonomía de la voluntad como principio fundamental del arbitraje. Se permite que el arbitraje sea independiente o administrado

⁹³ Ecuador, *Ratificación Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional*, Registro Oficial 153, Suplemento, 12 de diciembre de 1978.

⁹⁴ The World Bank, "Implementation Completion Report: Ecuador Judicial Reform Project" (Latin America and the Caribbean Regional Office, 30 de junio de 2003), 2.

⁹⁵ *Ibíd.*, 18.

⁹⁶ Ecuador, *Ley de Arbitraje y Mediación*.

por un centro de arbitraje autorizado. Este puede ser en derecho o en equidad, presumiéndose que es en equidad en caso de silencio de las partes. La ley faculta a los árbitros a dictar medidas cautelares y a ejecutarlas con el apoyo de las autoridades administrativas. Los laudos arbitrales, equiparados a sentencias ejecutoriadas, pueden ejecutarse ante jueces ordinarios. Los laudos internacionales siguen el mismo procedimiento que los nacionales, con la condición de que el juez de ejecución verifique que no contravienen el Derecho Público Ecuatoriano. No cabe apelación del laudo, y su nulidad se tramita ante la Corte Provincial correspondiente.

La norma prevé expresamente que una institución del Estado pueda someterse a arbitraje, siempre que cuente con el dictamen favorable del Procurador General del Estado. También se aclaró que el sector público podrá someterse a arbitraje con respecto a las controversias existentes o futuras y con respecto a relaciones jurídicas contractuales, vetando el sometimiento de aquellos asuntos extracontractuales. Se incluyó la posibilidad de que las instituciones del sector público puedan acogerse a la mediación, siempre y cuando las controversias sean susceptibles de transacción.

La LAM también regula la posibilidad de que los sujetos privados y públicos puedan someterse a arbitraje internacional, siempre y cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones: i) que una de las partes tenga su domicilio en un Estado distinto, ii) que el lugar de cumplimiento de la obligación se encuentre fuera del domicilio de al menos una de las partes, o, iii) que la controversia verse sobre un asunto de comercio internacional. Esta disposición amplió la interpretación restrictiva del artículo 1515 del Código Civil que había prevalecido hasta entonces.

En la Constitución de 1998 se reconoce por primera vez al arbitraje y a otros procedimientos alternativos de resolución de conflictos a nivel constitucional. Ahora, con respecto al sometimiento a una jurisdicción extranjera, la norma constitucional mantuvo un criterio parecido a aquel de la interpretación del artículo 1515 del Consejo Supremo, al disponer que, si el contrato se celebró en Ecuador, no podrá someterse a una jurisdicción extranjera, salvo que medie un convenio internacional, como el CIAC (con reserva para instituciones públicas).

En 2008, el constituyente incorporó en el texto constitucional que los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC) proceden en aquellas materias que, por su naturaleza, admiten transacción, y que en el ámbito de la contratación pública el arbitraje en derecho es viable, siempre que medie pronunciamiento favorable de la Procuraduría General del Estado. Con ello, se recogieron a nivel constitucional

disposiciones que ya se encontraban previstas en la Ley de Arbitraje y Mediación (LAM).⁹⁷ Asimismo, se estableció la prohibición de que el Estado ecuatoriano celebre tratados mediante los cuales se ceda jurisdicción soberana a tribunales arbitrales internacionales en controversias de carácter contractual o comercial. Esta restricción no se extiende a los mecanismos de solución de controversias en el ámbito latinoamericano, ya sea a través de instancias arbitrales regionales o de órganos jurisdiccionales designados por los países signatarios.⁹⁸ A través de una sentencia interpretativa, la Corte Constitucional de Transición permitió que en los casos de controversias relacionadas con la deuda externa o con empréstitos internacionales, el Estado se pueda acoger a un fallo en equidad.

En años recientes se han dado reformas relevantes. En 2018, la Ley Orgánica de Fomento Productivo eliminó del COGEP la mención a los *laudos arbitrales* en los artículos 102 a 106, y restableció el último inciso del artículo 42 de la LAM, lo cual eliminó en la práctica la necesidad de homologación para su ejecución en Ecuador.

En 2021, bajo la presidencia de Guillermo Lasso, se expidió el Reglamento a la LAM, con casi dos décadas de retraso. En dicho Reglamento se aclaró que, cuando una entidad del sector público haya pactado arbitraje, los árbitros tienen competencia exclusiva para conocer y decidir sobre los hechos, actos o actuaciones administrativas que se deriven de la relación jurídica sometida a su conocimiento. Con ello se intentó definir de forma más clara la controversia existente respecto a la competencia de los árbitros para pronunciarse, de manera exclusiva, sobre la legalidad de las actuaciones administrativas en estos casos. Aunque la norma refuerza el arbitraje frente a intentos de evasión por parte de entidades públicas, lo más adecuado habría sido reformar la ley, en lugar de introducir este alcance mediante reglamento.

Este no fue el único aspecto en el que el Reglamento excedió lo previsto en la ley. También amplió la posibilidad de que el Estado pacte arbitraje internacional con sede en el extranjero e incorporó expresamente la opción de determinar la existencia de responsabilidad civil o administrativa para el funcionario público que se niegue a suscribir un acuerdo de mediación cuando resulte razonablemente previsible que la posición de la entidad estatal no habría sido acogida en un litigio. Finalmente, se incluyó una disposición conforme a la cual la presentación de la solicitud de mediación interrumpe los plazos de prescripción y caducidad, con el propósito de evitar que la duración de los procesos de

⁹⁷ Ecuador, *Constitución de la República*, art. 190.

⁹⁸ *Ibíd.*, art. 422.

mediación con el sector público afecte la oportunidad para interponer acciones posteriores.

2. Métodos autocompositivos en materia tributaria en Ecuador

La implementación de los métodos alternativos de solución de conflictos, en particular la mediación y el arbitraje, en materia tributaria ha sido relativamente reciente en comparación con otras áreas del derecho. Tradicionalmente, esta realidad había sido ajena al ámbito tributario, en el cual las controversias han sido sometidas exclusivamente a jueces o tribunales expresamente previstos en la normativa, debido a la naturaleza pública de la materia. Por esta razón, ninguno de los procesos judiciales previstos para resolver conflictos tributarios desde la creación de la República contempló etapas de conciliación o transacción.

Sin embargo, aunque no en sede judicial, a lo largo de la historia legislativa del Ecuador se han incluido disposiciones orientadas a fomentar el diálogo y la conciliación entre la administración y los contribuyentes, con el fin de mejorar la recaudación.

Los métodos autocompositivos son mecanismos de solución de controversias mediante los cuales las partes, de forma voluntaria, alcanzan un acuerdo sin la necesidad de intervención de un tercero. Dentro de esta categoría se encuentran la negociación, la conciliación y la mediación. La característica principal de la autocomposición es la renuncia o subordinación —total o parcial— del propio interés al de la otra parte de la controversia, renuncia que podría ser recíproca.⁹⁹

Estos métodos buscan ahorrar recursos a las partes previo a derivar el conflicto a una instancia adicional en la que la intervención de un tercero decida la controversia, lo cual implica más tiempo y dinero. En materia tributaria, los métodos autocompositivos provocan que la AT y el contribuyente lleguen a acuerdos con respecto a las controversias que hayan surgido. A continuación, se describen algunas figuras legales que han existido o aún existen en la legislación ecuatoriana para viabilizar estos acuerdos. En este apartado no se aborda la mediación tributaria, ya que se analiza de manera específica en el capítulo siguiente.

⁹⁹ Cristina Di Pietro, “Autocomposición. Modos y métodos de superación de conflictos. Conciliación”, *Anuario del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales* 21 (2023): 235.

2.1. El convenio tributario

En la legislación ecuatoriana, una de las figuras más destacadas fue el Convenio Tributario, previsto inicialmente en el Código Fiscal de 1963 y posteriormente derogado en 1975.¹⁰⁰ Aunque no constituía una transacción en sentido estricto, permitía a la Administración y al contribuyente llegar a un acuerdo antes de que se emitiese una sentencia por parte del Tribunal Fiscal.

El Convenio Tributario era definido por la norma como un acto administrativo de carácter transaccional, pero distinto a la transacción establecida en el derecho civil, y que requería la adhesión del contribuyente para ser eficaz. El acuerdo se llevaba a cabo en sede administrativa y buscaba fijar la base de la liquidación de los impuestos, dirimiendo las controversias que existieran ente el contribuyente y la administración. Este acuerdo no podía versar sobre asuntos de derecho, sino sobre elementos de hecho, y solo aplicaba cuando la base imponible no se podía establecer en forma cierta y determinada. El Convenio aplicaba sobre impuestos directos e indirectos, exceptuando los tributos al comercio exterior.

Cuando no existía una controversia, la Administración y el contribuyente podían suscribir un convenio válido por hasta tres años, renovable, salvo la aparición de hechos nuevos que modificaran la capacidad contributiva, en cuyo caso debía rectificarse. En casos en los que ya existía una controversia durante un proceso administrativo, la Administración podía convocar al contribuyente para una comparecencia con el fin de esclarecer puntos en disputa y, si era posible, llegar a un acuerdo. Este, de concretarse, se aprobaba mediante resolución con carácter de definitiva.

En procesos ante el Tribunal Fiscal, si se llegaba a un acuerdo, este debía ser presentado al tribunal para su análisis. Si el Tribunal consideraba que el acuerdo era aceptable desde el punto de vista fiscal, lo ratificaba mediante sentencia; en caso contrario, el juicio continuaba y el acuerdo solo se consideraba como elemento probatorio.

Esta figura reapareció en 1993, en la Ley de Régimen Tributario Interno, como una modalidad de determinación mixta aplicable al impuesto a la renta.¹⁰¹ En este texto normativo se ratificó que su naturaleza era distinta a la transacción contenida en el Código Civil, a pesar de que se requería la adhesión del sujeto pasivo para ser efectiva. Para fijar

¹⁰⁰ Ecuador, *Código Fiscal*, Decreto Ley de Emergencia, Registro Oficial 490, 7 de marzo de 1963.

¹⁰¹ Ecuador, *Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 349, 31 de diciembre de 1993.

la base imponible por convenio, la administración debía considerar las declaraciones del sujeto pasivo, las determinaciones realizadas, así como otros indicios, como capital utilizado, rentabilidad y demás elementos de juicio a su disposición.

El beneficio para el contribuyente consistía en que la determinación resultante tenía carácter definitivo, lo eximía de fiscalizaciones y del pago de anticipos del impuesto a la renta, permitiendo el fraccionamiento del pago en tres cuotas durante el ejercicio fiscal. Para la Administración, el beneficio radicaba en asegurar cierta recaudación y reducir costos operativos.

Sin embargo, en la práctica, la aplicación del convenio no produjo los resultados esperados. Se evidenciaron abusos por parte de los contribuyentes, quienes lo emplearon no como un régimen excepcional, sino como uno ordinario.¹⁰² La Administración, con el propósito de controlar tales abusos, comenzó a declarar la nulidad de los convenios mediante revisión de oficio, argumentando vicios en el procedimiento de aprobación, y no a través del mecanismo previsto expresamente en la ley.¹⁰³

Esta actuación derivó incluso en un fallo de triple reiteración por la entonces Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia, que ratificó que el convenio no tiene carácter de contrato administrativo, sino de acto administrativo, y que, por tanto, es susceptible a revisión cuando se haya configurado algún vicio en su formación.¹⁰⁴ A la postre, esto provocó que los convenios no cumplieran con su objetivo de brindar seguridad jurídica en situaciones específicas, pues en la práctica se asimilaron a actos de determinación tributaria. Como resultado, la figura fue derogada en 1996.¹⁰⁵

2.2. Sistema de estimación objetiva global

Introducido por la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, este sistema fue diseñado para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad que ejercían actividades empresariales o profesionales. Su propósito era establecer un régimen simplificado de tributación, mediante un acuerdo entre los contribuyentes y la Administración tributaria, que facilitara la recaudación de sectores tradicionalmente difíciles de fiscalizar.

¹⁰² Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos”, 20.

¹⁰³ El convenio podía ser modificado de común acuerdo, a solicitud del sujeto pasivo o del sujeto activo, siempre que se demuestre la existencia de nuevos elementos de juicio que acrediten un cambio sustancial en la capacidad económica del sujeto pasivo.

¹⁰⁴ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala de lo Fiscal, “Sentencia”, *Gaceta Judicial XCIC*, serie XVI, n.º 15, 2 de diciembre de 1998, 4434.

¹⁰⁵ Ecuador, *Ley n.º 93*. Registro Oficial 98, Suplemento, 7 de agosto de 1996.

Los contribuyentes acogidos al sistema quedaban eximidos de presentar declaraciones individuales por cada tributo y no estaban sujetos a fiscalización posterior. La base establecida se consideraba definitiva y no podía modificarse, sin posibilidad de aplicar exenciones, rebajas o deducciones. Para el efecto, se creaban juntas mixtas integradas por representantes del Ministerio de Finanzas y de los contribuyentes, encargadas de fijar una base impositiva global de IVA e impuesto a la renta para un grupo homogéneo de contribuyentes, la cual se podía distribuir individualmente entre ellos. En caso de que surgieran discrepancias con respecto a cuestiones de hecho o sobre la base determinada, estas eran resueltas en vía administrativa única por una comisión conformada por tres representantes del Ministerio de Finanzas, uno con voto dirimente, y otros tres de los contribuyentes.

La adhesión al régimen se producía de forma automática: si la persona pertenecía a una organización gremial, federación o colegio profesional, dicha organización debía notificarle su inclusión; en caso de desear excluirse, el contribuyente debía solicitarlo expresamente. Por otro lado, los que no estaban agremiados, pero ejercían su actividad profesional eran notificados de su inclusión por la prensa, dándoles un plazo para solicitar su exclusión.

Aunque el sistema facilitó la gestión y la recaudación tributaria, su aplicación resultó imprecisa, al basarse en información agregada y no individual. Además, su carácter optativo generó distorsiones: los contribuyentes con bases imponibles menores tendían a no adherirse, mientras que aquellos que hubiesen causado una base mayor sí lo hacían. Estas asimetrías condujeron finalmente a su derogatoria en 1999.

2.3. Consulta de valoración previa de precios de transferencia

Otra figura relevante en nuestra legislación, que podría entenderse como un método de conciliación con la AT es la consulta de valoración previa en materia de precios de transferencia. A través de esta consulta, la Administración, determina, con carácter previo a su realización, la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas, sobre la base de una propuesta presentada por el contribuyente.

Este mecanismo fue agregado en una reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno en el 2007 y se inspira en los acuerdos de valoración previa que existen en derecho comparado, pero sin el elemento consensual. Es decir que la administración considera la propuesta presentada por el contribuyente, y además considera sus aportes, pero la decisión que toma no implica un acuerdo.

Una vez aprobada, esta consulta tiene efecto para el ejercicio fiscal en curso, el período anterior y los tres períodos siguientes. En efecto, la consulta de valoración previa ha sido concebida normativamente como la determinación mixta a través de convenio tributario o la estimación objetiva global, si bien existen aportes y participación del contribuyente, estos no son determinantes, y, sobre todo, la decisión final es un acto administrativo unilateral, y no un convenio o acuerdo alcanzado entre las partes. Si bien se la ha considerado en este acápite, también es importante resaltar que la consulta se realiza antes de que exista una controversia como tal, pues en caso de que la administración ya tenga una posición al efecto, esta no se modifica mediante este procedimiento, salvo que se presenten hechos nuevos que valorar.

3. Métodos heterocompositivos en materia tributaria

Los métodos heterocompositivos implican la intervención de un tercero imparcial que solucione el conflicto que ha surgido entre las partes. Tradicionalmente, dicho tercero ha sido un órgano de la Función Judicial, como se explicó al inicio de este capítulo; sin embargo, cada vez es más común que este tercero sea un árbitro designado por las partes.

A pesar de que, como se reseñó anteriormente, el arbitraje ha estado reconocido en el Ecuador desde los primeros códigos adjetivos civiles, el Código de Enjuiciamiento Civil de 1882 excluía de su ámbito los asuntos en los que interviniera el Ministerio Público. En aquella época, los agentes fiscales y ministros fiscales representaban al Estado en todos aquellos casos en los que se protegía un interés público, incluidos los relativos a la Hacienda Pública, por lo que se deduce que los procesos tributarios estaban excluidos del arbitraje.

Si bien la legislación de la época no era expresa ni clara al respecto, de una interpretación sistemática y contextual se desprende que se buscaba excluir del arbitraje todos aquellos asuntos que involucraran un interés público o materias indisponibles para las partes. Por consiguiente, los asuntos tributarios estaban impedidos de someterse a dicha jurisdicción, bajo pena de nulidad del laudo.

A pesar de esta restricción general, existen antecedentes interesantes. Hacia finales del siglo XIX, varios contratos para la construcción de la red ferroviaria nacional —aprobados por el Poder Legislativo y suscritos por el Ejecutivo— incluyeron cláusulas arbitrales.¹⁰⁶ Ante la controversia sobre su validez, la Corte Suprema de Justicia

¹⁰⁶ Hernán Pérez Loose, “Algunos precedentes históricos del arbitraje privado-público en el Ecuador”, *Iuris Dictio* 22 (2018): 20, doi:10.18272/iu.v22i22.1207.

determinó que, al haberse aprobado legislativamente el decreto que contenía las bases del contrato, se había modificado la prohibición general, permitiendo que se pactara válidamente la cláusula arbitral. En consecuencia, el arbitraje resultaba procedente en esos casos.¹⁰⁷

En la actualidad, el arbitraje en materia tributaria no es admisible de forma general, principalmente por dos razones: i) la administración tributaria no cuenta con una habilitación legal expresa para someter sus controversias tributarias a tribunales arbitrales; y, ii) aunque la materia tributaria ha sido declarada transigible, no se cumplen otros requisitos previstos en la LAM, como que la controversia se origine dentro de una relación contractual, que el pacto arbitral haya sido celebrado antes del surgimiento del conflicto o que cuente con dictamen favorable de la Procuraduría General del Estado.

No obstante, el hecho de que la materia tributaria no sea arbitrable de forma general no significa que ningún aspecto tributario pueda ser sometido a arbitraje. En la reforma realizada al COPCI en el 2018 por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, se introdujo la obligatoriedad de pactar arbitraje, sea nacional o internacional, para resolver disputas generadas en los contratos de inversión que se suscriban con el Estado que superen los diez millones de dólares de los Estados Unidos de América.¹⁰⁸

Estos contratos son instrumentos jurídicos a través de los cuales se establecen las condiciones de la inversión, como el monto, el plazo y las garantías ofrecidas, y se reconocen beneficios, tanto tributarios como no tributarios, entre ellos la estabilidad jurídica de la normativa aplicable. En este contexto, si las partes pactan arbitraje, el tribunal arbitral podrá conocer cuestiones tributarias siempre que se deriven directamente del incumplimiento de obligaciones previstas en el contrato.

En estos casos, se cumplen los presupuestos materiales exigidos por la LAM: existe habilitación legal expresa; el pacto arbitral se celebra con anterioridad al surgimiento de la controversia; y esta se enmarca dentro de una relación contractual. Además, deben cumplirse ciertos requisitos formales, como: i) la aprobación del convenio arbitral por parte de la Procuraduría General del Estado en caso de arbitraje internacional; ii) que el convenio establezca la forma de selección de los árbitros; y, iii) que el acuerdo

¹⁰⁷ *Ibid.*, 23.

¹⁰⁸ El monto mínimo para la suscripción de un contrato de inversión es de un millón de dólares de los Estados Unidos de América, por lo que la obligación de sometimiento a arbitraje no aplica para todos los contratos de inversión.

sea suscrito por la autoridad competente para contratar en representación de la entidad estatal.

Respecto de este último requisito, es importante considerar que quien suscribe el contrato de inversión es el Estado ecuatoriano, a través del ente rector de las inversiones, cuya designación depende del Ejecutivo. En la práctica, las entidades que podrían incumplir las obligaciones tributarias contenidas en los contratos de inversión son las administraciones tributarias: el Servicio de Rentas Internas o la SENA, que también dependen del Ejecutivo. En caso de incumplimiento, es el propio Estado ecuatoriano quien sería sometido a arbitraje, por lo que, al suscribirse el convenio por el ente rector de las inversiones, se entendería que fue celebrado por la autoridad competente.

Ahora bien, si se entiende el arbitraje tributario como un método alternativo y heterocompositivo de resolución de conflictos, en el cual un árbitro resuelve una controversia entre la administración tributaria y un contribuyente mediante la emisión de un laudo definitivo, este no se encuentra previsto en la legislación ecuatoriana ni es común en la mayoría de legislaciones comparadas.

A nivel mundial, los sistemas que han incorporado alguna forma de arbitraje en materia tributaria son excepcionales. En la mayoría de jurisdicciones se han desarrollado mecanismos de resolución alternativa de conflictos de carácter consensual o administrativo como la mediación, la conciliación o los acuerdos conclusivos, pero no arbitraje en sentido estricto, entendido como la resolución vinculante de controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes por un tercero imparcial con efectos de cosa juzgada.

De acuerdo con la revisión comparada, solo Portugal mantiene actualmente un modelo de arbitraje tributario plenamente operativo, con competencia sobre cuestiones de hecho y de derecho; Estados Unidos desarrolló un programa restringido de arbitraje tributario exclusivamente para cuestiones fácticas, que fue eliminado en 2015 por baja demanda, solo dos casos resueltos durante catorce años;¹⁰⁹ y Venezuela, aunque incorporó formalmente el arbitraje tributario en su legislación en 2001, no ha registrado ningún caso práctico.¹¹⁰ En los demás países, los mecanismos alternativos existentes

¹⁰⁹ Internal Revenue Service, “Revenue Procedure 2015-44”, *Internal Revenue Bulletin N.º 2015-38* (Washington, D.C.: U.S. Department of the Treasury, 21 de septiembre de 2015), 354, <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb15-38.pdf>.

¹¹⁰ Héctor David Díaz-Candía, “Viabilidad y operatividad práctica del arbitraje tributario en Venezuela”, *Revista Internacional de Arbitraje*, n.º 2 (2024): 748, <https://revistascientificas.uspceu.com/arbitraje/article/view/2463>.

(como los acuerdos conclusivos en México o los comités de ADR en Pakistán) carecen de efectos jurisdiccionales y no implican un laudo obligatorio.

Sobre esta base, el análisis comparado se centra en Portugal y Venezuela, por ser los únicos ordenamientos que han previsto expresamente el arbitraje como mecanismo de resolución de controversias tributarias tanto de hecho como de derecho. Ambos permiten ilustrar experiencias opuestas: el caso portugués evidencia las condiciones institucionales y procedimentales que posibilitan la eficacia de este mecanismo, mientras que el caso venezolano muestra cómo determinadas deficiencias normativas y estructurales pueden frustrar su aplicación práctica.

El contraste entre ambas experiencias ofrece elementos valiosos para identificar los factores que favorecen o dificultan la viabilidad del arbitraje tributario y para valorar su eventual pertinencia dentro del contexto ecuatoriano.

3.1. Portugal

a. Los Tribunales Arbitrales Tributarios. Portugal fue la primera jurisdicción en aplicar el arbitraje interno en materia tributaria. Los Tribunales Arbitrales Tributarios (TAT) fueron creados a través de la Ley de Arbitraje Tributario aprobada en enero de 2011, después de una habilitación del parlamento otorgada el año anterior. Surgieron como respuesta al alto número de causas rezagadas, a la falta de recursos en el sistema de administración de justicia, y sobre todo, a la necesidad de tomar medidas para disminuir el déficit fiscal existente durante el marco de la crisis económica de la zona euro.

La implementación se aceleró tras la firma, en mayo de ese mismo año, de un memorando de entendimiento con la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Central Europeo, mediante el cual Portugal se comprometió a crear mecanismos extrajudiciales de resolución de conflictos tributarios y a mejorar la gestión de los litigios fiscales pendientes.¹¹¹

De acuerdo con la normativa, el contribuyente puede presentar su impugnación, sea en vía administrativa, judicial o arbitral. La jurisdicción ordinaria en materia tributaria

¹¹¹ El MoU también incluía medidas para acelerar la resolución de casos tributarios, creando procedimientos específicos para casos de gran valor, estableciendo criterios para priorizarlos, extender los intereses legales durante el procedimiento judicial e imponiendo un pago especial de intereses legales por el cumplimiento tardío de una decisión de un tribunal fiscal. Comisión Europea, *Memorandum of Understanding on Specific Economic Policy Conditionality*, 17 de mayo de 2011, https://ec.europa.eu/economy_finance/eu_borrower/mou/2011-05-18-mou-portugal_en.pdf. Punto 7.14.

contempla dos instancias ordinarias (*Tribunais Tributários de Primeira Instância* y *Tribunais da Relação*) y una extraordinaria de casación (*Tribunal Supremo Administrativo*). Conforme a la ley arbitral, si el contribuyente opta por el arbitraje y se cumplen los requisitos de procedibilidad, la administración está obligada a someterse a esta vía.¹¹²

Inicialmente, los TAT conocían controversias hasta por un millón de euros, límite que fue ampliado a diez millones mediante reforma de 2021. Esa misma reforma extendió su competencia a la ilegalidad de actos de determinación y liquidación tributaria, a controversias sobre autoliquidaciones y retenciones, y a la revisión de hechos generadores y valores patrimoniales.¹¹³

El laudo debe dictarse en derecho, y está prohibido el fallo en equidad. En su resolución, el tribunal puede aplicar tanto legislación nacional como normas de la Unión Europea y tratados internacionales en materia tributaria. Cuando se plantea una cuestión de derecho comunitario, los TAT puede solicitar interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Este último ha reconocido que los TAT cumplen los requisitos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es decir: i) forman parte de un sistema permanente de arbitraje en materia tributaria, ii) el derecho a elegir las vías del recurso no nace de la voluntad del contribuyente sino de la ley, y la competencia no depende del acuerdo de las partes,¹¹⁴ iii) es un procedimiento de naturaleza contradictoria, iv) el tribunal resuelve en derecho, y, v) el tribunal es independiente de forma externa frente a los órganos del Estado, e interna, respecto de las partes del litigio.¹¹⁵

Los laudos se emiten en un plazo de seis meses, prorrogable hasta un año, y se publican inmediatamente después, con información anonimizada, lo que garantiza

¹¹² Portugal, *Decreto* n.º 112-A/2011, *Diário da República* 57, Série I, 22 de marzo de 2011, https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD_AT-Portaria_Vinculacao_MFAP-2011-03-22.pdf

¹¹³ Luis Fraga-Pittaluga, “El arbitraje tributario portugués: reseña de una regulación vanguardista que venció dogmas y paradigmas falaces e inútiles”, *AVANI* 2 (2021): 142.

¹¹⁴ El TJUE había considerado admisibles las cuestiones planteadas por un tribunal arbitral cuyo origen es legal cuando su competencia no depende del acuerdo de las partes, véase: párr. 18; así como TJUE, *Danfoss A/S v. Skatteministeriet*, asunto 109/88, ECR 3199, Caso 109/88, Sentencia de 17 de octubre de 1989, párrs. 7-9.

¹¹⁵ De forma general, por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los tribunales arbitrales nombrados por convenio entre las partes, no se consideran un *órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, en el sentido del tratado*, por lo que no pueden presentar decisiones prejudiciales al Tribunal. *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, S.A. v. Autoridade Tributária e Aduaneira*, Asunto n.º C-377/13, Sentencia de 12 de junio de 2014, párrs. 23-35.

transparencia, legitimidad y control público, lo que se traduce en un incentivo para que los tribunales cumplan con los términos y emitan fallos que sean de calidad.¹¹⁶

Desde su creación hasta mayo de 2024, los TAT han conocido cerca de 9.500 casos. En 2023 se registró el mayor número histórico de procesos: 1.064 nuevos arbitrajes, lo que representa un incremento del 31,36 % respecto del año anterior. El tiempo medio de decisión fue de aproximadamente 4,5 meses, y el 96 % de los recursos judiciales confirmaron los laudos emitidos, lo que evidencia tanto la celeridad como la calidad decisoria del sistema. Los casos tramitados equivalen a cerca del 40 % de las impugnaciones tributarias presentadas ante la justicia ordinaria, contribuyendo a reducir en un 15 % las causas pendientes en esa jurisdicción.¹¹⁷ Las controversias tratadas han abarcado materias como precios de transferencia, subcapitalización, fusiones inversas, impuestos indirectos, cuestiones de residencia, entre otras.¹¹⁸

b. Selección y especialización de los árbitros. Los Tribunales Arbitrales Tributarios pueden conformarse por uno o tres árbitros, designados bajo la supervisión del Consejo Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo (CAA). Este órgano, presidido por un juez jubilado del Tribunal Supremo Administrativo, garantiza que la designación se realice mediante sorteos públicos y aleatorios, a partir de una lista oficial estructurada por áreas de especialización.

Los árbitros deben acreditar experiencia profesional y formación técnica en materia tributaria, además de cumplir exigentes normas de integridad e independencia. La ley prohíbe que quienes hayan sido funcionarios de la administración tributaria en los dos años previos o mantengan vínculos profesionales o contractuales con las partes o sus asesores puedan actuar como árbitros, y la omisión de conflictos de interés conlleva su exclusión inmediata.¹¹⁹

Este sistema de selección, que combina transparencia, meritocracia y control ético, ha sido uno de los principales factores del éxito del modelo portugués. La independencia institucional del CAA y la especialización de los árbitros aseguran que el

¹¹⁶ De Sousa da Camara, “Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes”, *European Taxation IBFD* (2014): 500.

¹¹⁷ Sérgio Vasques, “Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience”, *International VAT Monitor* 31, n° 5, (2020): 269.

¹¹⁸ Centro de Arbitragem Administrativa, *Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária 2023* (Lisboa: CAAD, 2024), 3–4 y 13 – 4.

¹¹⁹ De Sousa da Camara, “Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes”, 500.

arbitraje mantenga el rigor técnico y la confianza pública exigibles en una materia de orden público como la tributaria.

En 2023 se efectuaron diez sorteos públicos, sin registrarse recusaciones, lo que refuerza la transparencia institucional. A esa fecha, el CAA contaba con 362 árbitros inscritos: 234 juristas y 113 economistas o gestores, de los cuales solo 15 integraban la lista de árbitros-presidentes.¹²⁰

c. El procedimiento arbitral. El procedimiento arbitral se inicia con la presentación de una solicitud por parte del contribuyente ante el CAA. La autoridad tributaria dispone de un plazo de treinta días para analizar la petición y, en su caso, puede: i) revocar el acto impugnado; o ii) designar su árbitro para conformar el tribunal. Posteriormente, podrá presentar una contestación fundamentada, que puede incluir excepciones previas orientadas al archivo del caso.

Una vez conformado el tribunal, se evacúan las pruebas y se emite la decisión. La ley arbitral establece que, si el laudo concluye sin una decisión de fondo por *razones no imputables a los contribuyentes*, estos podrán interponer nuevamente una acción, sea judicial o ante un nuevo tribunal arbitral.

Cabe destacar que las decisiones de los tribunales arbitrales solo vinculan a las autoridades fiscales respecto de los casos específicos que han sido sometidos a su jurisdicción; las demás cortes no están obligadas a seguir sus criterios.¹²¹

Los laudos son definitivos, salvo en tres supuestos excepcionales: i) unificación de jurisprudencia ante el *Tribunal Supremo Administrativo*, ii) control de constitucionalidad ante el *Tribunal Constitucional*,¹²² y, iii) revisión¹²³ o nulidad por vicios formales graves.¹²⁴

Los costos del procedimiento deben ser asumido por las partes ante el CAA. Las tasas dependerán de la cuantía del arbitraje y del método de asignación de los árbitros.

¹²⁰ Centro de Arbitragem Administrativa, Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária, 5-6.

¹²¹ De Sousa da Camara, “Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes”, 497.

¹²² Portugal, *Decreto n.º 112-A/2011*, Preámbulo.

¹²³ De Sousa da Camara, “Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes”, 503.

¹²⁴ Portugal, *Decreto n.º 112-A/2011*, Preámbulo.

d. Valoración del modelo portugués. El análisis de la experiencia portuguesa resulta particularmente ilustrativo para el Ecuador, pues permite identificar los elementos institucionales y normativos que harían posible un arbitraje tributario compatible con el principio de legalidad y el orden público.

El modelo portugués destaca por combinar celeridad, especialización y legalidad. La simplicidad del procedimiento, su informalidad relativa, la existencia de una estructura moderna y eficiente, y el firme compromiso de cumplir con los plazos procesales han convertido al modelo portugués en un ejemplo exitoso de arbitraje en materia tributaria.¹²⁵ La alta especialización de los TAT también ha sido positiva para ciertas áreas donde los tribunales ordinarios no han tenido suficiente preparación y experiencia, o cuando se deben aplicar normas comunitarias, pues se convierte en una vía más expedita y eficaz para obtener un pronunciamiento del TJUE.¹²⁶

La existencia de un procedimiento simplificado, la independencia del CAA y la publicación de los laudos han garantizado transparencia y previsibilidad. El arbitraje, al ser de carácter legal y no convencional, respeta el principio de indisponibilidad de la materia tributaria: la administración no elige someterse, sino que está obligada por ley cuando el contribuyente lo solicita.

Además, la obligación de resolver en derecho y la posibilidad de control judicial excepcional aseguran la congruencia con el principio de legalidad y con la protección del interés público bajo la tutela del orden público. Estas características han permitido que el arbitraje tributario funcione como una jurisdicción especializada que descongestiona el sistema judicial sin menoscabar las garantías del Estado. Su diseño normativo sólido, la alta capacitación de los árbitros, la transparencia del procedimiento y la posibilidad de control jurisdiccional en casos excepcionales han permitido consolidar a los Tribunales Arbitrales Tributarios como una vía eficaz, técnica y confiable.

En suma, la experiencia portuguesa demuestra que es posible compatibilizar el arbitraje con los principios estructurales del derecho tributario, legalidad, reserva de ley, indisponibilidad y naturaleza de orden público, siempre que el modelo se sustente en una base legal clara, árbitros altamente especializados e independencia institucional efectiva. Estas condiciones constituyen referentes esenciales para valorar la viabilidad institucional de un eventual modelo similar en el Ecuador.

¹²⁵ De Sousa da Camara, “Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes”, 502.

¹²⁶ Fraga-Pittaluga, “El arbitraje tributario portugués reseña de una regulación”, 147.

3.2. Venezuela

Venezuela fue el primer país de América Latina en adoptar una regulación especial para el arbitraje tributario, incorporándolo en el año 2001, sin embargo, más de dos décadas después, no se ha registrado un solo caso en la práctica, lo que confirma que la figura carece de desarrollo práctico y eficacia institucional.¹²⁷

El arbitraje se agregó como un capítulo adicional dentro del título VI, “De los procedimientos judiciales” de su Código Orgánico Tributario (COT).¹²⁸ Para su procedencia la ley exige que la controversia haya sido admitida previamente en sede judicial y que exista un acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria. En teoría, las partes pueden acordar qué partes de la controversia se somete a arbitraje y qué aspectos se deja en conocimiento de los jueces ordinarios. El convenio arbitral debe ser suscrito por el contribuyente y por el representante judicial de la administración, con autorización de la máxima autoridad. Una vez celebrado, los jueces pierden jurisdicción y el expediente se transfiere al tribunal arbitral, que debe decidir siempre en derecho. El convenio arbitral es ley para las partes y no puede ser revocado sino por mutuo consentimiento o por las causas previstas en la ley.

Este diseño legal presenta una dificultad estructural: al requerir que la controversia haya ingresado previamente a la vía judicial, el arbitraje se convierte en una etapa accesoria del proceso contencioso-tributario, más cercana a una transacción procesal que a un mecanismo alternativo autónomo. Desde el punto de vista técnico, resultaría más coherente permitir su activación previa al inicio del proceso judicial, cuando se originan las controversias tributarias, lo que reforzaría su función preventiva y su eficiencia en tiempo y recursos.

Otro de los principales obstáculos que han impedido la aplicación práctica del arbitraje tributario en Venezuela es la falta de desarrollo procedimental: no existen normas específicas que regulen el procedimiento arbitral tributario. Si se acuerda que el arbitraje sea independiente no existe un reglamento general aplicable de forma supletoria.¹²⁹ Esta ausencia de marco reglamentario genera inseguridad jurídica y una barrera de acceso, pues cada proceso requeriría negociar de forma ad hoc aspectos como la designación de árbitros, costos, plazos o reglas de procedimiento.

¹²⁷ *Ibid.*, 150.

¹²⁸ Venezuela, *Código Orgánico Tributario*, Gaceta Oficial Extraordinaria n.º 6.507, 29 de enero de 2000, art. 320.

¹²⁹ Luis Fraga-Pittaluga, *Arbitraje Tributario Interno e Internacional* (Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2020), 94.

La ley prevé que cada parte designe un árbitro y que estos elijan al tercero; en caso de desacuerdo, lo designa el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Los costos del proceso arbitral deben ser asumidos por la parte que haya solicitado el arbitraje. El tribunal tendrá seis meses para dictar su decisión, término que podrá ser prorrogado por el mismo tiempo, sea de oficio o a solicitud de parte. El laudo debe ser motivado, a diferencia del arbitraje comercial donde se permite que este no sea motivado si así las partes lo acuerdan.¹³⁰ El laudo deberá ser remitido al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario para su publicación, pero su ejecución estará a cargo de la AT.¹³¹

Una disposición particularmente problemática del sistema venezolano es que el laudo puede ser apelado ante el Tribunal Supremo de Justicia si la decisión no es unánime. Esta disposición, atípica en el ámbito arbitral, diluye el carácter definitivo del laudo y contradice la finalidad del arbitraje como mecanismo expedito y alternativo de la justicia ordinaria. Además de la apelación, también cabe recurso de nulidad ante el Tribunal Supremo de Justicia,¹³² lo que, en conjunto, aproxima el arbitraje venezolano a un procedimiento contencioso ordinario y reduce su atractivo para los contribuyentes.

El propio COT establece que solo son arbitrables las materias transigibles. La transacción en materia tributaria existe en Venezuela desde su primer Código Tributario de 1982, inspirado en el modelo del Código Tributario para América Latina. Hasta antes del 2001, la transacción sólo podía referirse a cuestiones de hecho, quedando prohibida respecto de la interpretación jurídica. Desde la reforma de 2001, esa prohibición fue eliminada, lo que ha generado debate sobre si también pueden transigirse y, por tanto, arbitrase, cuestiones de derecho.

Según Fraga-Pittaluga, este silencio legislativo es deliberado e implica una autorización implícita para admitir la transacción y el arbitraje, sobre cuestiones jurídicas, pues de lo contrario los árbitros quedarían reducidos a una función meramente pericial y no administrarían justicia.¹³³ Sin embargo, desde una perspectiva de derecho público, esta interpretación resulta cuestionable: la transacción sobre cuestiones de derecho requiere habilitación legal expresa, y su ausencia puede implicar violación del principio de legalidad y extralimitación de competencias por parte de la administración tributaria.

¹³⁰ *Ibíd.*, 113.

¹³¹ Venezuela, *Código Orgánico Tributario*, art. 331.

¹³² La nulidad podrá ser solicitada (i) si la sentencia se pronuncia por cuestiones no sometidas a arbitraje o es contradictoria de manera que no puede ejecutarse, (ii) si el objeto de la controversia no era susceptible de arbitraje, y (iii) si se omitió alguna formalidad que haya causado una nulidad insubsanable. *Ibíd.*, art. 333.

¹³³ Fraga-Pittaluga, *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*, 104.

Aun cuando resulte más útil y eficiente admitir que los árbitros decidan sobre el alcance de la norma, en el derecho público este tipo de interpretaciones deben tener habilitación legal expresa, caso contrario, se corre el riesgo de que el procedimiento arbitral termine en una declaratoria de nulidad, generando pérdida de tiempo, recursos y debilitando la confianza en el sistema. Esta ambigüedad normativa respecto a qué materias son transigibles, y por tanto arbitrables, constituye uno de los principales impedimentos para el desarrollo del arbitraje tributario en Venezuela. Iniciar el procedimiento arbitral e incurrir en los gastos de recursos y tiempo que este implica, sólo por la determinación de los hechos, podría ser adecuado sólo en ciertos casos por su nivel de complejidad, pero no estaría cumpliendo los objetivos para los cuales fue previsto.

En conclusión, aunque Venezuela fue pionera en la región al prever expresamente el arbitraje tributario, su falta de aplicación práctica revela la ineficacia de un diseño normativo carente de coherencia institucional. La ausencia de un procedimiento reglado, la exigencia de iniciar la controversia en sede judicial, la apelabilidad del laudo y la indefinición sobre las materias transigibles han convertido esta figura en un mecanismo inoperante. El caso venezolano demuestra que la mera previsión normativa no basta para garantizar la efectividad del arbitraje tributario, y ofrece al Ecuador una advertencia clara: cualquier intento de implementación requiere un marco legal autosuficiente, compatible con el principio de legalidad y dotado de reglas precisas sobre competencia, procedimiento y control jurisdiccional.

De la comparación de estos modelos se desprende que la eficacia de los MASC en materia tributaria depende de su previsión normativa y de su coherencia institucional. Una vez que en el Ecuador ya se ha previsto la transacción en materia tributaria, y con ello, se ha desarrollado la mediación, el siguiente capítulo examina el diseño y la aplicación práctica de esta en el Ecuador.

Capítulo tercero

La transacción en materia tributaria en la legislación ecuatoriana

1. Naturaleza y fundamento de la mediación tributaria

La imposibilidad de transigir en materia tributaria cambió con la reforma contenida en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19 (LODES)¹³⁴ que incorporó la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias. A partir de esta habilitación legal, la mediación se configura como el procedimiento instrumental que permite conducir a las partes hacia un acuerdo transaccional válido. Su objeto no es la solución autónoma del conflicto, sino la generación de condiciones para que la transacción se celebre conforme a los principios de legalidad, indisponibilidad y de conformidad a su naturaleza de orden público.

Hasta antes de esta reforma, la regla general de indisponibilidad de la materia tributaria impedía cualquier acuerdo entre la Administración y los contribuyentes sobre la existencia o cuantía de la obligación. Con la LODES, esta barrera se flexibilizó: no porque se haya relativizado el principio de legalidad, sino porque se reconoció que determinados aspectos del vínculo tributario, pueden ser objeto de consenso dentro de límites precisos. Así, el legislador introdujo una apertura controlada hacia los MASC en materia tributaria.

Para justificar la procedencia de la reforma, se aclaró que la definición de *materia transigible* no está contenida en el texto constitucional, sino que se delega su determinación a la ley, por lo que esta puede ser configurada libremente por el legislador, esto se alinea con la teoría de que la habilitación legal es la que permite la aplicación de los MASC en materia tributaria, expuesta en el primer capítulo. La reforma se justificó en que (i) la materia tributaria no se encuentra expresamente excluida de la transacción a nivel constitucional; (ii) no existe prohibición constitucional para incluirla como transigible; y, (iii) por tratarse de una materia de derecho público, se requiere una habilitación legal expresa para su efectividad.

¹³⁴ El Proyecto de Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, entró en vigencia por el ministerio de la ley de conformidad con el artículo 140 de la Constitución ecuatoriana, por lo tanto, fue publicado, sin ninguna modificación, en el Registro Oficial 587 de 29 de noviembre de 2021.

Para justificar su necesidad, el Ejecutivo sostuvo que los procesos de impugnación tributaria retrasaban de manera significativa la recaudación: los contribuyentes podían suspender el cobro de sus obligaciones caucionando apenas el 10 % del valor discutido, mientras los juicios duraban entre dos y cuatro años. Según datos del Servicio de Rentas Internas (SRI), al año 2021 existían aproximadamente USD 4.925 millones pendientes de recaudación en procesos impugnativos o facilidades de pago, de los cuales USD 2.905 millones correspondían al capital de la obligación, es decir, cerca del 59 % del total.

A partir de este diagnóstico, el proyecto propuso mecanismos que permitieran alcanzar acuerdos totales o parciales sobre puntos controvertidos sean de hecho o de derecho y de ciertas obligaciones pendientes de pago que incentivaran la solución temprana de disputas tributarias. La LODES habilita la posibilidad de que el contribuyente y la Administración celebren acuerdos en casi todas las etapas del ciclo tributario, desde la determinación hasta la recaudación.

La exposición de motivos del Proyecto también avala la inclusión del arbitraje como mecanismo alternativo y concluye que no existe obstáculo constitucional para su aplicación en materia tributaria, no obstante, este mecanismo no fue incluido en el texto remitido a la Asamblea Nacional. Esta exclusión pudo haberse dado para evitar el rechazo global del proyecto, dado que el arbitraje en materias de orden público genera especial sensibilidad en la opinión pública, o bien porque no existía aún un desarrollo normativo adecuado para su implementación. En cualquier caso, la inclusión de la mediación tributaria abre la posibilidad de que se analice y proponga la incorporación progresiva de otros mecanismos, como el arbitraje, en futuras reformas.

Además, la ley incorporó una Disposición Transitoria Séptima (DT7) que otorgó remisiones de intereses y recargos a quienes se acogieran a la mediación dentro de ciertos plazos. Aunque este régimen transitorio fomentó el uso inicial del mecanismo, no implicó una verdadera negociación entre las partes, ya que la condonación era automática y legalmente obligatoria.

La mediación tributaria, tal como se configura en el actual Código Tributario, es por tanto una expresión institucional de la transacción. Su validez radica en la delimitación rigurosa de la materia transigible y en la existencia de controles que garanticen la legalidad del acuerdo para que se produzca

En suma, la reforma de la LODES no transforma la naturaleza indisponible del tributo, pero introduce una vía regulada para resolver conflictos de manera consensuada, bajo condiciones de legalidad, reciprocidad y control administrativo. La mediación

tributaria ecuatoriana surge, así, como una herramienta de política fiscal moderna que pretende conjugar tres objetivos: (i) reducir la litigiosidad y la congestión judicial; (ii) optimizar la recaudación mediante acuerdos anticipados; y (iii) fortalecer la confianza entre Administración y contribuyentes dentro de los márgenes del derecho público.

2. Conceptos básicos con respecto a la transacción y a la mediación tributaria en nuestra legislación

La transacción como forma de extinguir las obligaciones, permitió que la mediación sea ahora procedente respecto de todos los tributos: nacionales, de los gobiernos autónomos descentralizados y de los entes acreedores de tributos de excepción.

La normativa trasladó al ámbito tributario la noción civil de transacción del artículo 2348 del Código Civil, según la cual, las partes, haciendo concesiones recíprocas, terminan un litigio pendiente o previenen uno eventual.¹³⁵ Aplicada al derecho público, esta figura se transforma: el consentimiento del Estado no es libre, sino jurídicamente condicionado. Por tanto, la transacción tributaria solo es válida cuando concurren dos presupuestos esenciales: i) La existencia de una controversia real entre la AT y el contribuyente, es decir, un derecho en disputa; y, ii) la presencia de concesiones mutuas entre las partes.

Según nuestro Código Civil no se considera transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa, por lo que, para que proceda la transacción, debe existir una divergencia entre la posición del contribuyente y el ente acreedor del tributo. Esta discrepancia puede referirse tanto a elementos económicos (por ejemplo, el monto de la obligación o los intereses), como a aspectos no pecuniarios (como la sustitución de medidas cautelares en procesos coactivos). El objeto de la controversia entre la Administración y el contribuyente también delimita la materia transigible, si el acto administrativo se encuentra firme y ejecutoriado, el crédito se considerará determinado y por lo tanto no procederá su discusión, en base al principio de indisponibilidad previamente revisado.

El segundo presupuesto se refiere a renunciaciones recíprocas: para que proceda la transacción, tanto la Administración como el contribuyente deben renunciar con respecto a una expectativa válida que tenga la otra parte. En otras palabras, no procede la

¹³⁵ Ecuador, *Código Civil*, 2005, art. 2348.- “La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa”.

transacción si solo una parte realiza concesiones sin reciprocidad. Por ejemplo, si la Administración renuncia a parte de una glosa, el contribuyente deberá reconocer al menos parcialmente alguna diferencia determinada.

Se debe recordar que la mediación es un mecanismo de solución de controversias basado en la voluntad de las partes, por lo que la AT no está obligada ni a llegar a un acuerdo ni a acudir al proceso de mediación en todos los casos. Una vez recibida la solicitud de mediación, la autoridad puede rechazarla, si una vez analizada cree que no será posible llegar a un acuerdo transaccional, esto puede ocurrir, por ejemplo, si las cuestiones no son susceptibles de transacción.¹³⁶

Obtener un resultado después del proceso de mediación tampoco es obligatorio para las partes, por lo que este puede concluir o con la suscripción de un acta transaccional o con un acta de imposibilidad de acuerdo, ambas firmadas por un mediador debidamente registrado. En caso de que no se alcance un acuerdo, se pueden presentar nuevas solicitudes de mediación, sin embargo, a partir de la segunda, estas ya no suspenderán ningún plazo o término que esté decurriendo.

A fin de facilitar la actuación de los funcionarios públicos en estos procesos, la normativa exime de responsabilidad civil o administrativa a quienes suscriban actas de mediación, siempre que no exista dolo o negligencia grave. Esta última se presume, por ejemplo, si el funcionario autoriza un acuerdo sin contar con un informe de costo-beneficio previo, exigido como requisito indispensable para avalar la razonabilidad del pacto.

3. La materia transigible

El éxito de la transacción tributaria depende de una delimitación precisa de la materia transigible, es decir, de los aspectos del vínculo jurídico-tributario que pueden ser objeto de acuerdo sin vulnerar el principio de legalidad y de indisponibilidad, una vez que se ha realizado la habilitación legal. Esta cuestión define el límite entre lo disponible, donde la Administración puede alcanzar un acuerdo transaccional, y lo indisponible, que pertenece al núcleo irrenunciable que se protege al ser lo tributario una materia de orden público.

¹³⁶ Al respecto, el proyecto de Ordenanza que regula la aplicación de la Transacción Tributaria para el Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, contempla, como paso previo a la aceptación, la elaboración de un informe de procedibilidad legal que evalúe la viabilidad del acuerdo. Ecuador Dirección Metropolitana Tributaria, “Proyecto de Ordenanza Transacción Tributaria en el GAD DMQ Informe n.º AG-DMT-CT-00011”, 18 de octubre de 2022, artículo innumerado tercero.

La materia que puede ser objeto de la transacción o *materia transigible* va a depender de algunos parámetros, uno de ellos, del momento procesal en el que se esté realizando la transacción.

Si la transacción se celebra antes de que se dicte el acto administrativo de determinación de la obligación tributaria o durante un proceso de impugnación administrativa o judicial, su alcance puede ser más amplio que si el crédito está determinado y el acto ya no puede ser impugnado. En estos casos, la transacción podrá versar sobre: i) la obligación tributaria; ii) las obligaciones accesorias; y, iii) asuntos vinculados con la recaudación de la obligación.

Por *obligación tributaria* entendemos, el conjunto de elementos que componen su determinación. Es decir que se podrá transigir con respecto a la verificación de la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la fijación de la base imponible o la cuantía del tributo. Esto puede incluir aspectos fácticos de valoración incierta o conceptos jurídicos indeterminados.

En las *obligaciones accesorias*, se incluye el recargo del 20% de conformidad con el artículo 90 del Código Tributario,¹³⁷ los intereses y las multas.

Finalmente, los *asuntos referentes a la recaudación* de la obligación, engloba a los plazos de pago, otorgamiento de facilidades de pago, levantamiento de medidas cautelares, aceptación de garantías para el pago de la deuda y demás asuntos referentes al proceso de cobro y ejecución de la obligación.

La posibilidad de disponer de estos dos últimos elementos se fundamenta en que estos no son esenciales de la obligación tributaria y por lo tanto no les alcanza el principio de indisponibilidad estricto.

Incluso si la obligación está siendo impugnada judicialmente y no se ha dispuesto la suspensión de su ejecución, puede transigirse sobre su determinación. No obstante, si la mediación se plantea cuando el acto administrativo ya ha adquirido firmeza y ejecutoriedad, y no existe una impugnación judicial interpuesta, o si esta se refiere únicamente a una excepción dentro del procedimiento coactivo que no cuestiona el origen de la obligación tributaria, o a una resolución emitida en un recurso extraordinario de revisión, en tales casos, la transacción solo podrá versar sobre aspectos relacionados con

¹³⁷ A través de reforma incluida en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Registro Oficial 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007, se estableció que siempre que el sujeto activo establezca una obligación tributaria a través de su potestad determinadora, se causará un recargo del 20%, mismo que se calculará sobre el principal, después de efectuar la imputación de los pagos realizados antes de la emisión del acto de determinación.

la recaudación y, de forma excepcional, sobre obligaciones accesorias. En estos casos es posible que la obligación se encuentre en ejecución,¹³⁸ o, que está siendo objeto de un proceso extraordinario de revisión.¹³⁹

A continuación, se revisan cada uno de los casos presentados con mayor detalle:

3.1. Sobre la determinación de la obligación tributaria

Cuando el acto se encuentra en formación, ya sea durante el proceso de determinación o en la fase de reclamo administrativo, o cuando el mismo se encuentra impugnado, sea administrativa o judicialmente, es posible que la transacción se refiera a la determinación de la obligación tributaria, es decir su existencia.

Para que la transacción pueda tener como objeto la obligación tributaria sólo se podrá transigir con respecto a: i) aspectos fácticos de valoración incierta controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos, ii) sobre el entendimiento o alcance de conceptos jurídicos indeterminados en disputa con respecto a su aplicación en el caso concreto. Este es el alcance más amplio en la práctica y se fundamenta en la indeterminación del crédito tributario y en la teoría relativa del principio de legalidad que determina que existen elementos que pueden encontrarse indeterminados al aplicar la ley.

Existe escaso desarrollo práctico en cuanto al alcance y aplicación de ambos conceptos en la práctica, en especial porque los acuerdos transaccionales y sus expedientes son confidenciales. No obstante, ciertos lineamientos han sido desarrollados por el SRI en el Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (el Instructivo) publicado en julio de 2022 y reformado en octubre del mismo año.¹⁴⁰ A continuación, se analizan estas disposiciones con base en la normativa y la experiencia acumulada por profesionales consultados desde la entrada en vigencia del mecanismo de mediación.

¹³⁸ “Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse”, pero solo podrán ejecutarse una vez que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. El acto es firme si no se hubiere presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala y se encuentra ejecutoriado, si no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en vía administrativa. Ecuador, *Código Tributario*, arts. 82-84.

¹³⁹ La revisión es un recurso extraordinario en vía administrativa que procede frente a actos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Este recurso puede iniciar de oficio o de parte y procede de forma taxativa por las causales señaladas en el Código Tributario. La interposición de este recurso no implica la suspensión de la ejecución del acto. *Ibíd.*, art. 142.

¹⁴⁰ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria”, *Resolución n.º 36*, Registro Oficial 114, Suplemento, 27 de julio de 2022, última reforma: Registro Oficial 178, Suplemento, 27 de octubre de 2022.

a) Aspectos fácticos de valoración incierta

En general, para que se pueda llegar a una transacción, sea sobre aspectos fácticos o conceptos jurídicos, debe existir una controversia al respecto de los mismos, si estos fueron aceptados previamente por el contribuyente, por ejemplo, al aceptarlos expresamente o al no haberlos impugnado, no serán susceptibles de transacción.

Para poder acordar con respecto a hechos, estos deben ser inciertos y estar relacionados con la determinación de la obligación tributaria objeto de la transacción. Estos hechos no deben contar con prueba directa sino indiciaria o mediata, y, en consecuencia, están sujetos a una valoración (sea de la autoridad judicial o de la autoridad administrativa) con respecto a su existencia o las circunstancias en las que se produjeron.¹⁴¹

Las determinaciones presuntivas fijadas por indicios o coeficientes son ejemplos donde no existe certeza con respecto a los hechos que determinan el tributo, y por lo tanto, podrían ser sujetos a un acuerdo transaccional. Otro ejemplo, es la determinación en base a diferencias que el SRI suele realizar en base a la información del Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF), en estos casos la Administración tiene información de transacciones económicas realizadas a través del sistema financiero, sin embargo, usualmente no tiene elementos que le ayuden a determinar que ese ingreso en realidad corresponde a renta gravada.

En algunos casos la aptitud o certeza de la prueba puede ser discutible, pues lo que a criterio de la Administración podría constituir un elemento probatorio directo, no necesariamente lo será para el contribuyente o para el juez, y no existe una norma con respecto a su apreciación que deba ser aplicada.

La prueba directa se califica como tal en función a dos elementos: a) la relación que existe entre el órgano juzgador y la fuente de la prueba, es decir, que exista coincidencia entre el hecho a probar y el hecho percibido al no existir otro elemento entre el juez y la fuente de prueba,¹⁴² por ejemplo, una inspección judicial; b) según la forma en la que el objeto de la prueba sirve para demostrar el hecho que quiere probarse.¹⁴³ Es decir, que la prueba acredite el supuesto de hecho que requiere la condición normativa

¹⁴¹ *Ibid.*, párr. 2.2.

¹⁴² César San Martín Castro, *Derecho Procesal Penal - Lecciones*, 3.^a ed. (Lima: Editora Jurídica Grijley, 2014), 868.

¹⁴³ *Ibid.*

que exista para su aplicación, y no que pruebe hechos a partir de los cuales se puedan inferir estos hechos necesarios (esto constituiría una prueba indiciaria).

Por ejemplo, si uno de los elementos controvertidos es la calificación de un gasto como no deducible debido al incumplimiento de requisitos formales en el comprobante de venta, dicho comprobante sería una prueba directa: a) porque el juez o la Administración puede percibir el vicio contenido en el comprobante directamente, y, b) porque el objeto de la prueba coincide con el hecho que quiere probarse. Esto quiere decir que, si el comprobante se encuentra en el expediente, no procede transacción con respecto a este elemento, pues el hecho no calificaría como incierto.

La normativa también excluye expresamente a la “prueba cuyo valor está determinado en la ley”,¹⁴⁴ es decir, la prueba tasada. Esta se refiere a reglas o supuestos abstractos fijados por el legislador para concluir la existencia o no de cierto hecho, relevándole al juzgador de realizar esta valoración lógica. De hecho, esta figura surge para controlar el abuso de la discrecionalidad judicial en la valoración de las pruebas y otorgar seguridad jurídica a los usuarios del sistema de justicia.

Debido a que la sana crítica, plasmada en el artículo 164 del COGEP, es el criterio general de valoración de la prueba en nuestro sistema procesal, han quedado rezagados pocos ejemplos de pruebas tasadas en nuestra legislación. Así, por ejemplo, el contenido en el artículo 1726 del Código Civil según el cual los actos o contratos que contengan la entrega o promesa de una cosa que valga más de ochenta dólares de los Estados Unidos, debe realizarse por escrito, sin que sea admisible la prueba de testigos que contradiga o modifique lo contenido en el acuerdo. Por otro lado, algunos de estos casos se ven estrechamente ligados a un requisito o solemnidad requerida para que los actos se reputen existentes. Por ejemplo, la promesa o la tradición de bienes inmuebles debe realizarse a través de instrumento público, constituyéndose este en una solemnidad sin la cual el acto se reputa inexistente, de conformidad con los artículos 1570 y 1740 del mismo Código, respectivamente.

En el ámbito tributario, además de aplicar las reglas descritas, tenemos estándares probatorios específicos. Uno de los más relevantes es el establecido en la Resolución n.º 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, que contiene el precedente jurisprudencial

¹⁴⁴ Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria*, párr. 2.2.

obligatorio sobre los Gastos deducibles para el cálculo del Impuesto a la Renta.¹⁴⁵ Según este criterio:

Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal-material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio

El precedente establece que el requisito de validez de un gasto deducible, y a la vez, el estándar probatorio previsto para probar la deducibilidad de un gasto requiere la prueba de: i) el cumplimiento de las obligaciones formales, y, ii) la prueba material de la existencia de la obligación. Esto implica que, para cumplir con el estándar, se debe probar i) la emisión de los comprobantes de venta, retención y bancarización como prueba de pago, y, ii) la efectiva transferencia del bien o prestación del servicio sea a través de contratos, guías de remisión, o cualquier otra prueba del cumplimiento de la obligación.

En estos casos, una prueba directa de la existencia o no del gasto deducible sería la presentación o no del comprobante de venta. Si no existe como medio de prueba el comprobante de venta o una copia que determine su existencia es difícil sostener que existe un aspecto fáctico de valoración incierta que permita mediación, pues, según el precedente, sin el comprobante, no existe un gasto deducible. Sin embargo, bajo las mismas reglas probatorias, si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones formales (emisión de comprobante, retención, bancarización), pero no ha logrado probar la deducibilidad del gasto con respecto al aspecto material con la documentación entregada, debido a que a la Administración no le parece suficiente para probar la prestación del servicio, podríamos encontrarnos ante un caso de un aspecto fáctico de valoración incierta.

En este caso se podría mediar con la Administración sobre la existencia material del gasto, puesto que la prueba no es directa. Existen varios casos en los que, en los actos de determinación de la AT, a pesar de haberse cumplido las obligaciones formales, y de que se ha presentado documentación referente a la existencia de los actos y hechos de contenido económico, estos no son aceptados por una inconformidad del funcionario

¹⁴⁵ Ecuador Corte Nacional de Justicia Pleno, *Resolución n.º 07-2016, Precedente Jurisprudencial Obligatorio Gasto Deducible para el Cálculo del Impuesto a la Renta*, Registro Oficial 894, Suplemento, 27 de diciembre de 2016.

auditor con respecto a la documentación aportada por el contribuyente,¹⁴⁶ en estos casos, existe una gran oportunidad de llegar a acuerdos transaccionales con respecto a aspectos fácticos.

Otro ejemplo es la obligación que tienen los contribuyentes de efectuar las transacciones mayores de USD 500,00 dólares a través del sistema financiero para que estas tengan efectos tributarios, es decir, se consideren como gastos deducibles o crédito tributario.¹⁴⁷ En este caso, nos encontramos frente a un requisito normativo de procedibilidad. La prueba, en este contexto, debe ser directa: el pago solo podrá calificarse como deducible si el medio probatorio demuestra que se ha realizado de esa forma. Ahora bien, conforme al numeral 3) de la Circular n.º AC-DGECCGC12-000014, en los contratos y operaciones en los que no se contemplen formas de pago en dinero — como ocurre con la compensación— y, por ende, no sea posible utilizar el sistema financiero, no se exigirá el requisito de bancarización.¹⁴⁸ En tales casos, la prueba del pago puede acreditarse mediante documentos distintos a los bancarios — como actas de compensación, facturas cruzadas, entre otros—, lo que abre la puerta a valoraciones más amplias y, por ende, a la posibilidad de transacción.

Cabe señalar que el contribuyente puede aportar elementos probatorios durante el proceso de mediación para efectos de la negociación, sin embargo, estos elementos no formarán parte ni del procedimiento administrativo o jurisdiccional, si estos no fueron presentados conforme a las reglas procedimentales correspondientes.

b) La aplicación de conceptos jurídicos indeterminados en disputa

La mediación también puede versar sobre conceptos jurídicos indeterminados (CJI) cuando su aplicación genera distintas interpretaciones en un caso concreto. La complejidad de la aplicación de esta posibilidad radica en la dificultad de definir un concepto que se califica por su indeterminación. En un *concepto jurídico indeterminado*, la ley no ha determinado con exactitud los límites del concepto como tal, pues no cabe

¹⁴⁶ Esto provocó que en la LODES se reforme el Código Tributario para exigir que los actos administrativos motiven adecuadamente las razones fácticas y jurídicas por las cuales los actos o hechos deben considerarse inexistentes o carentes de sustancia económica y la justificación no se base exclusivamente en la inconformidad con respecto a la documentación. Ecuador, *Código Tributario*, art. 30.4.

¹⁴⁷ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 6 de agosto de 2010, última reforma: Registro Oficial 709, Suplemento, 23 de diciembre de 2024, art. 27.

¹⁴⁸ Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Circular n.º AC-DGECCGC12-000014*, Registro Oficial 756, 30 de junio de 2012.

una determinación rigurosa, sin embargo, este puede ser precisado en el momento de su aplicación. Según García de Enterría, el concepto jurídico es indeterminado cuando el supuesto de hecho se define a través de conceptos abstractos porque corresponde a una realidad cuyos límites no pueden ser precisados o determinados rigurosamente.¹⁴⁹ En esencia, el CJI es aquel en el que el legislador por el uso del lenguaje, o por la falta de precisión, nos deja con varias opciones correctas de interpretación o aplicación posibles, esta categoría se refiere, por ejemplo, a aquellos supuestos en que la ley utiliza expresiones como “razonable”, “necesario”, “proporcional”, “habitual”, o “precio de mercado”, cuyo contenido exige una valoración contextual. Es determinado, por otro lado, aquel en el cual no puede haber dudas razonables con respecto a su alcance y su definición.

Varios autores han señalado la posibilidad de que la aplicación de la norma no sea unívoca en todos los casos, como Troya, cuya posición ha sido descrita y sostiene que en los casos en los que existe esa indeterminación el ordenamiento jurídico ha previsto las formas para solucionarla, Piñeros Perdomo, quien señala que, si la tipicidad del tributo y todos sus elementos ofreciera certeza absoluta, esto supondría la inexistencia de cualquier tipo de conflicto en materia tributaria, o Zamora Pérez, quien afirma que la complejidad de la realidad social y económica provoca que la aplicación de las leyes por parte de la administración implique el empleo de conceptos jurídicos indeterminados que no necesariamente deriven en soluciones unívocas.¹⁵⁰

A diferencia de los hechos inciertos, los CJI implican una duda de interpretación normativa más que probatoria. La transacción es admisible cuando esa interpretación se proyecta sobre un caso específico y no sobre una definición abstracta o general. Así, la Administración puede realizar concesiones sobre la aplicación del concepto a un hecho concreto, por ejemplo, si un gasto es “necesario” o una operación “razonable” en función de la actividad del contribuyente, sin que ello equivalga a alterar la norma ni a fijar criterios vinculantes para casos futuros.

En el derecho tributario, donde rige de manera estricta el principio de legalidad, la indeterminación normativa plantea un reto adicional. Para evitar arbitrariedades y garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, el legislador debe procurar formular

¹⁴⁹ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, 15.^a ed. (España: Thomson Civitas, 2011), 1, 481.

¹⁵⁰ Mauricio Piñeros Perdomo, “Arbitraje en materia tributaria”, *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo II*, (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, 2004): 82.

disposiciones claras, sin dejar espacio para ambigüedades. No obstante, en la práctica, existen vacíos normativos (intencionales o no) que obligan a aplicar CJI. Son estos casos, donde no existe un criterio normativo unívoco, los que pueden ser objeto de transacción.

En cuanto a la práctica, la confidencialidad de los acuerdos transaccionales dificulta la recopilación de ejemplos claros. No obstante, algunos casos han sido recogidos a partir de la experiencia de profesionales consultados.

Un concepto jurídico indeterminado en materia tributaria podría haber sido la forma de determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en caso de bienes importados. El art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno regula la forma de fijar la base imponible en los bienes importados, uno de los métodos establecidos es el “precio de venta al público sugerido por el fabricante, importador o prestador de servicios, menos el IVA y el ICE”. El mismo artículo define “el precio de venta al público sugerido como el valor que el consumidor final paga por la adquisición al detal, en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto”.

Al determinar el ICE en bienes importados y aplicar el método de precio de venta al público sugerido, la Administración realizaba una ponderación de todos los precios de comercialización del producto al consumidor final, no solo aquellos vendidos por el importador. La interpretación de los contribuyentes, por otro lado, sostenía que el método contenido en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno debía entenderse aplicable únicamente en los casos en los que el propio importador vende el producto al consumidor final y, por lo tanto, no debía considerarse el precio al que lo comercializaban terceros.

Esta indeterminación fue aclarada por la Corte Nacional de Justicia mediante el ejercicio de su facultad constitucional de emitir precedentes jurisprudenciales obligatorios. En este caso, la Sala adoptó la posición de los contribuyentes, al señalar que, siendo el ICE un impuesto monofásico de primera etapa, su hecho generador es la desaduanización de los bienes importados, por lo que no procede aplicar un método de ponderación de precios de comercialización de terceros que la norma no contempla.¹⁵¹

Este caso ilustra con claridad la existencia de un concepto jurídico indeterminado: el *precio de venta al público sugerido* en relación con bienes importados. Mientras no existía un criterio jurisprudencial vinculante, era posible la transacción entre la Administración y los contribuyentes. No obstante, una vez emitido el precedente

¹⁵¹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Pleno, *Resolución 01-2023*, Registro Oficial 261, Suplemento, 3 de marzo de 2023.

obligatorio por la Corte Nacional, el tema dejó de ser controvertido, lo que extingue su transigibilidad.

En conclusión, la materia transigible no abarca el tributo en sí mismo, sino los márgenes de incertidumbre que rodean su determinación o aplicación. La legalidad no se vulnera mientras la Administración actúe dentro de un marco de discrecionalidad técnica sin dejar de aplicar la norma. De este modo, la mediación, a través de la transacción se configura como un instrumento de gestión de la incertidumbre jurídica, que permite resolver controversias de interpretación o valoración sin menoscabar el orden público.

3.2. Sobre la determinación de las obligaciones accesorias

Para efectos de esta clasificación, se entenderán como obligaciones accesorias a la obligación tributaria aquellas que se derivan del incumplimiento de la obligación principal, tales como los intereses y el recargo del 20%.

En cualquier tipo de mediación, sea extraprocesal o intraprocesal, y de forma independiente a la etapa en la que se encuentre la formación o ejecución de la obligación tributaria, se podrá transigir con respecto a los intereses. Esta transacción puede comprender una remisión total o parcial. En caso de acordarse una remisión parcial, la tasa de interés pactada no podrá ser inferior a la tasa pasiva referencial fijada por el Banco Central del Ecuador.

Para que la remisión sea total, se deben cumplir los siguientes requisitos: (i) se debe haber iniciado un proceso coactivo para el cobro de la obligación, (ii) el contribuyente deberá ofertar realizar el pago inmediato del cien por ciento del capital, y, (iii) la obligación debe haber sido determinada como de difícil recaudo de conformidad con los procedimientos internos del ente acreedor del tributo.

La calificación como deuda de difícil recaudo se realiza a través de un informe costo-beneficio que determina la conveniencia para la Administración de remitir la totalidad de los intereses, para poder recaudar el capital de la obligación. En este informe además se deberán justificar las gestiones de cobro realizadas. Si la remisión total es aceptada, el contribuyente deberá pagar el saldo total del capital de la obligación dentro de los ocho días siguientes a la firma del acta de mediación.

Esta remisión total de intereses a pesar de que el acto se encuentre firme y ejecutoriado e incluso en ejecución, incorpora en nuestro ordenamiento jurídico una forma de remisión tributaria de carácter permanente que puede operar en el marco de la mediación.

La normativa señala expresamente que el recargo del 20% es susceptible de transacción. La norma no establece limitaciones temporales o procedimentales respecto de esta facultad, por lo que debe entenderse que el recargo es susceptible de transacción tanto cuando la obligación se encuentra en formación como cuando ha adquirido firmeza.

No obstante, la inclusión del recargo como elemento susceptible de disposición contradice el diseño legal de la transacción tributaria puesto que debido a su naturaleza sancionatoria este, en principio, no debería poder ser objeto de transacción. La discusión con respecto a la naturaleza sancionatoria del recargo fue zanjada por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, quien a través de un fallo de triple reiteración resolvió confirmar este criterio para evitar su aplicación retroactiva. La Corte mencionó en su resolución que el recargo es una herramienta legislativa que busca disuadir al contribuyente del incumplimiento de las obligaciones tributarias, y, por tanto, al ser una sanción deben aplicársele las normas relativas a estas.¹⁵²

3.3. Sobre la recaudación de la obligación tributaria

Cuando la obligación tributaria se encuentra firme o ejecutoriada y no ha sido objeto de impugnación judicial, ya no es posible transigir sobre su fondo. No obstante, sí procede la transacción respecto de los elementos vinculados a la etapa de recaudación. Esta posibilidad permite que el contribuyente y la AT celebren acuerdos sobre aspectos que, aunque no alteran el nacimiento ni cuantía del tributo, inciden directamente en su cumplimiento efectivo.

En este sentido, son susceptibles de transacción los siguientes aspectos: i) los plazos y facilidades para el pago de la obligación tributaria; ii) la aplicación, modificación, suspensión o levantamiento de medidas cautelares dictadas contra el sujeto pasivo en el marco de un procedimiento coactivo; y, iii) la aceptación de garantías para el pago de la deuda.

Dentro del régimen ordinario previsto en el Código Tributario, el levantamiento o la sustitución de medidas cautelares se encuentra regulado en el artículo 164. Según esta disposición, si el contribuyente garantiza la totalidad del saldo de la obligación tributaria pendiente de pago, el funcionario ejecutor podrá evaluar la proporcionalidad de las

¹⁵² Los fallos confirmaban este criterio para evitar la aplicación retroactiva que la Administración buscaba efectuar al aplicar el recargo del 20% en actos de determinación con respecto a ejercicios fiscales previos a la promulgación de la reforma que lo creaba. Ecuador Corte Nacional de Justicia Pleno, *Resolución 04 de mayo de 2011*, Registro Oficial 471, 4 de mayo de 2011.

medidas dictadas y proceder a su cesación o sustitución, de conformidad con criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Ahora bien, cuando el levantamiento o sustitución de medidas cautelares constituye objeto de una transacción, en el marco de un proceso de mediación tributaria, esta posibilidad no puede eludir los requisitos sustantivos establecidos por la ley, porque esto no ha sido previsto por el legislador. En otras palabras, la transacción no faculta a la AT a apartarse del cumplimiento de los elementos reglados que condicionan el ejercicio de su potestad. Así, si la norma exige la garantía del 100% del saldo de la obligación para proceder al levantamiento de una medida cautelar, esta condición deberá ser observada incluso dentro del acuerdo transaccional.

En consecuencia, si bien la posibilidad de transigir sobre los aspectos relacionados con la recaudación permite introducir flexibilidad y racionalidad al proceso de cobro, dicha facultad debe ejercerse dentro del marco normativo aplicable. Esto implica que la transacción puede servir como un instrumento para adecuar las medidas de ejecución a las circunstancias específicas del contribuyente, pero sin que ello implique renunciar al cumplimiento de las condiciones legales mínimas.

Desde una perspectiva práctica, esta flexibilidad resulta particularmente útil cuando las medidas adoptadas, lejos de facilitar la recaudación, comprometen la capacidad del contribuyente de generar ingresos y, por tanto, de cumplir con la obligación. Es frecuente, por ejemplo, que medidas como la retención de cuentas bancarias o la prohibición de enajenar bienes afecten de forma desproporcionada la actividad económica del deudor tributario, especialmente en el caso de personas naturales o microempresas. En estos casos, la mediación puede abrir una vía para ajustar las condiciones del cobro sin comprometer la integridad de la obligación tributaria ni renunciar a su efectividad.

3.4. Materias excluidas de transacción

El marco normativo ecuatoriano establece de forma expresa una serie de materias que no pueden ser objeto de transacción en el ámbito tributario. Esta exclusión obedece a la naturaleza indisponible de ciertos derechos o a razones de orden público que impiden que las partes, incluso por mutuo acuerdo, puedan alterar su contenido o efectos. A continuación, se detallan las exclusiones previstas, junto con su respectiva fundamentación jurídica y consideraciones prácticas:

a. Materias derivadas de la facultad reglamentaria de la Administración

Se excluyen expresamente de la posibilidad de transacción todos aquellos actos que emanen del ejercicio de la facultad reglamentaria de la AT. Esto incluye la emisión de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, circulares de carácter general y, en general, cualquier acto normativo con efectos *erga omnes*.

La razón de esta exclusión es doble. En primer lugar, se trata de facultades propias, indelegables e indisponibles del poder público, cuyo ejercicio está reservado a la Administración en su calidad de órgano regulador. En segundo lugar, estos actos generan efectos *erga omnes* sobre el universo de contribuyentes, por lo que permitir que sean modificados o anulados mediante acuerdos particulares vulneraría el principio de igualdad ante la ley y pondría en riesgo la seguridad jurídica.

En consecuencia, cualquier cuestionamiento respecto de estos actos debe canalizarse mediante los mecanismos de impugnación previstos por el ordenamiento jurídico, ya sea a través del control judicial o constitucional.

b. Materias derivadas de la facultad sancionatoria de la Administración

La facultad o potestad sancionadora, por otro lado, es la facultad que tiene la administración tributaria de imponer sanciones por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos. La imposibilidad de transigir con respecto a multas derivadas de infracciones o contravenciones tributarias, tiene una relación estrecha con el principio de tipicidad y la naturaleza del procedimiento sancionatorio.

Conforme al Código Tributario y al COA las normas con respecto a infracciones no son susceptibles de aplicación analógica o extensiva. En consecuencia, la AT debe cumplir estrictamente las garantías del debido proceso y probar la existencia o no de la infracción, pero una vez verificada la acción u omisión, en base al principio de legalidad, esta no podría dejar de aplicar la norma e imponer la sanción. En este contexto, permitir que las partes transijan sobre la imposición o cuantía de la sanción sería equivalente a dejar sin efecto la norma aplicable, lo cual resulta jurídicamente inadmisibles.

De todas maneras, tanto la Administración como el contribuyente podrían beneficiarse de una transacción con respecto a ciertos elementos en los procesos sancionatorios, en particular con respecto a la modulación de la sanción. La Administración debe adecuar y graduar las sanciones para imponer una medida justa y proporcional a los hechos ocurridos, para lo que la ley le otorga cierto grado de discrecionalidad. Si bien las Administraciones Tributarias tratan de regular la imposición

de sanciones para que exista el menor grado de discrecionalidad en su aplicación,¹⁵³ en la práctica, esto puede generar sanciones desproporcionadas que deben ser impugnadas en vía administrativa o judicial. A diferencia de las obligaciones que nacen de una determinación tributaria, las multas no generan intereses, por lo que, si el contribuyente las impugna y cauciona el 10% del monto total para la suspensión de la ejecución del acto, es la AT la que se verá afectada por la dilación del sistema judicial en otorgar una sentencia definitiva, pues no sólo no recaudará a tiempo, sino que además no se le reconocerán intereses por dichos valores.

Por otro lado, al igual que cualquier otra obligación tributaria, una vez que el acto sancionatorio se encuentra firme y ejecutoriado, la Administración podrá iniciar un proceso coactivo. Durante el proceso, la Administración podría ordenar medidas precautelatorias, estos aspectos relacionados con la recaudación, en este caso si pueden ser objeto de acuerdos transaccionales.

Si bien las medidas precautelatorias son necesarias para presionar e inducir al pago al contribuyente, pueden en ciertos casos disminuir la posibilidad de una efectiva recaudación. Por ejemplo, la orden de retención de créditos en las cuentas en las distintas instituciones financieras usualmente le impide al contribuyente que continúe su actividad económica, y, si este no puede pagar la multa, podría tener que suspenderla y la recaudación no sólo de la multa verse afectada. Es positivo, tanto para la administración como para los contribuyentes que en estos casos el recaudo de estas obligaciones si sea parte de la materia transigible, y se pueda aplicar la sustitución de medidas cautelares o el otorgamiento de facilidades de pago.¹⁵⁴

Sin embargo, además del recaudo, sería deseable que otros elementos con respecto a la facultad sancionadora puedan ser transigibles, en específico la modulación de la sanción.

c. Interpretación abstracta de conceptos jurídicos indeterminados o normas tributarias

Como se ha explicado previamente, se puede mediar con respecto al alcance de conceptos jurídicos indeterminados en disputa o la interpretación de disposiciones

¹⁵³ Véase: Ecuador SRI, “Instructivo del SRI para la aplicación de sanciones pecuniarias”, Registro Oficial 533, 10 de noviembre de 2011.

¹⁵⁴ Esta disposición debe compararse con la imposibilidad de transigir con respecto a los impuestos retenidos y percibidos. En este caso la posición de la Administración es que no es posible transigir ni con respecto a la obligación, ni las obligaciones accesorias ni el recaudo. Al respecto, ver el siguiente punto iv).

jurídicas, siempre y cuando esta se realice en casos concretos e individualizados. Esto precautela que a través de procesos de mediación particulares se intente otorguen efectos generales a la aplicación de las normas.

Los procesos de mediación deben realizarse valorando los hechos y circunstancias de cada caso y contribuyente en particular. En ese sentido, el Código Tributario contiene una disposición expresa según la cual los contribuyentes no pueden exigir que la administración tributaria reproduzca las concesiones realizadas en otros casos, incluso respecto del mismo sujeto pasivo, salvo que se trate de circunstancias plenamente idénticas o equivalentes.

Con todo, debido a la confidencialidad del proceso y de los acuerdos de mediación, es difícil que los contribuyentes puedan tener control de que la administración otorgue un trato igualitario a los contribuyentes, pues no existe forma de determinar las concesiones que se han realizado. Sin embargo, la administración puede tomar medidas para que esto no suceda, al respecto, es loable la disposición contenida en el proyecto de Ordenanza para la aplicación de la transacción en el GAD de Distrito Metropolitano de Quito, a través de la cual se propone la creación de un registro especial de concesiones para que la administración pueda llevar un control y registro de las concesiones que realiza, garantizando que no se transgreda el principio de igualdad de los contribuyentes.¹⁵⁵

d. Tributos percibidos o retenidos y no entregados oportunamente a la AT

Se excluyen de la posibilidad de transacción las obligaciones tributarias correspondientes a tributos que han sido percibidos o retenidos por los contribuyentes en calidad de agentes de percepción o retención, y que no han sido entregados oportunamente a la AT. Esto aplica, entre otros, al Impuesto al Valor Agregado (IVA), al Impuesto a la Renta retenido en la fuente y al Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).

El fundamento de esta exclusión es que estos tributos no corresponden a recursos propios del agente retenedor o perceptor, sino que han sido recaudados en nombre del Estado. En consecuencia, no se trata de deudas sujetas a controversia o incertidumbre, sino de una obligación de entrega de fondos públicos.

Al igual que en los casos con respecto a la mediación de ciertos elementos con respecto a las sanciones pecuniarias, en este caso el legislador debería reconsiderar la

¹⁵⁵ Dirección Metropolitana Tributaria, “Proyecto de Ordenanza Transacción Tributaria en el GAD DMQ Informe n.º AG-DMT-CT-00011”, 9.

posibilidad de transigir con respecto a los impuestos percibidos o retenidos, pues en este caso no se permite la mediación ni siquiera del recaudo.

En general, las normas en el ordenamiento jurídico que regulan los impuestos percibidos o retenidos son estrictas, no cabe transacción y tampoco caben facilidades de pago con respecto a estos impuestos. Sin embargo, debemos considerar que no en todos los casos, al ser agente de percepción o retención hemos recibido o contamos con los recursos para cubrir la obligación al momento de la declaración y pago.

Con respecto a los impuestos percibidos, puede ser que las ventas se hayan realizado a crédito, y el valor del impuesto no se haya recibido dentro del tiempo previsto para su declaración.¹⁵⁶ Por otro lado, con respecto a los impuestos retenidos, puede ser que no se haya realizado pago alguno al proveedor debido a la falta de liquidez de la compañía y que, por lo tanto, no se haya realizado la retención, y sólo se haya cumplido con la obligación de su declaración.

La imposibilidad de acogerse a facilidades de pago o de transigir al respecto de estas obligaciones genera un impacto en la liquidez de los contribuyentes y en su capacidad de cumplir con las obligaciones tributarias. Según el Ministerio de Economía y Finanzas y el Servicio de Rentas Internas, USD 111,31 millones de dólares de impuestos retenidos y percibidos se encontraban en mora a octubre del 2024.¹⁵⁷ Esta realidad fue atendida en la Ley Orgánica para el alivio financiero y fortalecimiento económico de diciembre de 2024, en la que se aprobó que el SRI pueda otorgar un plan excepcional de facilidades de pagos para los impuestos retenidos o percibidos.¹⁵⁸

Si bien este alivio fue temporal y se justificó principalmente en hacer frente a los efectos económicos causados por la situación del sistema eléctrico nacional, la posibilidad de transigir ciertos elementos con respecto a los impuestos retenidos y percibidos debe ser considerada por el legislador de manera permanente.

El inicio de procedimientos coactivos y las medidas impuestas, a veces impide que el contribuyente pueda seguir ejerciendo su actividad económica y de generar recursos para hacer frente a sus obligaciones tributarias, atrapando al contribuyente en una situación que es difícil de resolver. Contar con una herramienta como la mediación

¹⁵⁶ Incluso considerando que la normativa prevé que las ventas a crédito puedan declararse y pagarse entre uno a tres meses posteriores a la transacción de conformidad con el tamaño de la empresa.

¹⁵⁷ Unidad Técnica Legislativa Asamblea Nacional, “Informe Técnico Jurídico No Vinculante n.º 0412-INV-UTL-AN-2024”, 11 de agosto de 2024.

¹⁵⁸ Ecuador, *Ley Orgánica para el Alivio Financiero y Fortalecimiento Económico*, Registro Oficial 699, Suplemento, 15 de febrero de 2024, Disposición Transitoria Segunda.

tributaria es especialmente beneficioso en estos casos, en los que, sin necesidad de disponer de la obligación tributaria, o de sus intereses, se podrían acordar fórmulas de pago, o realizar otras concesiones con respecto a las medidas cautelares impuestas en un proceso coactivo.

e. Obligaciones sin declaración presentada ni pago previo

Esta disposición busca actuar como un incentivo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En efecto, si el sujeto pasivo no ha presentado la declaración correspondiente, o no ha efectuado ningún pago antes de que la AT emita el acto de determinación, la obligación respectiva no podrá ser objeto de mediación.

La disposición funciona con respecto a los tributos cuya liquidación y declaración corresponde al sujeto pasivo, como ocurre con la mayoría de tributos administrados por la Administración tributaria central. No obstante, esta exclusión genera una omisión relevante al dejar fuera del ámbito de transacción a aquellos tributos cuya determinación corresponde al sujeto activo. Tal es el caso del impuesto predial, las contribuciones especiales por mejoras y el impuesto sobre los vehículos motorizados, que son administrados por los gobiernos autónomos descentralizados y, en el último caso, por el SRI.

Al tratarse de tributos cuya determinación no depende de una declaración previa del sujeto pasivo, sino que es elaborada de oficio por el sujeto activo, la aplicación estricta de este requisito los excluye automáticamente del régimen de transacción, lo cual puede resultar irrazonable. En consecuencia, se recomienda considerar una reforma normativa que permita viabilizar la mediación en estos casos, considerando su particular régimen de determinación.

Al regular este punto, se debe considerar que un requisito como *realizar un pago previo* también puede ser complejo de determinar y debe ser regulado de forma adecuada, en especial en los tributos administrados por los GAD. En muchas jurisdicciones locales no se permite la realización de pagos parciales o el abono de obligaciones que no sean las más antiguas. Esta rigidez impide que los contribuyentes regularicen su situación mediante pagos parciales o selectivos, y en ocasiones exige iniciar un proceso judicial de pago por consignación para poder pagar obligaciones específicas. Por ello, se requiere una regulación más precisa que contemple las particularidades operativas de los tributos locales.

i) Obligaciones sobre las cuales no se haya iniciado un proceso formal de determinación

Por último, quedan excluidas de la mediación aquellas obligaciones respecto de las cuales no se haya iniciado formalmente un proceso de determinación. Aunque el Código Tributario no impone expresamente esta restricción, el Instructivo emitido por la AT establece que mientras no se haya notificado la comunicación de diferencias o el acta borrador correspondiente, no se podrá dar inicio al proceso de mediación.

Esta disposición reglamentaria limita la capacidad de la Administración para utilizar la mediación en fases previas del procedimiento de control tributario, como las etapas iniciales de auditoría o verificación. Resulta llamativo que una norma de carácter reglamentario impida a la Administración ejercer discrecionalmente una facultad reconocida por la ley en etapas tempranas del proceso, especialmente cuando la mediación podría contribuir a una solución más rápida y eficiente de la controversia tributaria.

Es posible que esta restricción haya sido introducida para evitar que el proceso de determinación se vea interrumpido prematuramente, impidiendo a los auditores completar su labor de recopilación de información y formulación de hallazgos. No obstante, desde una perspectiva funcional, permitir un diálogo entre las partes durante estas etapas podría facilitar acuerdos anticipados, reducir litigios y acortar el ciclo de recaudación.

En todo caso, al tratarse la transacción de un procedimiento voluntario, si la Administración ha previsto este requisito en su normativa interna (como el Instructivo vigente), su cumplimiento se vuelve exigible y condiciona la procedencia del proceso de mediación, aunque no esté expresamente establecido en la ley.

4. Diseño institucional de la mediación tributaria en Ecuador

La mediación tributaria ecuatoriana no es un MASC autónomo, sino el procedimiento que permite celebrar una transacción tributaria válida, único acto con efecto extintivo de la obligación. De ahí se derivan tres rasgos distintivos: (i) su objeto es llegar a un acuerdo transaccional dentro del ámbito de materia transigible, (ii) su validez depende de controles de legalidad y competencia propios del derecho público, y (iii) sus efectos (cosa juzgada, ejecutividad, extinción) se condicionan al respeto del principio de legalidad y de indisponibilidad. En consecuencia, el análisis de la mediación tributaria no puede desligarse del régimen de transacción tributaria: sin transacción válida no hay efecto extintivo.

4.1. Fundamento procedimental y filtro de procedibilidad

La mediación solo puede iniciarse si se supera un filtro de procedibilidad, que se constituye en un puente entre la lógica autocompositiva y el orden público. Para el efecto, se debe verificar el cumplimiento de las siguientes condiciones: i) que exista una controversia real y actual dentro de una materia transigible, ii) que las partes formulen concesiones recíprocas: la Administración no puede condonar sin contraprestación, y, iii) que el asunto sea coherente con la etapa del ciclo tributario, de modo que, si el acto se encuentra firme, la transacción solo verse sobre recaudo o accesorios.

Este filtro funciona como un mecanismo de selección que permite al Estado autocomponer sin vulnerar los principios de legalidad, indisponibilidad ni igualdad entre contribuyentes.

4.2. Ámbitos de procedencia: extra e intraprocesal

La mediación extraprocesal se desarrolla fuera del ámbito judicial y puede tener lugar en distintas fases del procedimiento administrativo, según las facultades que la Administración ejerza: determinadora, resolutoria o recaudadora:

a. Durante el ejercicio de la facultad determinadora

Es posible iniciar la mediación dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, previo a que se dicte el acto administrativo pero una vez que se ha iniciado el proceso de control. Sea a lo largo de un procedimiento de determinación, a partir de la notificación del Acta Borrador, o en un procedimiento de Liquidación de pago por diferencias en la declaración, a partir de la comunicación de diferencias. La mediación no podrá iniciarse si la Administración sólo ha realizado gestiones persuasivas.

b. Durante el ejercicio de la facultad resolutoria

Puede realizarse en el marco de procedimientos administrativos como reclamos, recursos extraordinarios de revisión o durante la resolución de solicitudes de pago en exceso. Aunque legalmente no hay impedimento para que la transacción se lleve a cabo durante un procedimiento de reclamo de pago indebido, la administración en su instructivo requiere que ya exista una resolución que niegue la petición de lo excesiva o indebidamente pagado, para poder iniciar el proceso de mediación.

c. Durante el ejercicio de la facultad recaudadora

También procede cuando la Administración ejecuta un acto administrativo firme y ejecutoriado, especialmente dentro de un procedimiento coactivo.

Si bien la mediación procede mientras la Administración está ejerciendo su facultad determinadora, resolutoria o recaudadora, no se puede aplicar cuando esta ejerce su facultad reglamentaria ni sancionadora. Esto implica que no cabe la mediación con respecto a reglamentos, ordenanzas, resoluciones, circulares de carácter general u actos normativos ni con respecto a resoluciones sancionatorias impuestas por infracciones tributarias.

La mediación extraprocesal debe ser solicitada por un mediador o un centro calificado, quien notifique a la autoridad tributaria y concluye con la suscripción de un acta de mediación o transaccional que cumpla con los requisitos legales.

La notificación se debe realizar en el lugar en el que se esté sustanciando el procedimiento administrativo o se haya emitido el acto o resolución objeto de la mediación. Una vez notificada la Administración con la solicitud de mediación del contribuyente por parte del mediador o del centro de mediación, esta tiene 30 días término para aceptarla o rechazarla por escrito.

La mediación intraprocesal por su parte, se desarrolla durante el proceso judicial, en este caso, los acuerdos pueden plasmarse en un acta de mediación, transaccional, en un auto o en sentencia, siempre que cumpla con las condiciones legales y sea emitido por autoridad competente.

En el contexto de un proceso judicial, es muy probable que el acto administrativo se encuentre firme, es decir que no existan recursos en vía administrativa y por lo tanto sea ejecutable, sin embargo, su ejecución puede encontrarse suspendida en caso de que el contribuyente así lo haya solicitado durante el proceso judicial, de conformidad con la normativa vigente y rindiendo la caución del 10% de la obligación para el efecto.

En este caso la mediación podría ser solicitada de tres maneras distintas:

- a. las partes podrían solicitar al Tribunal que derive la controversia a un centro de mediación en la etapa de conciliación durante la audiencia preliminar de conformidad con el numeral 6 del artículo 294 del COGEP,
- b. el contribuyente podría solicitar el inicio del proceso de mediación a la AT a través de un centro de mediación siguiendo las reglas de notificación de la mediación extraprocesal. Una vez aceptada por esta última, cualquiera de las partes podría notificar al Tribunal del inicio del proceso de mediación en

cualquier momento antes de la audiencia de juicio para que se suspendan los plazos y términos,

- c. el contribuyente podría notificar de la solicitud de mediación al Tribunal, en cualquier momento previo a la audiencia preliminar, para que corra traslado de esta solicitud a la Administración. Si este es el caso, no se aplicará el término de 30 días previsto para que la Administración se pronuncie.

El instructivo señala que la posibilidad de iniciar la transacción intraprocesal precluye una vez terminada la fase de conciliación en la audiencia preliminar, sin embargo, esto no considera la regla general contenida en el artículo 233 del COGEP, según la cual las partes podrán conciliar en cualquier estado del proceso.¹⁵⁹ En caso de que las partes quisieran llegar a un acuerdo posterior a la fase de conciliación de la audiencia preliminar y así lo comuniquen al Tribunal, este suspenderá los términos hasta que dicho acuerdo se comunique, pues la administración de justicia en su conjunto garantiza la prevalencia de los acuerdos entre las partes.

4.3. Sujetos, competencia y autorizaciones

El inicio del proceso de mediación puede ser solicitado por el contribuyente, los responsables o sustitutos, así como por la máxima autoridad del ente acreedor del tributo o su delegado. Todos los costos derivados del proceso de mediación serán asumidos por la parte solicitante.

La solicitud de mediación debe contener los requisitos generales para un reclamo tributario, previstos en el artículo 119 del Código Tributario y los del artículo 45 de la LAM, es decir: la designación de la autoridad administrativa ante quien se la formula, identificación del compareciente y su domicilio, mención de la obligación tributaria objeto de transacción identificando tributo y períodos, expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en los que se fundamenta, la pretensión u opciones que presentan a la administración y la firma del compareciente y su abogado. En los casos en que la mediación verse sobre una obligación que se encuentre en fase de ejecución coactiva,

¹⁵⁹ En aplicación del régimen transitorio de remisión previsto en la disposición transitoria séptima (DT7) de la LODES, se admitió que la solicitud de mediación pudiera presentarse en cualquier etapa del proceso contencioso, antes de la sentencia y en cualquier instancia, incluso en casación. En estos supuestos, se entendía que el contribuyente se acogía a la mediación desde la fecha de presentación de la solicitud ante el centro respectivo, y no necesariamente desde su notificación a la administración tributaria, como ocurría en los demás casos.

deberá incorporarse una declaración de compromiso de no enajenar ni distraer los activos del sujeto pasivo.

Una vez que la solicitud ha sido notificada a la AT por parte del mediador o del centro de mediación debidamente calificado por el Consejo de la Judicatura, esta contará con un plazo de treinta días hábiles para aceptarla o rechazarla por escrito.

Durante el proceso de mediación, los sujetos pasivos pueden comparecer personalmente o a través de su apoderado o procurador judicial, siempre y cuando este representante tenga poder especial para transigir. Para que la transacción sea válida, debe celebrarse entre la máxima autoridad del ente acreedor del tributo, o su delegado, y los sujetos pasivos de la obligación tributaria. La Administración Tributaria Central y el Servicio Nacional de Aduanas, han desconcentrado esta facultad a través de delegación a sus directores zonales. Los procuradores de la administración que comparecen a los procesos contencioso-tributarios sólo tendrán competencia para transigir si la delegación que tienen ha sido otorgada directamente por el director general.

De conformidad con la Ley de la Procuraduría General del Estado, se requerirá autorización del Procurador en aquellas transacciones que tengan cuantía indeterminada o superen los USD 20.000,00 dólares. En consecuencia, una vez que se ha arribado a un acuerdo con la administración tributaria, esta deberá remitirlo a la Procuraduría para su aprobación, previo a su firma. En las mediaciones cuyo objeto se refiera a la sustitución o levantamiento de medidas cautelares, a pesar de que la cuantía es indeterminada, no debería requerirse del informe, debido a que la sustitución está prevista legalmente, y podría realizarse directamente a solicitud del contribuyente sin necesidad de iniciar un proceso de mediación, sin embargo, si además de las medidas, dicho acuerdo contiene algún otro punto en el que se puede cuantificar la renuncia de la administración, se debe contar con el informe de la Procuraduría si se llega al límite.

Esta exigencia no aplica a los gobiernos autónomos descentralizados (GAD), conforme al artículo 331 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), en virtud del cual la conciliación en materia tributaria no puede ser aprobada sin autorización previa del órgano legislativo correspondiente. Esta condición representa un obstáculo relevante para la aplicación ágil de la mediación tributaria en el ámbito local, ya que implica que, antes de la firma de cualquier acuerdo, este deba ser sometido a consideración y aprobación del Concejo o Consejo competente, con el consecuente riesgo de politización del proceso y pérdida de tecnicidad en las decisiones.

Una alternativa para superar esta barrera, que podría contemplarse en la normativa interna de los GAD, consistiría en que el órgano legislativo delegue expresamente la facultad de suscribir acuerdos transaccionales a un funcionario técnico o administrativo con competencia suficiente, a fin de garantizar la celeridad, especialización y viabilidad práctica de este mecanismo.

Finalmente, en el proceso de mediación no podrán ser vinculados terceros que no hayan participado en él, aun cuando ostenten la calidad de contribuyentes, responsables o sustitutos de la obligación tributaria.¹⁶⁰ Sin embargo, si tales sujetos comparecen al procedimiento y participan en la suscripción del acuerdo, asumirán responsabilidad solidaria respecto del cumplimiento del mismo, manteniéndose intacto el derecho de repetición de los responsables frente a los contribuyentes, conforme a las reglas generales del derecho tributario.

4.4. Suspensión de plazos y términos

Una vez notificada con la solicitud de mediación, la AT tendrá treinta días para responder y se suspenderán los plazos y términos que estén decurriendo, sea en vía administrativa o vía judicial.

Esto implica que se suspenden, sin distinción, los siguientes plazos y términos:

- a. El plazo de caducidad de la facultad determinadora de la AT.
- b. El plazo de prescripción de la acción de cobro.
- c. Los términos legales para resolver los reclamos administrativos.
- d. Los plazos para presentar observaciones al acta borrador o a la liquidación de pago por diferencias.
- e. Los términos para interponer recursos administrativos o judiciales contra actos administrativos.
- f. El término para la reinstalación de la audiencia de juicio, entre otros que se encuentren decurriendo al momento de la notificación.

En los casos de mediación extraprocesal, la suspensión se contará desde la notificación que realice el centro de mediación a la AT. En los casos de mediación

¹⁶⁰ Según nuestro Código Tributario, *contribuyente* es la persona a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador y es quien debe soportar la carga tributaria a pesar de que esta haya sido trasladada a un tercero por ley o por convenio. Por otro lado, son *responsables* aquellos que, sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas al primero, por ejemplos los curadores de los incapaces, los agentes de retención, de percepción o los sustitutos. Ecuador, *Código Tributario*, arts. 25–29.

intraprocesal, la suspensión operará desde la notificación realizada por el centro de mediación a las partes dentro de la audiencia preliminar, o desde el momento procesal correspondiente según el mecanismo a través del cual se haya planteado la mediación ante el tribunal.

El cómputo de los plazos y términos continuará desde el día siguiente a la notificación con el pronunciamiento de la AT que rechace por escrito someterse al proceso de mediación, o desde la suscripción del acta de imposibilidad de acuerdo suscrita por las partes ante el centro de mediación. En otras palabras, la suspensión cesará en el momento en que se agote la vía de la mediación, sea por decisión expresa de la Administración de no someterse al proceso, o por la conclusión del procedimiento sin que se haya alcanzado un acuerdo.

4.5. Informe costo-beneficio: motivación reforzada de la transacción

Para la suscripción del acuerdo transaccional, la administración tributaria deberá contar con un informe de análisis técnico de costo-beneficio. Este informe será confidencial y reservado y deberá ser aprobado por la autoridad que emitió el acto objeto del procedimiento transaccional.

Los funcionarios que suscriban un acta de mediación sin contar con dicho informe serán responsables por negligencia grave. Así lo establece la normativa vigente, que exige que este requisito forme parte del procedimiento previo a la formalización del acuerdo.

En la práctica, existe escasa información pública sobre la metodología utilizada para la elaboración de estos informes. No obstante, en términos generales, el análisis costo-beneficio consiste en una proyección financiera que compara, en términos actuales, el costo estimado para la Administración de continuar el litigio frente al valor que puede ser efectivamente recaudado mediante la celebración de un acuerdo transaccional.

Esto implica que la administración debe considerar una fórmula de cálculo para determinar los costos que implica para el Estado, dependiendo de la etapa en la que se encuentre la disputa, incluyendo los costos de la resolución del reclamo en vía administrativa, de la comparecencia y preparación del proceso judicial por parte de la autoridad, el costo de la administración de justicia en todas las instancias, y posteriormente del proceso de ejecución. No sería adecuado que este informe no incluya los costos del sistema de administración de justicia, pues es el Estado a través de esta recaudación el que paga por dichos servicios. La proyección debe reflejar la totalidad de

los recursos que se verían comprometidos si el conflicto continúa su curso normal sin llegar a un acuerdo.

Además de los costos, se deben tomar en cuenta i) la probabilidad de ganar el proceso, es decir que la autoridad judicial ratifique la obligación tributaria, y, ii) la posibilidad de cobrar efectivamente la obligación, una vez que se haya obtenido sentencia favorable. Para el primer punto, la administración deberá considerar elementos, como las decisiones judiciales que han sido tomadas en casos similares, la robustez de los argumentos presentados por el contribuyente y los elementos probatorios presentados dentro del proceso judicial (en caso de que este ya haya sido interpuesto), con respecto al segundo punto se deben considerar otras variables, como la solidez patrimonial del contribuyente, la actividad económica que realiza, entre otros.

El resultado final de esta evaluación servirá como base para que la Administración determine si resulta conveniente aceptar la propuesta del contribuyente, o para que ella misma formule una contrapropuesta que, aunque implique una renuncia parcial a su expectativa jurídica, le permita obtener una recaudación inmediata, evitando la incertidumbre y los costos del proceso contencioso.

4.6. Efectos de los acuerdos y declaratoria de nulidad

Una vez solicitado el proceso de mediación, este puede concluir de tres formas: i) con la suscripción del acta que contenga un acuerdo total o parcial; ii) con la suscripción de un acta de imposibilidad de acuerdo; o, iii) con la emisión de una constancia de imposibilidad de mediación por parte del mediador o del centro de mediación.

Cuando se firma un acta de mediación con acuerdo, esta produce efectos de sentencia ejecutoriada pasada en autoridad de cosa juzgada y tiene el mismo valor que una sentencia de última instancia. En el caso de que el acuerdo transaccional verse sobre la totalidad de la obligación tributaria, el acta constituirá un título de crédito, y en caso de incumplimiento del acuerdo, servirá de base para iniciar directamente un proceso coactivo. Si el acuerdo fue parcial, es decir se acuerdan ciertos puntos, pero la impugnación continúa con respecto a otros, y el contribuyente incumple el acuerdo, la administración deberá emitir un título de crédito en base al acuerdo para poder iniciar el proceso de ejecución.

Las obligaciones contenidas en el acuerdo transaccional solo producen efectos vinculantes para las partes que participaron en la mediación. Por tanto, no generarán consecuencias jurídicas respecto de terceros no intervinientes en el proceso, aunque estos

ostenten la calidad de contribuyentes, responsables o sustitutos. No obstante, una vez suscrito el acuerdo por cualquiera de los sujetos obligados (contribuyentes, responsables o sustitutos), la obligación tributaria se considerará extinguida para todos ellos, sin perjuicio del derecho de repetición que pudieran ejercer entre sí, conforme a derecho.

Si el acuerdo transaccional contiene elementos no transigibles, es decir rebasa los límites del ámbito de transacción, el acuerdo será nulo de pleno derecho, y no será susceptible de convalidación. No existe un procedimiento judicial específico para la declaración de esta nulidad en caso de que ocurra. Si el acuerdo ha sido formalizado, pero es nulo por contener acuerdos con respecto a materia no transigible o por incumplir requisitos legales para su validez, cualquiera de las partes debería poder acudir ante el Tribunal Contencioso Tributario para que lo declare.

En caso de que la Administración inicie la ejecución de un acta de mediación que contenga, según el contribuyente vicios de nulidad, éste deberá presentar excepciones al procedimiento coactivo, en particular aquella que desafía la validez del título, para que sea el Tribunal Contencioso Tributario quien determine si el acta de mediación es válida, y por lo tanto puede ser ejecutada.

La Administración podría intentar ejecutar la parte de la obligación que cree que no debía estar contenida en el acta de mediación, por ser un elemento no transigible. Sin embargo, en este caso, el contribuyente podrá de igual manera presentar un proceso de excepciones a la coactiva bajo la causal de inexistencia de la obligación, argumentando que dicha obligación fue objeto de transacción en un acuerdo válidamente suscrito. La ejecución, en este caso, se encontraría desprovista de un título válido.

Para poder iniciar el proceso de ejecución sobre estas obligaciones, la administración tendría que declarar previamente la nulidad del acta de mediación, y para el efecto se requerirá que la controversia sea presentada ante el Tribunal Contencioso Tributario. En los casos de los convenios tributarios, se explicó que la administración intentó revisar estos convenios a través de un recurso extraordinario de revisión, lo cual fue permitido por la entonces Corte Nacional de Justicia, en particular porque se definió que los convenios eran una *forma de determinación mixta* y no un acuerdo de voluntades. Esta argumentación no se puede mantener con las actas de mediación, pues en estos casos estamos hablando de un acuerdo de voluntades, en consecuencia, no podrían ser revisados de forma unilateral por parte de la administración.

5. Aplicación práctica y resultados

La aplicación práctica de la mediación tributaria en el Ecuador ha sido limitada. A pesar de su potencial como mecanismo de descongestión judicial y recaudación temprana, los datos evidencian una tendencia descendente en su aplicación y un aprovechamiento marginal del instrumento.

Según información del SRI, entre diciembre de 2021 y marzo de 2025 se presentaron 1.130 solicitudes de mediación tributaria. De ellas, 921 correspondieron al régimen transitorio de la DT7 y solo 209 a transacciones sustantivas propiamente dichas. En otras palabras, cerca del 82 % de las solicitudes se vincularon a la aplicación de un beneficio legal automático, no a una transacción propiamente dicha entre las partes.¹⁶¹

Tabla 1
Solicitudes de mediación presentadas

TIPO	2021	2022	2023	2024	2025	Total
DT7	5	615	195	106	22	943
Transacción	3	183	1	1	0	188
Total General	8	798	196	107	22	1131

Fuente: Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Procesos de transacción tributaria y recaudación período 2021 hasta marzo de 2025 Alcance 1170120250435553”, Coordinación de Investigaciones y Estudios, 5 de mayo de 2025
Elaboración propia

De las solicitudes tramitadas, solo 170 culminaron con un acuerdo, lo que equivale aproximadamente al 15 % del total, y de estos, 126 se originaron en la DT7. Por otro lado, de las 188 solicitudes de Transacción, sólo el 23%, es decir 44 culminaron en un acuerdo transaccional. La caída en el número de solicitudes y acuerdos entre 2022, primer año de su implementación y el 2025 refleja la pérdida de impulso del mecanismo tras la finalización del régimen transitorio (véase Tabla 2). Es necesario también considerar que tanto en el 2024, como en el 2025 estuvo vigente un régimen de remisión, que disminuyó la necesidad de aplicación de esta herramienta.

¹⁶¹ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Procesos de transacción tributaria y recaudación período 2021 hasta marzo de 2025”, Coordinación de Investigaciones y Estudios, 7 de abril de 2025.

Tabla 2
Acuerdos de mediación culminados por año

TIPO	2021	2022	2023	2024	2025	Total
DT7	3	123	0	0	0	126
Transacción	0	36	5	3	0	44
Total General	3	159	5	3	0	170

Fuente: Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Procesos de transacción tributaria y recaudación período 2021 hasta marzo de 2025 Alcance 1170120250435553”, Coordinación de Investigaciones y Estudios, 5 de mayo de 2025.

Elaboración propia

En contraste, los pocos casos en los que se alcanzaron acuerdos transaccionales demostraron un impacto recaudatorio considerable. Hasta marzo de 2025, la mediación había generado USD 108,46 millones en ingresos fiscales, de los cuales USD 28,23 millones provinieron de casos amparados en la DT7 y el 74 % restante de transacciones propiamente dichas. No obstante, la tendencia también es decreciente: en 2022 se recaudaron USD 104,6 millones, mientras que en 2024 la cifra apenas alcanzó USD 913 636.¹⁶²

Estos resultados permiten extraer tres conclusiones preliminares:

Primero, la mediación tributaria ha sido utilizada mayoritariamente como un instrumento de remisión legal y no de resolución consensuada, lo que distorsiona su naturaleza como MASC. La DT7 generó un incentivo temporal, la condonación de intereses y recargos, que incrementó artificialmente el número de solicitudes, pero no consolidó el método de solución de controversias entre el contribuyente y la Administración.

Segundo, la baja tasa de éxito y la rápida caída en el uso del mecanismo revelan deficiencias estructurales del diseño normativo y administrativo. Entre las principales causas pueden identificarse: (i) la rigidez procedimental del instructivo del SRI, que limita la procedencia de la mediación a etapas avanzadas del procedimiento (por ejemplo, exige comunicación de diferencias o acta borrador), reduciendo su valor preventivo y dificultando la intervención y participación por parte de la Administración; (ii) la asimetría de incentivos entre contribuyente y Administración: para el primero, el proceso puede no ofrecer ventajas frente a la impugnación judicial; para la segunda, los riesgos de control posterior y la inseguridad jurídica desincentivan la disposición a llegar a un acuerdo transaccional; (iii) la complejidad de alcanzar un acuerdo transaccional y la

¹⁶² Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Procesos de transacción tributaria y recaudación período 2021 hasta marzo de 2025”, 7 de abril de 2025.

intervención de la Procuraduría General del Estado resta agilidad al proceso; y, (iv) la falta de transparencia sistemática sobre los criterios de aprobación y los resultados de los acuerdos, que impide generar confianza y uniformidad en la aplicación del mecanismo.

Tercero, la evidencia muestra que, cuando se aplica correctamente, la mediación sí puede contribuir a la eficiencia recaudatoria. Aunque minoritarios, los acuerdos sustantivos representaron la mayor parte de la recaudación obtenida por esta vía, confirmando que un proceso de mediación bien estructurado puede evitar litigios prolongados y lograr pagos inmediatos con menores costos para el Estado.

En el plano institucional, la congestión del sistema contencioso-tributario refuerza esta necesidad. A febrero de 2025 existían 3918 causas activas a nivel nacional, 875 en la Corte Nacional y el resto en los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario (Tabla 3), mientras que anualmente se ingresan alrededor de 1700 nuevos procesos,¹⁶³ cifra similar a la de causas resueltas,¹⁶⁴ lo que mantiene el volumen total prácticamente invariable. Este equilibrio precario evidencia que el sistema judicial no logra reducir su carga y que la mediación podría ser un instrumento eficaz de descongestión si se eliminan sus actuales barreras normativas y operativas.

Tabla 3
Procesos judiciales pendientes de resolución por tribunal

Judicatura	Causas en trámite
Tribunal Distrital Contencioso Tributario de Cuenca	147
Tribunal Distrital Contencioso Tributario del Guayas	1.179
Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario de Loja	61
Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario de Portoviejo	439
Tribunal Distrital Contencioso Tributario de Pichincha	1046
Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario De Tungurahua	171
Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional De Justicia	875
Total	3.918

Fuente: Sistema Automático de Trámite Judicial Ecuatoriano (SATJE)

Elaboración propia. Fecha de corte: 28 de febrero de 2025

En este contexto, la mediación se presenta como una herramienta potencial para descongestionar el sistema. De las 1.131 solicitudes de mediación presentadas, el 82% fueron ingresadas en el curso de un proceso judicial. De los 170 acuerdos alcanzados, 103 se lograron durante un litigio en curso, lo que permitió poner fin a la controversia

¹⁶³ Ecuador Consejo de la Judicatura, “Causas Contencioso Tributario corte febrero 2025”, Dirección Nacional de Estudios Jurimétricos y Estadística Judicial, 27 de marzo de 2025.

¹⁶⁴ 1706 causas en 2024, 1720 en 2023, 1591 en 2022 y 942 en 2021. *Ibid.*

respectiva. Estas cifras sugieren que la mediación puede constituir un mecanismo complementario útil para reducir la carga procesal del sistema contencioso tributario.

En síntesis, la experiencia ecuatoriana muestra que la mediación tributaria no ha fracasado conceptualmente, sino que su diseño e implementación han limitado su eficacia práctica. Si bien los resultados cuantitativos son modestos, los casos exitosos confirman que la mediación puede ser un mecanismo complementario y eficiente dentro de un marco de legalidad y control, siempre que se introduzcan las reformas necesarias para asegurar su aplicación efectiva y homogénea.

El análisis precedente permite identificar tanto los avances como las limitaciones del modelo ecuatoriano. A continuación, se presentan las conclusiones generales y recomendaciones orientadas a fortalecer la viabilidad y eficacia de los MASC en el ámbito tributario.

Conclusiones

Son varios los argumentos a favor de la implementación de métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria. Entre los más relevantes, destacan la necesidad de mantener una relación de cooperación entre el contribuyente y la Administración Tributaria, así como la posibilidad de obtener decisiones objetivas y técnicas de una manera más ágil y eficiente. Estas herramientas permiten que se cumpla la función recaudadora del Estado sin perjudicar innecesariamente las actividades económicas de los contribuyentes, encontrando soluciones para cada situación. Sin embargo, para que estas herramientas cumplan estos objetivos, es imprescindible que se desarrollen dentro de un marco normativo adecuado, que armonice la protección del interés público el respeto a los derechos del contribuyente.

Uno de los aspectos clave que se debe considerar es la distinción entre la *transigibilidad* y la *arbitrabilidad*. La primera resulta esencial para determinar el alcance de la mediación tributaria; la segunda, para la posibilidad de someter ciertos asuntos a arbitraje. Si bien únicamente la materia transigible puede ser objeto de mediación, no ocurre lo mismo con el arbitraje, que puede aplicarse incluso a materias no disponibles, siempre que exista una habilitación legal expresa. La confusión de estos dos conceptos puede conducir a la conclusión de que el arbitraje en materia tributaria implicaría una renuncia de normas de orden público, cuando en realidad es el sometimiento a una jurisdicción distinta, más especializada y eficiente, que aplicará las normas de derecho vigentes, sin que esto resulte en una renuncia o afectación al interés público. Esta precisión conviene incorporarla expresamente en la Ley de Arbitraje y Mediación, dejando claro que más allá de la disponibilidad, lo fundamental es la existencia de una habilitación legal. A la luz de los recientes desarrollos normativos y del actual contexto económico y social, se requiere una revisión de los principios que rigen el derecho público y el derecho tributario, para abrir espacio al uso de estas herramientas dentro del sistema jurídico ecuatoriano.

La inclusión de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias y, de manera instrumental, de la mediación como su cauce procedimental, representa un avance significativo hacia una administración tributaria más eficiente, moderna y centrada en el diálogo con el contribuyente. No obstante, la experiencia práctica desde su entrada en vigor revela limitaciones tanto normativas como operativas.

A pesar del avance normativo, la mediación ha tenido escasos casos en los que se ha llegado a un acuerdo. Las cifras disponibles a 2025 revelan que más del 80% de los acuerdos registrados correspondieron a la aplicación de una disposición transitoria específica (DT7), y no a verdaderos procesos de negociación. No obstante, los acuerdos alcanzados en mediaciones propiamente dichas han demostrado una alta efectividad recaudatoria, lo que evidencia el potencial de este mecanismo como una herramienta complementaria al proceso contencioso.

Persisten, sin embargo, exclusiones normativas que contradicen los principios de eficiencia, equidad y razonabilidad. La exigencia de informes o autorizaciones adicionales, la falta de definición de la materia transigible y el alcance de la facultad de los funcionarios, sumada a la falta de claridad sobre los efectos jurídicos y causales de nulidad de los acuerdos, genera incertidumbre y desalienta su utilización. Resulta indispensable, por tanto, revisar el marco normativo vigente, aclarando el ámbito material de aplicación de la mediación y eliminando barreras innecesarias, de forma que este mecanismo alternativo se consolide como una herramienta de solución de conflictos plenamente operativa, y no sólo como una figura residual.

La consolidación de la mediación tributaria ecuatoriana exige asumir plenamente su carácter instrumental: no se trata de un método autocompositivo autónomo, sino del procedimiento que viabiliza la transacción tributaria, único acto con efecto extintivo de la obligación. En este sentido, la mediación no es una “mediación” en abstracto, sino el vehículo procedimental que, bajo límites de legalidad, test de transigibilidad y controles orgánicos, permite arribar a una transacción pública, válida y eficaz. Solo desde esta comprensión puede conciliarse su naturaleza autocompositiva con los principios de indisponibilidad y orden público que rigen el derecho tributario.

Las restricciones vigentes, tanto expresas como derivadas de interpretación administrativa, limitan significativamente el alcance de la transacción tributaria. Conviene además eliminar la restricción reglamentaria que impide iniciar la mediación antes de la notificación del acta borrador o de la comunicación de diferencias, habilitando su uso desde las etapas iniciales del control. Esta procedibilidad temprana permitiría resolver controversias incipientes, reducir litigios y mejorar la eficiencia recaudatoria, sin comprometer el principio de legalidad.

La exclusión de la facultad de transigir con respecto a las sanciones impuestas por la administración, así como de los tributos determinados por el sujeto activo o de los percibidos o retenidos, impide su uso en una parte significativa de los conflictos

existentes. A esto se suma la inseguridad jurídica derivada de la falta de jurisprudencia consolidada o criterios administrativos uniformes.

El análisis técnico del concepto *materia transigible* demuestra que los límites entre lo negociable y lo indisponible no siempre están claramente definidos. La posibilidad de transigir sobre aspectos fácticos de valoración incierta o sobre la aplicación concreta de conceptos jurídicos indeterminados requiere una interpretación técnica que debe ser desarrollada y armonizada por la doctrina, la administración y la jurisprudencia.

Dado el carácter de orden público de la materia tributaria, y la relevancia del interés que protege, es fundamental que la aplicación de los MASC en este ámbito se rija por el principio de transparencia. Las actas de mediación y los laudos arbitrales deberían ser de acceso público, y debe facilitarse el acceso tanto a estadísticas como a contenido cualitativo sobre estos procedimientos. Esta transparencia contribuiría a garantizar los principios de generalidad, justicia e igualdad, fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes y fomentar la responsabilidad técnica y jurídica de jueces y árbitros.

Para consolidar la mediación tributaria como una herramienta efectiva y no residual, se recomienda: (i) ampliar el ámbito de aplicación material de la transacción, incluyendo gradualmente materias como la sancionatoria, los tributos determinados por el sujeto activo, y los tributos retenidos o percibidos, (ii) simplificar el procedimiento de autorización, en especial para los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD), esto implicaría transparentar los informes técnicos, (iii) establecer un marco normativo más claro sobre los efectos, límites y causas de nulidad del acuerdo transaccional; (iv) capacitar a funcionarios y mediadores en técnicas de resolución de conflictos tributarios; (v) fortalecer la transparencia mediante el registro interno de concesiones otorgadas, con información anonimizada sin comprometer la confidencialidad del proceso, pero garantizando los principios de generalidad e igualdad de los contribuyentes.

En caso de que se implemente el arbitraje interno en materia tributaria, también se considera pertinente la experiencia comparada. Un enfoque progresivo —limitando inicialmente la cuantía y los asuntos arbitrables— permite evaluar su funcionamiento y corregir dificultades prácticas. Asimismo, si la Administración Tributaria tuviera que asumir los costos del litigio en caso de rechazo de su posición por parte del tribunal, se incentivaría una actuación más técnica y responsable, desincentivando la insistencia en criterios ya descartados por la jurisprudencia. Para que el interés público esté debidamente protegido, el legislador debe definir con precisión los casos en que proceda el arbitraje,

los asuntos arbitrables, la conformación del tribunal, el procedimiento aplicable y el grado de publicidad de sus decisiones.

En definitiva, la implementación de MASC en materia tributaria no representa únicamente una innovación técnica, sino una transformación estructural en la cultura jurídica y administrativa del país. Supone la transición de un modelo basado en la imposición y el litigio, hacia otro sustentado en el diálogo, la cooperación y la solución consensuada de los conflictos, siempre en armonía con los principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano.

Bibliografía

- Acedo Penco, Ángel. “El orden público actual como límite a la autonomía de la voluntad en la doctrina y la jurisprudencia”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, n.º 14 (1996): 323–92.
- Aguilar Andrade, Juan Pablo. “Derecho administrativo y transigibilidad”. *Revista Ecuatoriana de Arbitraje*, n.º 6 (2015): 249-69. doi:10.18272/rea.i6.3553.
- . “Sobre las materias arbitrables en el derecho administrativo”. *Revista Ecuatoriana de Arbitraje*, n.º 1 (2009): 19–30. doi:10.18272/rea.i1.3617.
- Ankum, Hans. “La noción de ius publicum en derecho romano”. *Anuario de historia del derecho español*, n.º 53 (1983): 523–36.
- Argentina. *Código Procesal Civil y Comercial*. Ley n.º 17.454. Texto Ordenado aprobado por Decreto n.º 1042/1981. Boletín Oficial, Segunda Sección. 27 de agosto de 1981.
- . *Ley n.º 26.589 – Mediación y Conciliación*. Boletín Oficial, 6 de mayo de 2010. <https://natlex.ilo.org/dyn/natlex2/natlex2/files/download/83741/ARG83741.pdf>.
- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia n.º C-183/98”. En *Juicio D-1801*, 6 de mayo de 1998.
- Bockstiegel, Karl-Heinz. “The Problems Facing Arbitration in the European Union”. *Arbitration: The International Journal of Arbitration, Mediation and Dispute Management* 61, n.º 3 (1995): 191-5.
- Barrera Crespo, Boris, Gabriela Duque Espinoza, Karla Gonzáles Soto y María Chica Contreras. *Principios de derecho tributario: Sistema de distribución en la fuente de la riqueza*. Cuenca, EC: Casa Editora, 2023.
- Caivano, Roque J. “Arbitrabilidad y Orden Público”. *Foro Jurídico*, n.º 12 (2013): 62-78.
- Centro de Arbitragem Administrativa. *Relatório Anual do Funcionamento da Arbitragem Tributária 2023*. Lisboa: CAAD, 2024.
- Comisión Europea. “Memorandum of Understanding on Specific Economic Policy Conditionality”. *Comisión Europea*. 17 de mayo de 2011. https://ec.europa.eu/economy_finance/eu_borrower/mou/2011-05-18-mou-portugal_en.pdf.
- De la Fuente, Horacio H. *Orden público*. Buenos Aires: Astrea, 2003.

- De Sousa da Camara, Francisco. "Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes". *European Taxation* IBFD (2014): 491-505.
- Díaz-Candia, Héctor David. "Viabilidad y operatividad práctica del arbitraje tributario en Venezuela." *Revista Internacional de Arbitraje* 3, n.º 2 (2024): 745-67. <https://revistascientificas.uspceu.com/arbitraje/article/view/2463>.
- Di Pietro, María Cristina, "Autocomposición: modos y métodos de superación de conflictos. Conciliación". *Anuario del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales* 21 (2023): 234–56.
- Flor, Mario Alejandro y Juan Carlos Peñafiel. "El arbitraje tributario interno". *Revista Ecuatoriana de Arbitraje*, n.º 4 (2013): 115-32
- García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández. *Curso de derecho administrativo*, vol. 1, 15.^a ed. España: Thomson Civitas, 2011.
- Ecuador. *Codificación del Código de procedimiento civil*. Registro Oficial 133, Suplemento. 2 de julio de 1953.
- . *Código Civil*, Registro Auténtico 1860. 3 de diciembre de 1860.
- . *Código Civil*, Registro Oficial 1202, Suplemento. 20 de agosto de 1960.
- . *Código Civil*, Registro Oficial 46, Suplemento. 24 de junio de 2005.
- . *Código de enjuiciamientos en materia civil reformado el 3 de noviembre de 1880*. Fondo Ecuatoriano Republicano, 1982. <http://hdl.handle.net/10469/9523>.
- . *Código de enjuiciamientos en materia civil*. Fondo Ecuatoriano Republicano, 1887. <http://hdl.handle.net/10469/7826>.
- . *Código de la Niñez y Adolescencia*. Registro Oficial 737, Suplemento. 3 de enero de 2003.
- . *Código Fiscal*. Decreto Ley de Emergencia. Registro Oficial 490. 7 de marzo de 1963.
- . *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento. 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449. 20 de octubre de 2008.
- . *Convención sobre el reconocimiento y ejecución de las sentencias arbitrales extranjeras*. Registro Oficial 43. 29 de diciembre de 1961.
- . *Decreto Supremo 797-B*. Registro Oficial 193. 11 de noviembre de 1976.
- . *Ley de Arbitraje y Mediación*. Registro Oficial 145. 4 de septiembre de 1997.
- . *Ley n.º 93*. Registro Oficial 98, Suplemento. 7 de agosto de 1996.
- . *Ley Orgánica del Poder Judicial*. Registro Oficial 26. 7 de enero de 1937.

- . *Ley Orgánica para el Alivio Financiero y Fortalecimiento Económico*. Registro Oficial 699, Suplemento. 15 de febrero de 2024.
- . *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19*. Registro Oficial 587, Tercer Suplemento. 29 de noviembre de 2021.
- . *Ley para el fomento productivo, atracción de inversiones, generación y empleo*. Registro Oficial 309, Suplemento. 21 de agosto de 2018.
- . *Ley Reformatoria de la Orgánica del Poder Judicial*. Registro Oficial 362. 11 de diciembre de 1936.
- . *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Registro Oficial Suplemento 242, 29 de diciembre de 2007.
- . *Ratificación Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional*. Registro Oficial 153, Suplemento. 12 de diciembre de 1978.
- . *Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 349. 31 de diciembre de 1993.
- . *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 209. 6 de agosto de 2010. Última reforma: Registro Oficial 709, Suplemento, 23 de diciembre de 2024.
- Ecuador Consejo de la Judicatura. “Causas Contencioso Tributario corte febrero 2025”. Dirección Nacional de Estudios Jurimétricos y Estadística Judicial. 27 de marzo de 2025. Documento no publicado.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia n.º 007-16-SIN-CC”. En *Caso n.º 0029-13-IN*, 27 de enero de 2016.
- . “Sentencia n.º 28-15-IN/21”. En *Caso n.º 28-15-IN/21*. 24 de noviembre de 2021.
- . “Sentencia n.º 61-09-IN/19”. En *Caso n.º 61-09-IN/19 (amnistía tributaria 2008)*. 21 de mayo de 2019.
- . “Sentencia n.º 110-21-IN/22 y acumulados”. En *Caso n.º 110-21-IN/22 y acumulados*. 22 de octubre de 2022.
- Ecuador Corte Constitucional para el período de Transición. “Sentencia n.º 009-12-SIN-CC”. En *Juicio n.º 009-12-SIN-CC*. 17 de abril de 2012.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Gaceta Judicial CIX-CX*, serie XVIII, n.º 7, 4 de marzo de 2009.

- Ecuador Corte Nacional de Justicia Pleno. *Resolución n.º 07-2016. Precedente Jurisprudencial Obligatorio Gasto Deducible para el Cálculo del Impuesto a la Renta*. Registro Oficial 894, Suplemento. 27 de diciembre de 2016.
- . *Resolución n.º 01-2023*. Registro Oficial 261, Suplemento. 3 de marzo de 2023.
- . *Resolución de 4 de mayo de 2011*. Registro Oficial 471. 4 de mayo de 2011.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.
- “Sentencia”. En *Juicio n.º 13802-2016-00547-COGEP*. 24 de abril de 2019.
- . “Sentencia”. Resolución n.º 010-2009. 23 de agosto de 2011.
- . “Sentencia”. Resolución n.º 390-2018. Registro Oficial 127. 2 de febrero de 2021.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala de lo Fiscal. “Sentencia”. *Gaceta Judicial*, Año XCIC, Serie XVI, n.º 15. 2 de diciembre de 1998.
- Ecuador Corte Suprema de Justicia. “Sentencia”. *Gaceta Judicial* 8, 1064, Año LXXIV, Serie XI. 10 de junio de 1969.
- Ecuador Dirección Metropolitana Tributaria. “Proyecto de Ordenanza Transacción Tributaria en el GAD DMQ”. Informe n.º AG-DMT-CT-00011. 18 de octubre de 2022. Documento no publicado.
- Ecuador SRI. *Circular n.º AC-DGECCGC12-000014*. Registro Oficial 756. 30 de junio de 2012.
- . “Instructivo del SRI para la aplicación de sanciones pecuniarias”. Registro Oficial 533. 10 de noviembre de 2011.
- . “Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria”. *Resolución n.º 36*. Registro Oficial 114, Suplemento. 27 de julio de 2022. Última reforma: Registro Oficial 178, Suplemento. 27 de octubre de 2022.
- . “Procesos de transacción tributaria y recaudación período 2021 hasta marzo de 2025”. Coordinación de Investigaciones y Estudios, 7 de abril de 2025. Documento no publicado.
- . “Procesos de transacción tributaria y recaudación período 2021 hasta marzo de 2025 Alcance 1170120250435553”, Coordinación de Investigaciones y Estudios, 5 de mayo de 2025. Documento no publicado.
- Ecuador Unidad Técnica Legislativa Asamblea Nacional. “Informe Técnico Jurídico No Vinculante n.º 0412-INV-UTL-AN-2024”. 11 de agosto de 2024.
- España. *Código Civil*. Real Decreto de 24 de julio de 1889. *Gaceta de Madrid* n.º 206. 25 de julio de 1889; incorporado en BOE-A 1889-4763.

- Fraga-Pittaluga, Luis. *Arbitraje Tributario Interno e Internacional*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2020.
- . “El arbitraje tributario portugués reseña de una regulación vanguardista que venció dogmas y paradigmas falaces e inútiles”. *AVANI* 2 (2021): 131–53.
- García Novoa, César. “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español”. *Revista Técnica Tributaria* n.º 59 (2021): 71-98.
- Gonzalo Quiroga, Marta. *Las normas imperativas y el orden público en el arbitraje privado internacional*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2001.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. “Resolución: El arbitraje en materia tributaria”. Resolución adoptada en XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, septiembre 2004.
- Internal Revenue Service. “Revenue Procedure 2015-44”, *Internal Revenue Bulletin No. 2015-38*. Washington, D.C.: U.S. Department of the Treasury, 21 de septiembre de 2015. 353 - 357 <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb15-38.pdf>
- Italia. *Codice di Procedura Civile*. Regio Decreto 28 octubre 1940, n.º 1443. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*. Serie Generale n.º 253, 28 de octubre de 1940. https://www.gazzettaufficiale.it/dettaglio/codici/proceduraCivile/50_1_2
- Jarach, Roberto Daniel. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.
- Jiménez Larraín, Fernando. “La noción de orden público en la Constitución Política”. *Revista de Derecho Público* 63 (2001): 103-114.
- Organización de Estados Americanos. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. 2ª ed. Washington, D.C.: Organización de Estados Americanos, 1968. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf.
- Perdomo Piñeros, Mauricio. “Arbitraje en materia Tributaria”. *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, (2004): 81-93
- Pérez Loose, Hernán. “Algunos precedentes históricos del arbitraje privado-público en el Ecuador”. *Iuris Dictio*, 13 de diciembre de 2018. doi:10.18272/iu.v22i22.1207.
- Portugal. “Decreto n.º 112-A/2011”, *Diário da República* 57, Série I, 22 de marzo de 2011. https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD_AT-Portaria_Vinculacao_MFAP-2011-03-22.pdf.

- . Decreto-lei n.º 102/2021. *Diário da República* 107, 31 de mayo de 2021.
- . *Lei n.º 82/2023*. “Presupuestos Generales del Estado para 2024”. *Diário da República* 250, 29 de diciembre de 2023.
- Rousseau, Jean-Jacques. *El contrato social*, editado por María José Villaverde Rico. Madrid: Ediciones Akal, 2017.
- Rosembuj, Tulio R. *Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria*. Montevideo: Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos, 1983. 41-47.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. “Estado de Derecho y Hacienda Pública”. *Revista de Administración Pública* 6 (1951): 193-212
- Salassa Boix, Rodolfo Rubén. “La aplicación de los métodos alternativos para la solución de conflictos tributarios”. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, n.º 52 (2020): 301-32
- San Martín Castro, César. *Derecho Procesal Penal: Lecciones*, 3.ª ed. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2014.
- Szpunar, Maciej. *Conclusiones del Abogado General caso Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira, C-377/13*. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. 3 de julio de 2014.
- The World Bank. “Implementation Completion Report: Ecuador Judicial Reform Project”. Latin America and the Caribbean Regional Office. 30 de junio de 2003.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, S.A. v. Autoridade Tributária e Aduaneira*, asunto C-377/13, sentencia de 12 de junio de 2014.
- . *Danfoss A/S v. Skatteministeriet*, asunto 109/88, ECR 3199. Sentencia de 17 de octubre de 1989.
- . *Merck Canada Inc.*, asunto C-555/13, ECLI:EU:C:2014:92. Sentencia de 27 de febrero de 2014.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “El contencioso tributario en el Ecuador”. En *Memoria Ieras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, 75-100. La Paz, BO: Superintendencia Tributaria, 2008.
- . “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”. En *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, 92-103. Montevideo: Fundación Cultura Universitaria, 1999.

- . “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional”. *Foro Revista de Derecho* n.º 3 (2004): 5-43.
- Vallejo, Sandro. “Sistema tributario y constitución en el Ecuador”. *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario* 11 (2009): 12-25.
- Vasques, Sérgio. “Tax Arbitration and VAT: The Portuguese Experience”. *International VAT Monitor* 31, n.º 5 (2020): 267-71.
- Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7.^a ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.
- Venezuela. *Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial Extraordinaria n.º 6.507. 29 de enero de 2000.
- . *Ley de Arbitraje Comercial*. Gaceta Oficial n.º 36.430. 7 de abril de 1998.