USFQ LAW REVIEW
Volumen XIII, Núm. 2, noviembre 2026
ISSN: 2631-2573 • ISSN(e): 1390-8014

BY-NC-SA

Análisis de la arbitrabilidad de la materia tributaria en Ecuador: la transigibilidad como criterio habilitante y la falta de competencia de la Administración tributaria para someterse a arbitraje

Arbitrability of Tax Matters in Ecuador: Settleability as the Enabling Criterion and the Tax Administration's Lack of Capacity to Submit to Arbitration

Tomás Sebastián Boada Córdova*

Recibido / Received: 29/06/26
Aceptado / Accepted: 25/08/26
DOI: https://doi.org/10.18272/ulr.v13i2.4407

Citación:
Boada Córdova, Tomás. "Análisis de la arbitrabilidad de la materia tributaria en Ecuador: la transigibilidad como criterio habilitante y la falta de competencia de la Administración tributaria para someterse a arbitraje". *USFQ Law Review*, vol. 13, n°. 2. (Noviembre de 2026): https://doi.org/10.18272/ulr.v13i2.4407.

* Pérez Bustamante & Ponce, abogado asociado. Av. República de El Salvador N36-140, Edificio Mansión Blanca, Quito, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: tomasboada1@gmail.com. ORCID iD: https://orcid.org/0009-0008-4359-4060.

Resumen

A raíz de que la materia tributaria se haya declarado transigible, surge la interrogante en cuanto si la declaratoria de transigibilidad se entiende como un habilitante para que ciertas obligaciones tributarias sean arbitrables. Es precisamente por esto que este trabajo analiza de qué manera la materia tributaria es arbitrable bajo el marco normativo vigente. Para este fin, se analiza la figura de la transigibilidad incluyendo un análisis del fin ulterior de las normas que regulan la transigibilidad. Esta investigación muestra que, toda vez que la materia tributaria es transigible, y que la transigibilidad es el criterio de arbitrabilidad en Ecuador, la materia tributaria es objetivamente arbitrable. En esa misma línea, se concluye que si bien existe una habilitación legal para arbitrar obligaciones tributarias hace falta una norma en el marco jurídico ecuatoriano que faculte a la Administración tributaria a someterse a arbitraje.

Palabras clave

Arbitraje tributario; arbitrabilidad objetiva; transigibilidad; principio de legalidad tributaria; consentimiento de la Administración

Abstract

Since tax matters were declared capable of settlement, the question arises as to whether the declaration of negotiability is understood as enabling certain tax obligations to be arbitrable. It is precisely for this reason that this paper analyzes how tax matters are arbitrable under the current regulatory framework. To this end, the concept of negotiability is examined, including an exegetical analysis of the ultimate purpose of the rules governing negotiability. This research has found that, since tax matters are negotiable, and negotiability is the criterion for arbitrability in Ecuador, tax matters are objectively arbitrable. In the same vein, it is concluded that although there is legal authorization to arbitrate tax obligations, there is a lack of a regulation within the Ecuadorian legal framework that authorizes the Tax Administration to submit to arbitration in Ecuador.

Keywords

Tax arbitration; objective arbitrability; transigibility; principle of tax legality; consent of the Tax Administration

1. Introducción

En el mejor de los casos, un usuario de la función judicial en materia contencioso-tributaria espera 202 días de los 365 del año para obtener sentencia[1]. Esto quiere decir que, en un escenario optimista, un usuario, al someter su disputa a un juez de lo contencioso tributario, debe esperar más de medio año en incertidumbre. La misma suerte la viven 2292 usuarios en procesos impugnatorios y 11 308 usuarios en procesos contencioso-administrativos[2]. Elevadas cifras como estas obligan a cuestionar: ¿existen métodos más efectivos para resolver disputas en materia tributaria?

La respuesta corta es sí. Pareciera que el usuario del sistema judicial ve luz al final del túnel. A raíz de una reforma normativa, el Código Tributario reconoce a ciertas obligaciones tributarias como transigibles. Lamentablemente, la cuestión no es tan sencilla. Ese reconocimiento trae consigo una buena y una mala noticia para el usuario. Del lado positivo, los juzgados nacionales ya no son exclusivamente competentes para resolver disputas tributarias. Del lado negativo, la apertura a transigir obligaciones tributarias genera la duda sobre qué mecanismos alternativos a la justicia ordinaria proceden bajo el marco normativo vigente.

Tan engorrosa es la situación que el Servicio de Rentas Internas ha limitado estos mecanismos a la mediación, ignorando por completo que, cuando una materia es declarada transigible, es susceptible de, entre otras cosas, arbitrarse. Precisamente por eso el objetivo de este trabajo es responder a la pregunta: ¿de qué manera es posible arbitrar obligaciones tributarias bajo el marco normativo vigente?

Para dar respuesta a esta problemática, el trabajo se divide en dos puntos. Por un lado, demuestra la presencia de una habilitación legal para someter disputas tributarias a arbitraje en el ordenamiento jurídico ecuatoriano toda vez que lo transigible es arbitrable. Por otro lado, aborda los desafíos y retos a los que se enfrenta la puesta en práctica del arbitraje tributario en Ecuador.

2. Desarrollo

El desarrollo se divide en tres partes. En primer lugar, se delimita el problema jurídico que rodea la arbitrabilidad de obligaciones tributarias (2.1). En segundo lugar, se argumenta que, en el marco normativo ecuatoriano, existe una habilitación legal para someter disputas tributarias a arbitraje (2.2). En tercer lugar, se dilucida respecto de los desafíos y las limitaciones que presenta la implementación del arbitraje tributario en Ecuador (2.3).

1 Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, R. O. 587, 29 de noviembre de 2021, reformada por última vez Suplemento 142 de 10 de octubre de 2025.

2 Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

2.1. Delimitación del problema jurídico que rodea la arbitrabilidad de obligaciones tributarias

La arbitrabilidad de obligaciones tributarias presenta un conflicto no menor. Al verse inmiscuida una potestad estatal, como lo es la facultad determinadora, se encienden varias alarmas para la Administración tributaria. Entre ellas, la que discute la idoneidad de la inclusión de un método alternativo de solución de disputas que no involucre exclusivamente a tribunales nacionales.

En el contexto ecuatoriano, Troya establece que el arbitraje es un método apropiado para resolver conflictos en materia tributaria en los órdenes nacional e internacional[3]. Esto debido a que este mecanismo puede ser la solución a la saturación que existe en los organismos judiciales para resolver disputas entre la Administración tributaria y los particulares.

Siendo este procedimiento un fenómeno de voluntad, el mismo autor, en cuanto al consentimiento para someterse a este mecanismo, manifiesta que la ley debe determinar los supuestos en los que la voluntad de las partes es eficaz para recurrir a arbitraje respecto de la obligación tributaria[4]. Este trabajo aborda dicho consentimiento en secciones posteriores.

Por su lado, Lozano, saliendo del contexto nacional y enfocándose en la esfera internacional, define al arbitraje tributario interno como aquel que busca resolver un conflicto de naturaleza tributaria entre contribuyentes y la Administración fiscal[5]. También expresa que, si bien Latinoamérica no sigue la tendencia global de admitir la resolución de disputas fiscales a través de arbitraje, algunos países —como Panamá, Argentina y Brasil— comienzan a admitir la arbitrabilidad en temáticas tributarias[6]. A criterio de la autora, compartido por este trabajo, admitir el aludido mecanismo de resolución de disputas resulta un escenario deseable.

En esa misma línea, García Prats[7], desde la visión española, concuerda con Troya ya que establece que el arbitraje tributario interno se muestra como una solución ante la elevadísima litigiosidad en materia tributaria y ante la crisis de justicia administrativa. Frente a su regulación, refiere que el mencionado procedimiento se encuentra en una situación de alegalidad, pues existe una falta de pronunciamiento del legislador respecto de la implementación del mecanismo.

3 José Vicente Troya Jaramillo, "Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional", *Foro: revista de derecho* 3 (2004), 5-43.
4 Ibid.
5 Eleonora Lozano, *Arbitraje tributario en Latinoamérica: Pasado, presente y prospectiva* (Bogotá: Universidad de los Andes, 2023).
6 Ibid.
7 Francisco García, "Arbitraje (internacional) y Derecho Tributario: ¿un conflicto insalvable?", en *El arbitraje en materia tributaria*, ed. de Francisco Alfredo García Prats y José Carlos Pedroza López (España: Tirant lo Blanch, 2023), 81.

Fraga-Pittaluga[8] indica que no existe razón alguna de peso que justifique que un árbitro, aplicando derecho objetivo, no pueda determinar cuestiones en materia tributaria. Asimismo, es claro al indicar que, si bien el arbitraje tributario se funda en la voluntad de las partes, eso no significa que los árbitros podrán negociar respecto de la potestad tributaria, la existencia, cuantía y exigencia de una obligación tributaria, ni mucho menos la ocurrencia del hecho imponible.

Como se puede advertir, la literatura contempla la posibilidad de incluir al arbitraje como un mecanismo idóneo para la resolución de disputas tributarias. No obstante, su aplicación se ve aún lejana, especialmente en Latinoamérica. En el contexto ecuatoriano, esta problemática yace sin solución. Por ello, este trabajo se concentra en demostrar las bases que permiten este procedimiento en Ecuador.

Para demostrar que el ordenamiento jurídico ecuatoriano habilita la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias, resulta indispensable explorar los cimientos normativos sobre los que descansa dicha posibilidad. La Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE), reconoce al arbitraje como un método alternativo de resolución de disputas siempre y cuando este procedimiento se aplique en materias en las que por su naturaleza se puedan transigir[9]. Además, establece que los actos administrativos solo se podrán impugnar a través de los órganos de la Función Judicial o de la vía administrativa[10].

En la misma línea, la Ley de Arbitraje y Mediación (en adelante LAM) dispone que únicamente se podrán someter a arbitraje las controversias susceptibles de transacción[11]. De esta manera, resulta claro que para el sistema normativo ecuatoriano la capacidad de someter a arbitraje cierta materia se mide a través de si esta es transigible o no. Por ello, en el presente trabajo se analiza la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias a la luz su transigibilidad[12].

En cuanto a la transacción, el Código Civil (en adelante CC) la define como un contrato en el que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual[13]. Entonces, el concepto de arbitrabilidad debe entenderse a partir de lo susceptible de transacción. No obstante, es importante mencionar que el CC no establece qué materias son transigibles, sino únicamente establece las materias que no lo son[14].

8 Luis Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional* (Santiago: Ediciones Olejnik, 2023).
9 Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador [CRE], R. O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R. O. Suplemento 568 de 30 de mayo de 2024.
10 Artículo 173, CRE.
11 Artículo 1, Ley de Arbitraje y Mediación [LAM], R. O. 417 de 14 de diciembre de 2006, reformada por última vez R. O. Suplemento 309 de 21 de agosto de 2018.
12 Esta aclaración es relevante para este trabajo toda vez que el análisis de arbitrabilidad no es equivalente en todos los ordenamientos jurídicos. Particularmente, en Ecuador se ha decidido adoptar el criterio de que lo transigible es arbitrable.
13 Artículo 2349, Código Civil [CC], R. O. 46, 24 de junio de 2005, reformado por última vez R. O. Suplemento 529 de 13 de marzo de 2025.
14 Artículos 2350-2357, CC.

Por su lado, el Código Tributario establece que la transacción es un modo de extinguir las obligaciones[15]. Este trabajo tiene como misión compatibilizar esta acepción con la del CC en miras de admitir el arbitraje tributario en Ecuador.

Respecto a la transigibilidad de las obligaciones tributarias, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (en adelante Ley de Sostenibilidad Fiscal) establece que ciertas obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción[16]. Este artículo reviste vital importancia, pues es el punto de partida para argumentar que el arbitraje de obligaciones tributarias es posible en Ecuador.

En cuanto a la regulación de la transigibilidad de las obligaciones tributarias, la Resolución n.º NAC-DGERCGC22-00000036 del Servicio de Rentas Internas (en adelante Resolución) aborda a la transacción en materia tributaria y concluye que esta es solo posible a través de mediación[17]. En similar criterio se pronuncia el Código Tributario al establecer que la transacción extrajudicial se instrumenta a través de mediación[18]. Para efectos de este trabajo, lo determinado en la Resolución se contrapone a lo dispuesto en el Código Tributario y en la Ley de Sostenibilidad, por lo que corresponde dilucidar sobre su contenido. Precisamente, esta tensión normativa advertida refleja una discusión más amplia sobre la admisibilidad del arbitraje tributario, que ha generado posiciones encontradas tanto en la doctrina comparada como en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Por un lado, existe una postura que afirma que el arbitraje en materia tributaria no debería ser admitido. Esta corriente argumenta que la procedencia de arbitraje en materia tributaria violaría el principio de indisponibilidad de los créditos tributarios, pues estos son, por su naturaleza, indisponibles y, por lo tanto, no pueden ser objeto de transacción[19]. Asimismo, quienes sostienen esta postura mencionan que la materia tributaria está estrechamente relacionada con cuestiones de política pública y la preservación de intereses públicos[20]. Así, al ser la regulación tributaria una expresión clara y propia de la autoridad soberana de un Estado[21], estos preferirán reservar las disputas tributarias exclusivamente para los tribunales nacionales[22].

15 Artículo 37, Código Tributario, R. O. 38, 14 de junio de 2005, reformado por última vez R. O. Suplemento 461 de 20 de diciembre de 2023.

16 Artículo 56.1, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

17 Artículo 1.2, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0), resolución n.º NAC-DGERCGC22-00000036, Servicio de Rentas Internas, R. O. 114, 27 de julio de 2022, reformado por última vez R. O. 178 de 27 de octubre de 2022.

18 Artículo 56.8, Código Tributario.

19 Antonio Berliri, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario* (Italia: Giuffrè Editore, 1974), 228 (traducción no oficial), citado en César García, "Mecanismos alternativos para la resolución de controversias: Su introducción en el derecho español", *Revista Técnica Tributaria* 59 (2002): 71-98.

20 María Naranjo, "The Plausibility of Submitting Contractual Tax Disputes Between States and Taxpaying Investors to International Commercial Arbitration (ICA)", tesis doctoral, Universidad de Londres, 2020, 1-60.

21 Lauren Brazier, "The Arbitrability of Investor-State Taxation Disputes in International Commercial Arbitration", *Journal of International Arbitration* 32 (2015): 1-36.

22 Naranjo, "The Plausibility of Submitting Contractual Tax Disputes Between States and Taxpaying Investors to International Commercial Arbitration".

Por otro lado, de manera contrapuesta, otro sector de la doctrina considera que el arbitraje en materia tributaria debería ser admitido. Para esta postura la indisponibilidad del crédito no impide el arbitraje tributario, sino que exige la presencia de una habilitación legal previa que permita a la Administración recurrir a este mecanismo de solución de controversias[23]. En la misma línea, esta corriente demuestra que no existe contradicción entre el arbitraje tributario y el principio de indisponibilidad pues una cosa es la obligación tributaria (sus elementos esenciales, su nacimiento y las reglas para su correcta aplicación) y otra cosa completamente distinta es la posibilidad de que la Administración y el obligado tributario puedan, ejerciendo su voluntad, encomendar la resolución de sus controversias a un árbitro[24]. De igual manera, considera, en cuanto se halle reconocido el arbitraje como un medio alternativo de solución de disputas, que el Estado deja de ser el titular exclusivo de la facultad de administrar justicia en esta materia[25].

En el contexto ecuatoriano, la admisibilidad del arbitraje tributario es un tópico de discusión. Una primera postura, apoyándose en pronunciamientos del Servicio de Rentas Internas[26], argumenta que, si bien ciertos aspectos de las obligaciones tributarias son transigibles, esta transigibilidad únicamente se puede expresar a través de mediación[27]. En sentido opuesto, una segunda postura considera que el hecho de que se haya determinado que ciertas obligaciones tributarias son transigibles da paso a que estas sean susceptibles de arbitraje, pues basta que la materia sea transigible para someterse a este mecanismo[28].

El presente trabajo se desarrolla desde la perspectiva que admite el arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Esta elección se hace en respuesta al reconocimiento de que, a pesar de que la normativa vigente restringe la transigibilidad de las obligaciones tributarias a mediación, esta limitación es errónea e ignora el presupuesto constitucional de que las materias transigibles son arbitrables.

2.2. Habilitación legislativa para someter disputas tributarias a arbitraje

Dado que las obligaciones tributarias han sido dotadas del carácter de transigibles, el objetivo de este trabajo es demostrar que esa categorización basta para someterlas a arbitraje. En primer lugar, se aborda al concepto de arbitrabilidad

23 Ramón Falcón y Tella, "El arbitraje tributario", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, ed. Gabriel Elorriaga Pisarik (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996), 257-262.

24 Paula Vicente-Arche, "El arbitraje en materia tributaria en España: Viabilidad de su implementación", *Economic Analysis of Law Review* 11 (2020): 286-302.

25 Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.

26 Esta postura usa de soporte al Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0) contenido en la resolución n.º NAC-DGERCGC22-00000036, que es objeto de análisis en este trabajo.

27 Samantha Yánez, "El arbitraje tributario en Ecuador", tesis de maestría, Universidad Tecnológica Indoamérica, 2023, 1-40.

28 Felipe Castro y Santiago Cisneros, "Arbitrabilidad en materia tributaria a la luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal", *USFQ Law Review* 9, n.º 1 (2022): 161-177, https://doi.org/10.18272/ulr.v9i1.2591.

a la luz de la transigibilidad (2.2.1). En segundo lugar, se estudia la acepción de transigibilidad adoptada en el Código Tributario (2.2.2). En tercer lugar, se examina la acepción de transigibilidad adoptada en la Resolución del Servicio de Rentas Internas (2.2.3.).

2.2.1. Transacción y arbitrabilidad en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

El arbitraje es un mecanismo a través del cual se pretende resolver extrajudicialmente las controversias que intercedan entre dos o más partes, las cuales acuerdan la intervención de un tercero (por ejemplo, un tribunal arbitral) para que los resuelva[29]. Este desplazamiento a la jurisdicción privada puede constituirse por la voluntad de las partes o por decisión del legislador[30].

Cuando la interrogante a contestar es si una materia es susceptible de ser sometida a decisión de árbitros, se hace referencia a la arbitrabilidad objetiva[31]. Son los Estados, a través de su poder legislativo, quienes establecen el criterio bajo el cual se determina la arbitrabilidad de una materia[32]. En Ecuador, ese criterio es la transigibilidad.

La CRE y la LAM son claras al establecer que se puede recurrir a arbitraje siempre y cuando se trate sobre materias que sean susceptibles de transacción[33]. Incluso la Corte Constitucional se ha pronunciado al establecer que el arbitraje se aplica "con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir"[34]. Sin embargo, lo que parecería una fórmula lógica, "transigible = arbitrable", es objeto de discusión y controversia[35]. No obstante, este trabajo, al enfocarse en el ámbito tributario y, por tanto, en el derecho público, que no se refiere a derechos sino a facultades, centra su análisis únicamente sobre la base de esta noción.

Uno de los desafíos que presenta la transigibilidad en el derecho público es su relación con el principio de legalidad. Mientras que en el derecho privado los particulares gozan de este poder de disposición en virtud de su autonomía de la voluntad, en el derecho público "el problema surge debido a la ausencia

29 Osvaldo Gozaíni, *Formas alternativas para la resolución de conflictos: Arbitraje, mediación, conciliación, ombudsman, procesos alternativos* (Buenos Aires: Depalma, 1995).

30 Roque Caivano, *Arbitraje: Su eficacia como sistema alternativo de conflictos* (Buenos Aires: AD-HOC, 1992).

31 Nigel Blackaby, Constantine Partasides, Alan Redfern y Martin Hunter, *Redfern and Hunter on International Arbitration* (Londres: Oxford University Press, 2015).

32 Roque Caivano, "Arbitrabilidad y orden público", *Foro Jurídico* 12 (2013): 62-78.

33 Artículo 190, CRE, 2008; artículo 1, LAM, 2006.

34 Causa n.º 2520-18-EP/23, Corte Constitucional, Pleno de la Corte, 24 de mayo de 2023, 10.

35 Para cierta parte de la doctrina, el criterio de transigibilidad es inadecuado para definir la arbitrabilidad, pues se sostiene que para arbitrar no es necesario disponer de derechos. Si bien esta discusión es relevante, sale del alcance de este trabajo. Para profundizar más sobre el tema, ver Leonardo Coronel e Isabel Núñez, "La transigibilidad: Un criterio incorrecto de arbitrabilidad", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 10 (2019): 155-186.

de esta nota de autonomía en la Administración, cuya actuación se encuentra vinculada en todo caso al ordenamiento jurídico"[36].

El caso ecuatoriano no es la excepción. Es un hecho que la Administración estatal funciona de acuerdo con las competencias que la ley crea[37]. Este criterio se recoge en la CRE al establecer que las instituciones del Estado ejercerán solamente las competencias y facultades que le sean atribuidas en la Constitución y en la ley[38]. Por lo tanto, se puede afirmar que, en el derecho público ecuatoriano, para que una determinada materia sea transigible y, consecuentemente, arbitrable, debe existir una habilitación expresa en la ley que permita al administrado y a la Administración someterse a mencionado procedimiento[39]. Dicho esto, surge la pregunta: ¿cómo debe verse esta "habilitación expresa"? Para Flor y Peñafiel, el arbitraje tributario debe estar expresamente "previsto en la ley" y estar "claramente [establecido] lo que puede ser sometido a arbitraje"[40]. Dicho de otro modo, para estos autores, la habilitación legal debe versar específicamente sobre el arbitraje tributario.

Este trabajo se aleja de esta postura. La inclusión de frases como "procederá el arbitraje tributario" o "procede arbitrar obligaciones tributarias" en la norma habilitante no constituyen la posibilidad de ir a arbitraje, sino, al contrario, cumplen un rol meramente declarativo. Para efectos de este trabajo, que una materia sea determinada como transigible tiene como consecuencia que esta sea susceptible de someterse a arbitraje. En vista de que el Código Tributario determina que lo tributario es transigible[41], no cabe duda de que, para el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la materia tributaria es objetivamente arbitrable. Debido a que en Ecuador ya está reconocida la transigibilidad de la materia tributaria y, por ende, su arbitrabilidad, si se quisiese prohibir el arbitraje tributario, ese obstáculo debería encontrarse en otra ley que lo impida expresamente.

En ese orden de ideas, Santos señala que, para eliminar cualquier incertidumbre de un impedimento para arbitrar materia tributaria en Ecuador, "el legislador debía ser explícito"[42]. A raíz de esto trae un modelo de artículo que sí contendría una prohibición:

> Art (…).- Arbitrabilidad de las obligaciones tributarias. Las obligaciones tributarias no son susceptibles de someterse a arbitraje en tanto involucren a una administración tributaria. Los derechos y obligaciones

36 María González-Cuéllar, "El arbitraje en el derecho tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* 167 (1997): 33.
37 Juan Aguilar, "Derecho administrativo y transigibilidad", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 6 (2015): 249-269.
38 Artículo 226, CRE, 2008.
39 Castro y Cisneros, "Arbitrabilidad en materia tributaria a la luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal", 161-177.
40 Mario Flor y Juan Peñafiel, "El arbitraje tributario interno", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 4 (2013): 132, https://doi.org/10.18272/rea.i4.3572.
41 Artículo 56, numeral 1, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021; artículo 56, numeral 1, Código Tributario, 2005.
42 Oswaldo Santos, "El arbitraje en materia tributaria", XIII Conferencia de Arbitraje Nacional, Quito, Ecuador, 1 de diciembre de 2022.

> que deriven del pago hecho por un responsable de una obligación correspondiente a un contribuyente podrán someterse a arbitraje bajo los requisitos previstos en la Ley de Arbitraje y Mediación.

Sobre la base de lo mencionado, en las siguientes secciones se analiza la normativa que regula la transacción de las obligaciones tributarias para demostrar que no existe prohibición para someterlas a arbitraje.

2.2.2. Transigibilidad en el Código Tributario

A raíz de la reforma establecida por la Ley de Sostenibilidad Fiscal, el Código Tributario establece en su artículo 37 a la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias[43]. Además, menciona que la transacción extraprocesal[44] se puede efectuar "si y solo si se instrumenta en un acta de mediación suscrita por un mediador calificado"[45]. Para este efecto, en los artículos subsiguientes, establece parámetros de aplicación, requisitos y regulaciones para dicha mediación[46].

A primera vista, esta norma parecería ser un impedimento para la procedencia del arbitraje en materia tributaria, sin embargo, esta apreciación es incorrecta. El Código Tributario establece lo obvio: la mediación se efectúa a través de transacción. El CC define a la transacción como "un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual…"[47]. Por lo tanto, es factible considerar que la mediación es una expresión del contrato de transacción. En este sentido, de manera acertada, Vide indica que "la mediación conduce a la transacción, como el arbitraje al laudo o el proceso a la sentencia"[48].

El hecho de que el Código Tributario opte por regular a la transacción de la mano de la mediación no es un obstáculo para que proceda el arbitraje tributario. En realidad, reafirma el hecho de que existe una habilitación legal para someter una disputa tributaria a arbitraje. Esta afirmación se fundamenta en el artículo 43 de la LAM, el cual establece que la mediación es un procedimiento que debe versar sobre materia transigible[49].

Como se mencionó en la sección anterior, el ordenamiento jurídico ecuatoriano únicamente exige que una materia sea transigible para ser arbitrable. Del

43 Artículo 37, Código Tributario, 2005.
44 El trabajo se enfoca únicamente en la transacción extraprocesal toda vez que la transacción intraprocesal se desarrolla dentro del proceso judicial de los tribunales nacionales, saliendo del espectro de análisis de este estudio.
45 Artículo 56, numeral 7, Código Tributario, 2005.
46 Artículo 56, numerales 7 y 16, Código Tributario, 2005.
47 Artículo 2348, Código Civil, 2005.
48 Carlos Rogel, "Mediación y transacción en el derecho civil", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia* 3 (2009): 258.
49 Artículo 43, LAM, 2005.

artículo anteriormente referido se puede apreciar que este criterio se traslada a la mediación. Puesto que el Código Tributario determina que las obligaciones de carácter fiscal son transigibles, poco o nada importa que este únicamente regule su ejercicio a través de mediación, pues este precepto normativo, por su naturaleza meramente declarativa, no autoriza ni niega la procedencia de arbitraje.

Esta línea argumentativa se refuerza al analizar la exposición de motivos de la Ley de Sostenibilidad Fiscal, la cual dio origen a la reforma del Código Tributario[50]. Dentro de estos, en su tercer apartado, en el título "Reformas necesarias al Código Tributario: seguridad jurídica y métodos alternativos de solución de conflictos" se encontrarán tres elementos clave para comprender el porqué de la reforma: (i) la voluntad del legislador, (ii) la noción de transigibilidad adoptada y (iii) el reconocimiento de la aplicabilidad del arbitraje.

Primero, en cuanto a la voluntad del legislador, esta se puede ver expresada en la ley. El texto legislativo se encuentra necesariamente acompañado por un contenido intelectual el cual traduce la voluntad del legislador o el pensamiento racional de la ley[51]. En este caso, ese pensamiento se expresa en la "incorporación de los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria"[52]. El legislador reconoce la posibilidad de que se incorporen métodos alternativos de solución de conflictos, en plural, sin limitar esta opción a un único mecanismo de solución de controversias, ni restringirlo exclusivamente a mediación.

Segundo, respecto a la noción de transigibilidad adoptada, esta se alinea con la postura de este trabajo, pues se establece que:

> [E]n materia fiscal, al tratarse de derecho público, se requiere una habilitación legislativa expresa para que [la] transigibilidad pueda ser efectiva. Por esto, si una reforma al Código Tributario autoriza a transigir, la materia es plenamente mediable[53].

Tal como se sostiene en este trabajo, el legislador considera que debe existir una habilitación legislativa expresa para transigir en materia tributaria. Como consecuencia, decide incluir mencionada habilitación en el Código Tributario al determinar que ciertas obligaciones tributarias son transigibles y, por lo tanto, mediables. En armonía con esto, el hecho de que el legislador considere que una materia sea transigible basta para que esta sea mediable es el perfecto indicador

50 Si bien estos no tienen un carácter vinculante, es pertinente analizarlos toda vez que en estos se demuestra el entendimiento del legislador de la problemática sobre la cual se pretende legislar.

51 Manuel Calvo, "La voluntad del legislador: Genealogía de una ficción hermenéutica", *Doxa* 3 (1986): 113-127, https://rua.ua.es/dspace/handle/10045/10973.

52 Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

53 Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

de que esa misma materia es también arbitrable. Esta afirmación sobre la base de que, para el ordenamiento jurídico ecuatoriano, lo transigible es arbitrable.

Tercero, relativo a la aplicabilidad del arbitraje en materia tributaria, se señala de manera explícita que:

> [A]nte la saturación de los tribunales de justicia, debe brindarse alternativas que sean mutuamente beneficiosas, tanto para los contribuyentes como para la administración, entre estas, la posibilidad de alcanzar acuerdos parciales o totales sobre los hechos controvertidos, glosas pendientes de pago, entre otros, o incluso la posibilidad de derivar ciertos conflictos a arbitraje, con ciertas limitantes propias de la materia[54].

Con este antecedente, es acertado considerar que el legislador reconoce la posibilidad de someter ciertos conflictos de índole tributaria a arbitraje. Una afirmación en este sentido sigue una secuencia lógica, como se demuestra en el siguiente gráfico:

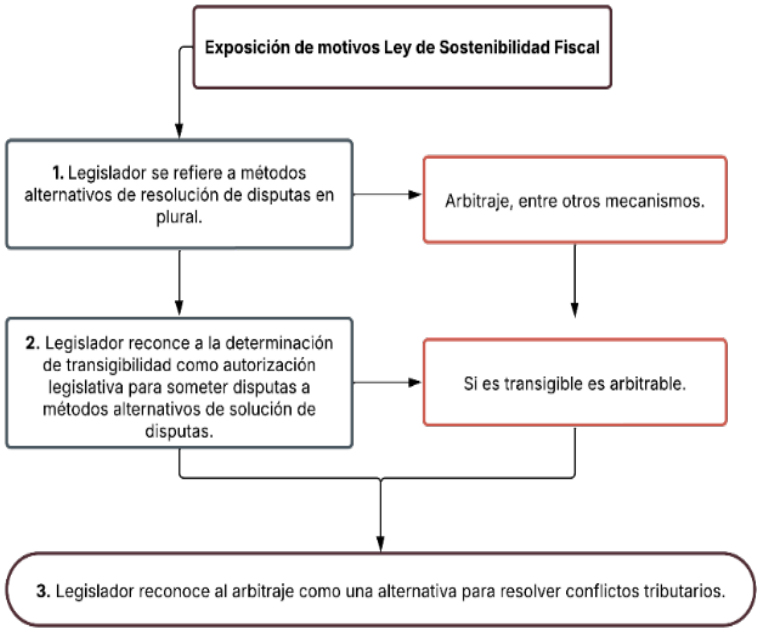


Gráfico 1. Secuencia lógica Ley de Sostenibilidad Fiscal.
Fuente: Elaboración propia[55].

54 Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

55 Este gráfico muestra la secuencia lógica que, a criterio del autor, el legislador consideró para determinar que el arbitraje es una vía plausible para la resolución de disputas tributarias.

Es a través de un análisis de esta naturaleza, tomando en consideración la razón de la reforma, que se puede interpretar que existe una habilitación legal implícita para someter ciertas obligaciones tributarias a arbitraje, dado que, en Ecuador, lo transigible es arbitrable. Este razonamiento cobra fuerza al considerar que la Ley de Sostenibilidad Fiscal fue objeto de control abstracto de constitucionalidad, donde la Corte Constitucional declaró la inconstitucionalidad de otras disposiciones de la ley, pero no de las que incorporaron las nociones de transigibilidad en el Código Tributario[56]. Mal se haría en entender las disposiciones del mencionado código de manera restrictiva, imponiendo una limitación a la transigibilidad donde no la hay y nunca la hubo.

2.2.3. Transigibilidad en la Resolución del Servicio de Rentas Internas

Con miras a esclarecer el alcance de la transigibilidad en materia tributaria, el Servicio de Rentas Internas emitió la resolución denominada "Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0)". Sin embargo, lo que en principio parecía ser un esfuerzo de la autoridad fiscal para apoyar lo dispuesto en el Código Tributario, no es más que un malogrado intento de limitar la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias.

La Resolución describe a la transacción con el artículo 2348 del CC[57]. Además, la complementa con, entre otras definiciones, la siguiente precisión: "En materia jurídica, [la transacción] se puede definir como: 'Concluir una transacción, sobre lo que no se estima justo, razonable o verdadero, para conciliar discrepancias, evitar un conflicto o poner término al suscitado"[58].

En un primer análisis, de las definiciones propuestas por el Servicio de Rentas Internas, no habría razón alguna para suponer que existe una prohibición para arbitrar disputas tributarias. Bajo esta definición, el arbitraje se ajusta a la acepción utilizada de transacción, pues este concilia discrepancias, evita conflictos o pone términos a conflictos suscitados.

Sin perjuicio de que con la descripción preliminar mencionada procede el arbitraje de las obligaciones tributarias, la Resolución también indica lo siguiente:

> 1.2. ¿Pueden ponerse otros métodos de solución de conflictos sobre la obligación tributaria o su recaudo?
> No. Si bien entre los métodos alternativos de solución de conflictos existen otras figuras adicionales a la transacción, tales como la negociación,

56 Causa n.º 110-21-IN/22, Corte Constitucional del Ecuador, Pleno de la Corte, 28 de octubre de 2022, 62.
57 Artículo 1.1, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).
58 Id.

> el arbitraje y la conciliación, de acuerdo con la Sección 6a, incorporada en el Código Tributario, la transacción en materia tributaria se instrumenta únicamente mediante el proceso de mediación[59].

La respuesta del Servicio de Rentas Internas, en virtud del principio de jerarquía normativa, debe necesariamente ser analizada a la luz de las disposiciones del Código Tributario comprendidas en la sección anterior (2.2.2.). Desde esa perspectiva, por un lado, el Código Tributario admite la transigibilidad de ciertas obligaciones tributarias, lo que implica la arbitrabilidad de las mismas. Por otro lado, la Resolución lo niega. En consecuencia, el Código Tributario y la Resolución se contraponen.

El principio de jerarquía supone una doble vertiente: por un lado, la integración del ordenamiento jurídico por diversas normas con categorías y rangos jurídicos determinados y, por otro lado, la relación jerárquica de aquellas normas entre sí, de tal manera que las de rango superior prevalecen, en caso de conflicto, sobre las de rango inferior[60]. Por lo tanto, es indispensable que una norma inferior guarde concordancia con una norma superior[61].

La ordenación jerárquica de las normas depende de lo que dispongan las normas propias del sistema[62]. En Ecuador, este principio se encuentra recogido en los artículos 424 y 425 de la CRE. El artículo 425 establece de manera explícita que:

> El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: la Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos[63].

El Código Tributario posee calidad de ley orgánica, conforme lo establece la disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador[64]. A su vez, como se mencionó anteriormente, contiene una norma habilitante para someter ciertas controversias de índole

59 Id., artículo 1.2.

60 Eduardo Espín, Francisco Díaz, Rosario García, Joan Oliver, María Ridaura, Rosario Serra, Manuel Medina y Luis López, *Manual de derecho constitucional volumen I: La Constitución y las fuentes del derecho: Derechos fundamentales y garantías* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022).

61 Otto Pfersmann, "Carré de malberg y la jerarquía normativa", *Cuestiones Constitucionales* 4 (2001): 154-187.

62 Carlos Santiago, *Introducción al análisis del derecho* (Buenos Aires: Astrea, 2003).

63 Artículo 425, CRE, 2008.

64 Disposición final segunda, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. R. O. Suplemento 242, del 29 de diciembre de 2007, reformada por última vez R. O. Suplemento 525 del 25 de marzo de 2024.

Si bien la declaratoria de la Ley Reformatoria trae consigo discusiones respecto de su constitucionalidad, ese debate sale de la esfera de análisis de este trabajo. Para profundizar en el tema ver María Naranjo, "Sobre el (inconstitucional) carácter orgánico del Código", *LEXIS Blog*, 26 de marzo de 2024, https://www.lexis.com.ec/blog/otros/sobre-el-inconstitucional-caracter-organico-del-codigo. De todas formas, aunque se considerase que el Código Tributario es una ley ordinaria, esta prevalecería por sobre la Resolución.

fiscal a arbitraje. Entonces, cualquier regulación sobre la transigibilidad y, en consecuencia, la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias debe darse a partir de esa premisa. No está en duda que, por su naturaleza, la Resolución es jerárquicamente inferior al Código Tributario. Por ende, al ampliar un precepto sobre el cual el mencionado código ya se pronuncia, no habría otra alternativa que seguir la línea legislativa ya establecida. En ese sentido, Bobbio menciona acertadamente que:

> La inferioridad de una norma con respecto a otra consiste en la menor fuerza de su poder normativo, que se manifiesta precisamente en la incapacidad de establecer una reglamentación que sea contraria a la reglamentación de una norma jerárquicamente superior[65].

Desde ese enfoque, es claro que la disposición contenida en la Resolución contradice al Código Tributario. La existencia de este conflicto normativo da lugar a una antinomia. Al respecto, Guastini sostiene que un sistema jurídico presenta una antinomia cuando "un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema"[66]. Eso es exactamente lo que sucede en este caso.

A pesar de que es un hecho que existen proposiciones incompatibles entre estas dos normas, es necesario delimitar el ámbito de validez en el que estas se sobreponen. Para Ross, es posible que exista una antinomia total-parcial, la cual sucede cuando "una de las dos normas no puede ser aplicada en ninguna circunstancia sin entrar en conflicto con la otra, mientras que esta tiene un campo adicional de aplicación en el cual no entra en conflicto con la primera"[67].

Ese es el escenario en el que nos encontramos. La Resolución no solo establece una prohibición para arbitrar, sino también regula la transigibilidad de las obligaciones tributarias en otros contextos que no presentan conflicto con el Código Tributario. Frente a esos supuestos no existe antinomia.

Con fines ilustrativos, el siguiente gráfico distingue lo eficaz de lo ineficaz de la Resolución:

65 Norberto Bobbio, *Teoría general del derecho* (Bogotá: Temis, 2007), 196.

66 Riccardo Guastini, "Antinomias y lagunas", *Revista Jurídica Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana* 29 (1999): 437.

67 Alf Ross, *On Law and Justice* (Londres: Stevens & Sons Limited, 1958), 128, citado en Manuel Alberto Montoro Ballesteros, "Sobre la superación del formalismo metodológico en el realismo jurídico nórdico: La doctrina de la interpretación de Alf Ross", *Anuario de Filosofía del Derecho* 28 (1975): 153-202.



Gráfico 2. Escenarios de validez de la Resolución
Fuente: Elaboración propia.

Entonces, para darle solución a la contraposición de proposiciones que existe en cuanto a la transigibilidad, una de las dos normas debe ser castigada con la ineficacia. Si bien existen varios criterios para solucionar antinomias, este trabajo adopta la que se ajusta más a la realidad jurídica del caso: el criterio jerárquico o también denominado de la *lex superior*.

Este criterio establece que, en caso de conflicto entre normas de fuentes jerárquicamente ordenadas, "la norma jerárquicamente inferior debe considerarse inválida (y, por tanto, no debe aplicarse)"[68]. En otras palabras, prevalece la norma jerárquicamente superior, pues *lex superiori derogat inferiori*[69]. En concordancia con lo sostenido en los párrafos anteriores, la Resolución, en la parte pertinente a la limitación a arbitraje, debe considerarse inválida, y, en consecuencia, la prohibición para someter las disputas tributarias a arbitraje inexistente.

Como se ha expuesto, basta con que una materia sea declarada transigible para que pueda ser sometida a arbitraje, siempre y cuando exista una disposición legal habilitante. Esa habilitación se encuentra en el Código Tributario, por lo que la prohibición infralegal de someter disputas tributarias a arbitraje contenida en la Resolución carece de eficacia dado que infringe el principio de jerarquía normativa. Por ello, no habiendo obstáculo para arbitrar obligaciones tributarias, es necesario evaluar la implementación del arbitraje tributario en Ecuador.

68 Riccardo Guastini, "Antinomias y lagunas", 339.
69 Norberto Bobbio, *Teoría general del derecho*.

2.3. Desafíos y limitaciones para la implementación del arbitraje tributario en Ecuador

Al existir una habilitación legal para arbitrar la materia tributaria, el primer paso para someterse a este mecanismo está dado. Sin embargo, para afianzar su implementación en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es necesario profundizar en ciertos aspectos. En primer lugar, se discutirán las objeciones doctrinales que se oponen a la arbitrabilidad de materias tributarias (2.3.1.). En segundo lugar, se delimitará qué se podría arbitrar en Ecuador bajo el marco normativo vigente (2.3.2.). En tercer lugar, se abordará la competencia de la Administración tributaria para someterse a arbitraje y la formación de su consentimiento (2.3.3.).

2.3.1. Objeciones doctrinales para la arbitrabilidad de materias tributarias

Hay quienes sostienen que, a pesar de que la materia tributaria sea reconocida como transigible por el Código Tributario, esta no pueda ser arbitrable por tres argumentos: la amenaza a la soberanía fiscal, la violación al principio de reserva de ley y la indisponibilidad del crédito tributario[70]. A pesar de que la tendencia actual en el derecho tributario internacional ha superado estos desafíos[71], es relevante para este trabajo demostrar por qué no son un obstáculo para la procedencia del arbitraje tributario en Ecuador.

Sobre el principio de soberanía fiscal y la supuesta amenaza que le presenta el arbitraje se argumenta que el Estado goza de competencia exclusiva en la regulación de tributos, ya que "la potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados"[72]. Esto se fundamenta en que los gobiernos defienden la independencia de su política fiscal a través del ejercicio de su soberanía estatal[73]. Esta suerte de exclusividad tiene como propósito proteger los intereses económicos fundamentales del Estado[74]. Dicho de otro modo, la soberanía fiscal radica en la capacidad de un Estado de definir su política pública sin intervenciones ajenas[75].

El arbitraje tributario no presenta percance alguno al cumplimiento de este principio. La capacidad soberana del Estado de determinar y recoger tributos

70 Eleonora Lozano, *Arbitraje internacional en materia tributaria* (Bogotá: Universidad de los Andes, 2009).
71 Ibid.
72 Troya Jaramillo, *Estudios de derecho internacional tributario* (Quito: PUDELECO Editores, 2008), 13.
73 Peter Dietshc, "Rethinking Sovereignty in International Fiscal Policy", *Review of International Studies* 37 (2011): 2107-2120, https://www.jstor.org/stable/41308446.
74 Natalia Quiñones, "International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective", *Tax Notes International* 51 (2008): 533-542.
75 Naranjo, "The Plausibility of Submitting Contractual Tax Disputes Between States and Taxpaying Investors to International Commercial Arbitration".

en territorio nacional en nada se afecta por el hecho de que una disputa de carácter tributario sea resuelta por justicia "privada"[76]. En la misma línea, Fraga-Pittaluga acertadamente menciona que:

> [E]l compromiso arbitral no dirá jamás, en ningún caso, cómo deberán interpretar y aplicar los árbitros la ley tributaria. El único acuerdo que existe en el arbitraje atañe al procedimiento y a las personas que serán las encargadas de resolver la disputa entre la Administración tributaria y los contribuyentes o responsables[77].

De esta manera queda claro que lo que preocupa a esta corriente no se ve en juego al someter disputas tributarias a arbitraje. La determinación de la política fiscal le seguirá perteneciendo al Estado, sin intervención de un tercero, pues este no tendrá facultad para hacerlo. Esta aseveración cobra sentido puesto que la autorización para someter disputas tributarias a arbitraje proviene del propio Estado, siendo el mismo quien, a través del legislativo, limite y regule las materias sobre las que procedería este mecanismo.

En relación con la supuesta violación al principio de reserva de ley[78], esta postura sostiene que le corresponde exclusivamente al legislativo regular el ciclo de vida del tributo (su nacimiento, su estructura, su desarrollo y la extinción de la relación jurídico-tributaria)[79]. De igual manera, se argumenta que ningún impuesto puede recaudarse sino en virtud de una ley[80].

Si bien es cierto que la esencia del tributo es objeto de reserva de ley, ese no es un impedimento para que proceda un mecanismo alternativo de solución de disputas. Acordar arbitraje no supone que el tribunal podrá decidir o pronunciarse respecto de los cimientos del tributo, sino, al contrario, únicamente trabajar en función de lo que el legislativo, en ejercicio de su potestad normativa, decida no reservarlo al Estado. En este sentido, Vicente-Arche menciona que:

> [E]n el marco de la obligación tributaria, está vetada la intervención de la voluntad de las partes —Administración y obligado tributario— para modificar alguno de los elementos sustanciales de la misma —que siempre deben acatar lo dispuesto en la Ley—, pero ello no prohíbe la manifestación del consentimiento de cualquiera de ellas en la determinación o concreción de alguno de sus aspectos no sometidos al principio de legalidad[81].

76 Luca Melchionna, "Arbitrability of Tax Disputes", *International Bar Association* 9 (2004): 22-25.
77 Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.
78 Este principio se encuentra consagrado en el artículo 301 de la CRE.
79 Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.
80 Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting* 1 (1996): 1-56.
81 Paula Vicente-Arche, "Perfiles constitucionales y legales del arbitraje en materia tributaria", en *El arbitraje en materia tributaria*, ed. Francisco Alfredo García Prats y José Carlos Pedroza López (España: Tirant lo Blanch, 2023), 81.

En otras palabras, habiendo una autorización legislativa para arbitrar, esa será entendida a la luz del principio de reserva legal, precautelando aquellas materias que se encuentran en el campo de acción reservado por ley. Lo único que se sometería a este procedimiento es la obligación tributaria o su recaudo, no el tributo en sí mismo.

Por ejemplo, no es objeto de un procedimiento arbitral la creación o la existencia del impuesto a la renta, pues esta es materia reservada por ley. Lo que sí se sometería a arbitraje es la controversia en la cual se discuta si Juan Piguave determinó y liquidó erradamente su impuesto a la renta del ejercicio fiscal de 2022.

Incluso analizando la aplicación temporal del principio de reserva de ley, este no obstaculiza la admisibilidad del arbitraje tributario. Por su naturaleza, la aplicación de este principio solo cobra sentido si es "previo y actúa en la fase de definición del tributo"[82]. Bajo esa premisa, la sustancia del tributo se encontrará siempre cobijada por la reserva.

Así, en un momento posterior, se podría perfeccionar el sometimiento a procedimientos alternos de resolución de conflictos, pues "las técnicas consensuadas [como someterse a arbitraje] actúan posteriormente en la fase de aplicación de la norma"[83]. Dicho de otro modo, aún bajo criterios de temporalidad, la sujeción a arbitraje no influye en lo absoluto en la raíz del tributo. Con base en todo lo expuesto, no hay fundamento para sospechar que la aceptación del arbitraje como mecanismo alterno establezca una negociación del tributo.

Por último, en cuanto a la indisponibilidad del crédito tributario, se discute si la potestad tributaria es, por su naturaleza, indisponible y, por tanto, no susceptible de transacción. En otras palabras, la Administración tributaria no puede "negociar" el crédito fiscal, por lo tanto, tampoco podría someter disputas de esa índole a arbitraje. Este argumento encuentra sustento en el hecho de que los tributos son materia de orden público[84] y, por lo tanto, si la Administración quisiera negociarlos, debe buscar esa autorización en ley.

La réplica es simple: el sometimiento a arbitraje no afecta en lo absoluto al ejercicio de la potestad tributaria. Acudir a este procedimiento alterno a la justicia ordinaria no implica disponer del crédito fiscal, pues lo que se busca es que un tercero (un árbitro) resuelva la disputa existente. Es decir, únicamente se acuerda el medio a través del cual se resuelve la controversia. La determinación de la obligación fiscal u otra materia vinculada al ejercicio de potestades tributarias quedan completamente fuera de la ecuación[85].

82 Juan Garde, "Presentación", en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, ed. Gabriel Elorriaga Pisarik (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1996), 16.
83 Juan Garde, "Presentación", 16.
84 Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", 1-56.
85 Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.

Según Lozano, "el principio de la indisponibilidad del crédito tributario no causa la prohibición del arbitraje, sino la existencia de una habilitación legal previa"[86]. En exacto sentido se pronuncia Falcón y Tella al señalar que: "la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos"[87]. Entonces, mientras la ley lo permita, no habría razón alguna para suponer que esta habilitación modificará los elementos esenciales del tributo.

Con el fin de ilustrar que este argumento se basa en una interpretación rígida y errada del principio de indisponibilidad, se utilizarán las adecuadas apreciaciones realizadas por Troya. El autor menciona que "ni el sentido y alcance de las normas, ni la constatación de los hechos tienen el grado de verdad inconcusa y de certidumbre absoluta"[88]. Eso quiere decir que defender ciegamente la indisponibilidad del crédito tributario carece de sentido.

Con el objetivo de fijar un estándar de lo indisponible, Troya plantea el escenario en el que surge duda sobre la aplicación o el sentido de la norma, pues, en esos casos, "el sistema jurídico estatuye normas para solucionarlo a través de reglas referentes a su interpretación, las cuales son indisponibles"[89]. Este trabajo coincide con este criterio, pues, de esta manera, no solo se precautela el cumplimento de este principio, sino también se protege al de legalidad e incluso se vela por la seguridad jurídica.

Por otro lado, para esclarecer lo disponible, Troya plantea el escenario en el que surgen dudas en la valoración de los hechos y, a su vez, existe un vacío normativo para resolverlas. En ese contexto señala lo siguiente:

> [E]s necesario arbitrar los medios que sean idóneos al intento, entre los cuales podrían señalarse los de carácter negocial, anteriores o posteriores a que se haya producido una contienda jurisdiccional entre la Administración y los contribuyentes[90].

Siguiendo este enfoque, el autor establece que, en caso de que exista contienda judicial, este carácter negocial se podría ver expresado como "una transacción respecto de los hechos ocurridos"[91]. Sin embargo, es claro al establecer que para que proceda esta transacción debe existir una habilitación legal. En sus palabras:

86 Lozano, *Arbitraje tributario en Latinoamérica.*
87 Ramón Falcón y Tella, "El arbitraje tributario", 259.
88 Troya Jaramillo, *Estudios de derecho internacional tributario*, 182.
89 Ibid.
90 Ibid., 183.
91 Ibid.

> [C]abría que mediante disposición de ley se faculte efectuar transacciones previo el cumplimiento de determinados requisitos. Sería un caso similar al de la condonación de la obligación principal, sus recargos e intereses, que prospera cumplidos determinados supuestos[92].

Este criterio lo comparte Suberbiola al mencionar que "[será] el legislador quien defina, con suficiente precisión, los supuestos y el alcance de los mecanismos que permitan llegar a disponer del contenido de[l] crédito tributario"[93]. Entonces, bajo esta premisa, no es cierto que el crédito fiscal es absolutamente indisponible. En realidad, es disponible en la medida en que una autorización de rango legal permita su transacción y, por ende, la posibilidad de someterse a diferentes mecanismos de solución de disputas.

Aterrizando a cada uno de estos desafíos al contexto ecuatoriano, se puede afirmar que estos han sido superados. Primero, existe una norma habilitante que, tras una declaratoria de transigibilidad de las obligaciones tributarias, permite que estas sean arbitrables, lo cual no modifica en absoluto la esencia del tributo. Segundo, la intervención de árbitros no afecta la determinación de la política fiscal del Estado. Tercero, el arbitraje no merma ni dispone del crédito tributario e, incluso si lo hiciera, lo haría a través de una autorización legal.

2.3.2. ¿Qué se podría arbitrar en Ecuador?

La determinación de que la materia tributaria sea transigible no implica que todo lo referente a los tributos sea arbitrable. Bajo el marco normativo ecuatoriano existen dos factores que delimitan la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias. Primero, el límite propuesto por la Carta Magna. Segundo, el ámbito de aplicación establecido por el Código Tributario y la Resolución.

Partiendo de la premisa que la obligación tributaria en ocasiones se encuentra establecida en un acto administrativo de determinación[94], cabe dilucidar si bajo esa perspectiva es arbitrable. Para este efecto, el artículo 173 de la CRE señala que: "Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial"[95].

92 Ibid., 184.
93 Irene Suberbiola, *El arbitraje tributario preguntas y respuestas para el debate* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2021), 97.
94 María Bernarda Carpio Frixone, "Cuando lo transigible no es arbitrable: Análisis de la arbitrabilidad de la materia tributaria en Ecuador", *Lawyers EC Magazine* 4 (2022): 11-17, https://www.yumpu.com/en/document/read/67403673/lawyersec-revista-iv-edicion-legaltech/1.
95 Artículo 173, CRE.

La norma dispone dos escenarios en los que se pueden impugnar actos administrativos: (i) la vía administrativa y (ii) los órganos de la Función Judicial[96]. Los tribunales arbitrales no se ajustan a ninguno de estos dos supuestos. Según la LAM, el arbitraje es un "mecanismo alternativo de solución de conflictos"[97]. Por lo tanto, es un camino que se aparta de la justicia ordinaria y de la sede administrativa estatal.

Visto de esta manera, el primer límite para el arbitraje tributario es la impugnabilidad de los actos administrativos por esta vía[98]. En ese sentido, los tribunales arbitrales no podrán conocer, ni mucho menos decidir, respecto de la determinación del tributo que se encuentra ya contenido dentro de un acto administrativo[99]. Este análisis guarda estricta relación con lo proferido por la Ley de Sostenibilidad Fiscal y el Código Tributario, pues establecen que:

> la transacción extraprocesal procederá en los casos en los que, habiendo comenzado el proceso de determinación por parte del sujeto activo, esta no hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar o incluso en la sustanciación de un reclamo administrativo[100].

Es claro que la normativa vigente en materia tributaria fija como barrera a los actos administrativos. Aunque esto es cierto, no se puede extrapolar el argumento para alegar que nada se puede arbitrar en materia tributaria. Como se ha sostenido a lo largo de este trabajo, que las obligaciones tributarias hayan sido determinadas como transigibles admite la posibilidad de que sean objetivamente arbitrables. Entonces, en teoría, se podrían arbitrar aquellas obligaciones transigibles. Estos supuestos están contemplados en el artículo 56.2 del Código Tributario, titulado "Qué puede ser materia del acuerdo transaccional"[101]. Precisamente son esos aspectos los que se abordan en los siguientes párrafos.

El Código Tributario establece, en su artículo 56.1, que "las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción de acuerdo con lo prescrito en la sección 6a del presente cuerpo legal". Como se anticipó en el párrafo anterior, dentro de la referida sección se encuentran los supuestos que son susceptibles de someterse a transacción. Ahora corresponde dilucidar cuáles de esos supuestos son candidatos para someterse a arbitraje. Este análisis se realiza

96 El Código Orgánico de la Función Judicial provee una lista taxativa de los órganos de la Función Judicial. Los tribunales arbitrales no forman parte de esa lista.

97 Artículo 1, LAM.

98 Este límite no supone que todo acto administrativo esté sustraído al conocimiento arbitral. El artículo 4, numeral 3, del Reglamento a la LAM, atribuye a los árbitros competencia sobre las actuaciones administrativas que surjan con ocasión de la relación jurídica puesta en su conocimiento. Lo que la CRE reserva a la vía administrativa y a la Función Judicial es la impugnación del acto, su anulación. Sobre este punto se vuelve en el apartado 2.3.3.

99 Artículo 68, Código Tributario.

100 Artículo 79, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021artículo 56, numeral 7, Código Tributario, 2005.

101 Artículo 56.2, Código Tributario, 2005.

en dos partes. Primero, se verifica qué materias son objeto de transacción. Segundo, se discute si los escenarios de procedencia de la transacción extraprocesal se pueden traducir a arbitraje.
Conforme a lo establecido en el artículo 56.2, en el siguiente gráfico se muestran los lineamientos de los aspectos transigibles de la obligación tributaria, sobre los cuales versan los párrafos posteriores:

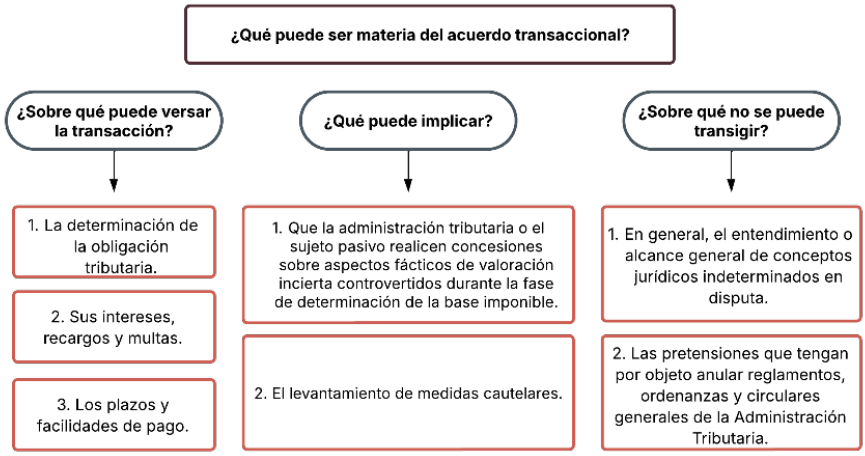


Gráfico 3. Materia del acuerdo transaccional
Fuente: Elaboración propia, a partir de fuente bibliográfica[102].

Así, encontramos dos barreras para la transigibilidad, y consecuente arbitrabilidad de las obligaciones tributarias: el entendimiento o alcance general de conceptos jurídicos indeterminados en disputa (salvo su excepción) y las pretensiones que persigan anulación de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general emitidas por la Administración tributaria. Estos dos supuestos no son objeto de transacción en materia tributaria, por lo tanto, sería imposible someterlos a arbitraje.

En este mismo sentido, la Resolución establece elementos que, a pesar de existir controversia, no están sujetos a transacción en materia tributaria. Además, señala aquellos aspectos que no son susceptibles de concesión en este ámbito. Estos se ilustran en el siguiente gráfico:

102 Artículo 56.2, Código Tributario. Este gráfico describe sobre qué puede versar el acuerdo transaccional en materia tributaria en virtud de lo establecido en la normativa vigente.

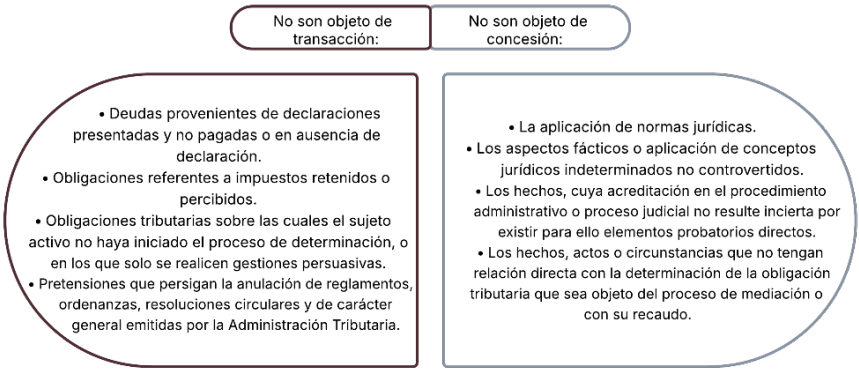


Gráfico 4. Supuestos no transigibles
Fuente: Elaboración propia a partir de fuente bibliográfica[103].

Una vez delimitado lo que no es transigible en materia fiscal, el Código Tributario establece lo que sí lo es y lo regula a través de dos procedimientos: la transacción intraprocesal y la transacción extraprocesal. La primera procede cuando se ha iniciado un proceso frente a un juez de lo contencioso tributario[104], por lo tanto, "por cuestión de litispendencia, evidentemente no sería posible que la jurisdicción arbitral conozca la controversia"[105]. En ese orden de ideas, corresponde analizar qué se podría arbitrar en la transacción extraprocesal. El artículo 56.7 del Código Tributario señala que:

> La transacción extraprocesal procederá en los casos en los que, habiendo comenzado el proceso de determinación por parte del sujeto activo, esta no hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar, o incluso en la sustanciación de un reclamo administrativo. En este caso, se podrá transar sobre todos los aspectos previstos en el artículo 56.6 que define los aspectos transigibles en materia tributaria […][106].

Es claro que en este escenario no existe un acto administrativo en firme y ejecutoriado, por lo que se podrá arbitrar sobre todos los aspectos transigibles en materia tributaria. En este sentido, la Resolución establece que se podrá transar sobre el fondo y la recaudación de la obligación tributaria. Estos conceptos se amplían en el siguiente gráfico:

103 Artículos 2.6 y 2.7, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).
104 Artículo 56.12, Código Tributario.
105 Castro y Cisneros, "Arbitrabilidad en materia tributaria a la luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal", 174.
106 Artículo 56.7, Código Tributario.

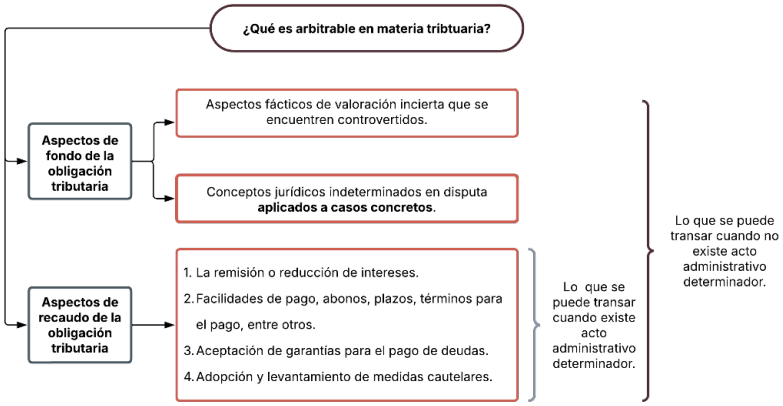


Gráfico 5. Supuestos arbitrables en materia tributaria. Este gráfico muestra las diferencias que existen entre los supuestos objetos de transacción según la normativa vigente.
Fuente: Elaboración propia a partir de fuente bibliográfica[107].

Son estos los aspectos que un tribunal arbitral podría llegar a conocer. Al no existir un acto administrativo, se respeta la barrera constitucional mencionada en esta sección. Sin perjuicio de lo antedicho, la transacción extraprocesal también procede cuando ya existe un acto administrativo:

> La transacción extraprocesal procederá también en casos de obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados que no hubiesen sido impugnados en sede judicial, en cuyo caso podrá transar únicamente respecto de facilidades y plazos para el pago, así como sobre la aplicación, modificación, suspensión o levantamiento de medidas cautelares[108].

En este caso la norma es explícita al restringir el objeto transigible a los aspectos fuera del acto administrativo. El acto, en sí mismo, no se encuentra impugnado. En consecuencia, perfectamente se podrían someter a arbitraje las cuestiones enlistadas en el artículo precedente. Sobre la base de eso, la prohibición de que ningún acto administrativo se impugne en otras vías que no sean las previstas en la CRE permanece inalterada.

Además de los escenarios ya planteados, la transacción igualmente procede cuando la obligación tributaria se encuentra en fase de ejecución de coactiva: "[l]a transacción procederá incluso si la obligación tributaria se encuentra en

107 Artículos 2.1 y 2.2, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0). Este gráfico muestra los supuestos arbitrables en materia tributaria en virtud de lo dispuesto en el Instructivo, diferenciando los distintos momentos procesales.
108 Artículo 56.7, Código Tributario.

fase de ejecución coactiva, hasta antes de verificarse el pago total, en cuyo caso no operará la suspensión de plazos y términos"[109].

Este supuesto goza de una particularidad: ocurre dentro de la fase de ejecución del acto administrativo de determinación. Por lo tanto, dado que los jueces son los únicos que tienen la potestad de ejecutar laudos, un tribunal arbitral no tendría jurisdicción para conocer esta disputa[110].

Por su lado, la Resolución también señala cuál es el ámbito del objeto transigible en la transacción extraprocesal. Para esto, determina que, si el acto administrativo que contiene la obligación tributaria no está en firme y ejecutoriado, se puede transigir sobre su obligación y recaudo[111]. En el escenario contrario, si el acto administrativo está en firme y ejecutoriado y no está pendiente de resolución un proceso contencioso tributario, solo se puede transigir sobre el recaudo[112]. Estos parámetros deben seguirse a cabalidad cuando se arbitren obligaciones tributarias.

De igual manera, la Resolución fija escenarios no contemplados por el Código Tributario en los cuales se pueden transigir. En su artículo 2.4 establece que el pago indebido o el pago en exceso pueden ser objeto de transacción siempre y cuando se generase una controversia sobre la cuantía del crédito a devolver y el litigio se funde en una resolución en la que se niegue la petición de lo excesiva o indebidamente pagado[113]. Por lo tanto, esta es otra de las situaciones en las que procedería el arbitraje tributario.

En resumen, aunque la normativa ecuatoriana establece restricciones claras para la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias, existen escenarios en los que es factible someter disputas de carácter fiscal a arbitraje, especialmente en el contexto de la transacción extraprocesal. No queda duda de que, en función de qué escenario sea aplicable, se podrá arbitrar sobre la obligación tributaria o sobre su recaudo.

2.3.3. Arbitraje tributario y el consentimiento de la Administración

A lo largo de este trabajo se ha argumentado en favor de la presencia de una habilitación legal para someter disputas tributarias a arbitraje en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Esa autorización existe por el hecho de que basta con que una materia sea determinada como transigible, para que esta, a su vez, sea arbitrable. Por tanto, no existe un problema de arbitrabilidad objetiva.

109 Id.
110 Castro y Cisneros, "Arbitrabilidad en materia tributaria a la luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal", 161-177.
111 Artículo 4.3.1, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).
112 Id.
113 Id., artículo 2.4.

Si bien la declaratoria de transigibilidad se traduce en una autorización legal para someter disputas tributarias a arbitraje, dicha habilitación no debe confundirse con la facultad de la Administración tributaria para someterse a un mecanismo alternativo de solución de disputas ni, peor aún, con la competencia de dicha Administración para suscribir convenios arbitrales. Esta distinción no es ajena a la jurisprudencia constitucional. La Corte Constitucional ha señalado que el examen del convenio arbitral comprende (i) la arbitrabilidad objetiva —si se puede transigir y si le alcanza el convenio arbitral— y (ii) la arbitrabilidad subjetiva —si existe consentimiento expreso de las partes—[114]. Los planos que aquí se separan son, precisamente, los que esa distinción supone.

Es un hecho que la Administración se rige bajo la máxima del derecho administrativo que le impide hacer todo aquello que no se encuentre expresamente previsto por ley, pues se rige por competencias y no bajo autonomía de la voluntad[115]. Entonces, el Estado solo puede someterse a arbitraje —incluso al tributario— si así lo dispone la normativa vigente.

En ese sentido, el artículo 4 de la LAM establece que, para que las entidades del sector público se sometan a arbitraje, las disputas deben, entre otros requisitos, tener carácter contractual[116]. Este criterio lo comparte Pérez, al mencionar que: "La Ley de Arbitraje y Mediación se limita a regular el arbitraje en el ámbito contractual, en el campo de las controversias susceptibles de transacción"[117]. Por lo que, en principio, para someter disputas a arbitraje con la Administración, además de tratar de materias transigibles, estas deben encontrarse en el ámbito contractual.

Para definir el ámbito contractual, este trabajo se remite al Reglamento a la LAM que, en el artículo 4, numeral 3, dispone que si una entidad pública pactó arbitraje:

> los árbitros tendrán competencia exclusiva para resolver cualquier disputa sobre los hechos, actos o demás actuaciones administrativas que tengan relación o surjan con ocasión de la relación jurídica sometida a su conocimiento, incluyendo los actos de terminación, caducidad, o sancionadores expedidos en el marco de la relación jurídico-contractual, indistintamente del órgano administrativo que los emita[118].

La disposición es reveladora. Matiza la naturaleza contractual a la que tanto se hace alusión: indica que no es un requisito formal que se agota en la redacción

114 Causa n.º 2520-18-EP/23, 12.
115 Massimo Severo, *Derecho administrativo* (Santiago de Chile: Olejnik, 2023).
116 Artículo 4, LAM, 2005.
117 Efraín Pérez, *Manual de derecho administrativo acorde con la nueva Constitución ecuatoriana* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009), 229.
118 Artículo 4, Reglamento a la LAM, R. O. Suplemento 524 del 26 de agosto de 2021, reformado por última vez el 2 de abril de 2025.

del contrato. Al contrario, el ámbito contractual comprende todo lo que surge con ocasión de la relación contractual, incluidas las actuaciones unilaterales en que la Administración ejerce potestades públicas. En otras palabras, lo que habilita el arbitraje del sector público no es la materia sobre la que se discute, sino que exista una relación jurídica de origen contractual que le sirve de ancla.

Trasladando lo antedicho a materia estrictamente tributaria, este trabajo se enfrenta a un obstáculo de encaje normativo: las obligaciones tributarias nacen de la ley, no de contratos. Por lo tanto, es imposible que se llegue a cumplir con la relación de anclaje que exige la LAM y su reglamento.

Mencionada consideración es bien identificada por Carpio, pues señala que: "tanto la obligación tributaria como la restitución de créditos tributarios son relaciones que nacen por mandato legal, por lo tanto, no existe norma local que faculte a la Administración tributaria para someterse a arbitraje en torno dichas relaciones"[119]. Con esto en mente, el análisis de procedencia del arbitraje tributario debe enfocarse no en una relación contractual, sino en la habilitación legal que permita a la Administración recurrir a dicho mecanismo de solución de controversias.

Conviene distinguir aquí dos normas que no deben confundirse. La primera —la que declara transigible y, por tanto, arbitrable la materia tributaria— existe y ha sido examinada a lo largo de este trabajo. La segunda —la que atribuye a la Administración tributaria la potestad de obligarse por esa vía— es la que hace falta.

Ahora bien, esa segunda norma debe hacer algo más que atribuir a la Administración tributaria la potestad de obligarse: debe permitir que se forme el acuerdo de voluntades que todo arbitraje supone. Entonces, la pregunta es: ¿cómo se expresa esa voluntad?

En ese sentido, Aguilar menciona que "la posibilidad de que los asuntos en los que interviene la Administración puedan someterse a arbitraje depende de que exista una norma que confiera la potestad de celebrar el correspondiente convenio arbitral"[120]. Si bien esto es cierto, el acuerdo de voluntades, que es lo que finalmente busca demostrar el convenio arbitral, también se puede expresar de la siguiente manera: "Se podría concluir que existe acuerdo de voluntades cuando la Administración, obligada por el legislador, propusiese al administrado el recurso a la institución arbitral, y este lo aceptara mediante la presentación de la solicitud de arbitraje"[121].

Este trabajo se apega a esta visión. La norma que "obligue a la Administración" cumpliría una doble función: le atribuiría la potestad de la que hoy carece y, a

119 Carpio, "Cuando lo transigible no es arbitrable", 11-17.
120 Aguilar, "Derecho administrativo y transigibilidad", 262.
121 Carla Esplugues, *Arbitraje y derecho administrativo: Teoría y realidad* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2018), 253.

la vez, configuraría la oferta de arbitraje. El acuerdo de voluntades se perfeccionaría con la aceptación del administrado, expresada en su solicitud de arbitraje. No haría falta, entonces, un convenio arbitral negociado caso por caso.

Nada de lo anterior elude la necesidad de una intervención del legislador. Al contrario: lo que este trabajo sostiene es que la habilitación existente —la que hace arbitrable la materia tributaria— solo se vuelve ejecutable mediante una segunda norma que atribuya a la Administración tributaria la potestad de obligarse y configure la concurrencia de voluntades.

Incluso de exigirse que la habilitación se refiera expresamente a la suscripción de convenios arbitrales, el resultado sería el mismo: una norma de esa naturaleza, por ser especial en materia tributaria, primaría sobre la LAM, y la exigencia de que las disputas tengan carácter contractual tomaría un rol secundario.

Este trabajo arriba a esa conclusión tomando en consideración que, si bien la LAM regula al arbitraje, esta lo hace de manera general. Entonces, a falta de regulación específica, por ejemplo, para el supuesto de arbitraje tributario, es lógico que aplique la normativa antes aludida. No obstante, en presencia de una norma que regule la forma en la que la Administración tributaria se pueda someter a dicho mecanismo, y esta no contenga la limitación contractual, esta debe ser aplicada. En estos casos, el arbitraje deja de ser general y se bautiza con nombre y apellido: arbitraje tributario.

3. Conclusiones

Este trabajo analizó la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias. Para esto, primero se revisó si existe una habilitación legal que permita someter disputas tributarias a arbitraje en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Esa habilitación, en efecto, existe. El hecho de que el Código Tributario determine que las obligaciones tributarias son transigibles basta para que estas puedan ser arbitrables.

Para este efecto, este trabajo se preguntó si, bajo el marco normativo vigente, era posible someter las disputas tributarias a arbitraje. Para dar respuesta a esta interrogante se analizó la normativa que regula la transigibilidad de las obligaciones tributarias, concluyendo que, a pesar de que existe una prohibición para arbitrar en esta materia, dicha limitación se encuentra en una norma que adolece de ineficacia en virtud de una antinomia. Asimismo, se abordaron las principales objeciones doctrinales que se oponen al arbitraje tributario, demostrando cómo estas han sido superadas.

Pero este trabajo encontró dificultad en la competencia de la Administración tributaria para obligarse por la vía arbitral. La Administración basa su actuar en

el principio de legalidad, no en la autonomía de la voluntad. Por lo tanto, si hay un lugar en donde se debe encontrar la potestad de la Administración fiscal para acudir a arbitraje tributario es en la ley. El ordenamiento jurídico no contiene una norma de este estilo. Dicho de otro modo, no existe un problema para arbitrar las obligaciones tributarias, sino para recurrir a dicho arbitraje.

El consentimiento, en cambio, no resultó ser el obstáculo que en un inicio pareció. Atribuida esa potestad, el acuerdo de voluntades no exige un convenio arbitral negociado caso por caso: basta con que la norma obligue a la Administración a ofrecer el arbitraje y con que el sujeto pasivo lo acepte al presentar su solicitud. De ahí que la norma propuesta cumpla una doble función —atribuir la competencia y configurar la oferta— y que la dificultad quede reducida, en definitiva, a una sola: la ausencia de esa norma.

A lo anterior se suma una conclusión de orden práctico. Aun removida la prohibición infralegal contenida en la Resolución, ningún servidor público asumiría razonablemente el riesgo de responsabilidad que hoy comporta dar curso a una solicitud de arbitraje sin norma que lo respalde. La viabilidad del arbitraje tributario en Ecuador no depende, por tanto, de una interpretación más generosa de la normativa vigente, sino de una decisión del legislador.

Si bien este trabajo demostró que las obligaciones tributarias son arbitrables, es crucial determinar cómo se pondrá en práctica en la realidad ecuatoriana. En este sentido, sería menester dilucidar sobre la celebración del convenio arbitral, la regulación del procedimiento arbitral y la ejecución de los laudos emitidos. Por lo tanto, este trabajo invita a que estos temas sean zanjados en futuras investigaciones.

En esta línea, se sugiere que se realicen estudios de la legislación comparada en donde se emplee este mecanismo de solución de disputas en materia fiscal. De esta manera se podrá obtener un criterio guía sobre el cual se pueda establecer dónde y cómo se atribuye la competencia de la Administración y se forma su consentimiento, su ámbito de aplicación y las particularidades administrativas del procedimiento.

Lo argumentado a lo largo de este trabajo lleva a una única conclusión: toda vez que la materia tributaria es transigible, las obligaciones tributarias son objetivamente arbitrables. Sin embargo, esa arbitrabilidad no se basta a sí misma. Precisamente por eso el legislador debería reformar la regulación existente relativa a la transacción en materia tributaria: no para reiterar una posibilidad que el ordenamiento ya admite, sino para atribuir a la Administración tributaria la potestad de someterse a arbitraje y obligarla a ofrecerlo. Solo así se garantizará que el usuario del sistema judicial al que se hizo alusión en la introducción de este trabajo vea con claridad la luz al final del túnel.