

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Análisis de la arbitrabilidad de la materia tributaria en
Ecuador**

Tomás Sebastián Boada Córdova

Jurisprudencia

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

Quito, 17 de abril de 2025

© DERECHOS DE AUTOR

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

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

Nombres y apellidos: Tomás Sebastián Boada Córdova

Código: 00321097

Cédula de identidad: 1722483672

Lugar y Fecha: Quito, 17 de abril de 2025

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

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

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

ANÁLISIS DE LA ARBITRABILIDAD DE LA MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR ¹

ANALYSIS OF THE ARBITRABILITY OF TAX MATTERS IN ECUADOR

Tomás Sebastián Boada Córdova²
tomasboada1@gmail.com

RESUMEN

ABSTRACT

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 analizó de qué manera la materia tributaria es arbitrable bajo el marco normativo vigente. Para este fin, se analizó a la figura de la transigibilidad incluyendo un análisis exegetico del fin ulterior de las normas que regulan la transigibilidad. Dentro de esta investigación, se encontró que, toda vez que la materia tributaria es transigible, y que la transigibilidad es el criterio de arbitrabilidad en el Ecuador, la materia tributaria es objetivamente arbitrable. En esa misma línea, se concluyó 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 suscribir convenios arbitrales.

Since tax matters have been declared negotiable, 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 work analyzed how tax matters are arbitrable under the current regulatory framework. To this end, the concept of negotiability was examined, including an exegetical analysis of the ultimate purpose of the rules governing negotiability. Within this research, it was 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 was 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 enter into arbitration agreements and therefore make this alternative dispute resolution mechanism applicable in Ecuador.

PALABRAS CLAVE

KEYWORDS

Arbitraje tributario, arbitrabilidad objetiva, *Tax arbitration, objective arbitrability, transigibility*
transigibilidad

Fecha de lectura: 17 de abril de 2025

Fecha de publicación: 17 de abril de 2025

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por María Gracia Naranjo Ponce.

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

SUMARIO

1.INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DEL ARTE.- 3. MARCO NORMATIVO.- 4. MARCO TEÓRICO.- 5. DESARROLLO.- 6. HABILITACIÓN LEGAL PARA SOMETER DISPUTAS TRIBUTARIAS A ARBITRAJE.- 7.- TRANSIGIBILIDAD EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 8. DESAFÍOS Y LIMITACIONES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN ECUADOR.- 9. ¿QUÉ SE PODRÍA ARBITRAR EN ECUADOR?.- 10. CONCLUSIONES.

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 sentencia³. Eso 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 2.292 usuarios en procesos impugnatorios y 11.308 usuarios en procesos contencioso-administrativos⁴. Elevadísimas 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. Sin embargo, 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 es que el

³ 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 699 de 09 de diciembre de 2024.

⁴Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

objetivo de este trabajo es responder a la incógnita ¿de qué manera es posible arbitrar obligaciones tributarias bajo el marco normativo vigente?

Para darle 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.

La metodología empleada en este trabajo es de carácter deductivo, pues parte del análisis de una figura general —la transigibilidad— para luego examinar si esta permite extender su alcance a la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias. Además, se utilizó un enfoque cualitativo, ya que el estudio se base en el examen de fuentes doctrinarias, normativa vigente y criterios relevantes en materia tributaria, con el propósito de formular conclusiones interpretativas en el marco legal ecuatoriano. A su vez, se utilizó una metodología exegética, que permite interpretar el contenido y jerarquía de las normas relevantes contrastando su alcance y posibles contradicciones.

2. Estado del arte

En el presente apartado se expondrá el estado de la cuestión respecto de la arbitrabilidad en materia tributaria. Principalmente, se analizará la posibilidad de someter disputas tributarias a tribunales arbitrales.

En el contexto ecuatoriano, Troya⁵ establece que el arbitraje es un método apropiado para resolver conflictos en materia tributaria en los órdenes nacional e internacional. 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.

⁵ José Vicente Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional”, *Foro: revista de derecho* 3 (2004), 5-43.

Por su lado, Lozano⁶, 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. 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. A criterio de la autora, el admitir el aludido mecanismo de resolución de disputas resulta un escenario deseable.

En esa misma línea, García Prats⁷, desde la visión española, concuerda con Troya toda vez que establece que el arbitraje tributario interno se muestra como una solución ante la elevadísima litigiosidad en materia tributaria y a la crisis de justicia administrativa. Frente a su regulación, refiere que el mencionado procedimiento se encuentra en una situación de ilegalidad, pues existe una falta de pronunciamiento del legislador respecto de la implementación del mecanismo.

Fraga-Pittaluga⁸ 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 de resolución de disputas tributarias. No obstante, su aplicación se ve aún lejana, especialmente en Latinoamérica. En el contexto ecuatoriano, esta problemática yace sin solución. Precisamente por ello, este trabajo se concentra en demostrar las bases que permiten este procedimiento en Ecuador.

⁶ Eleonora Lozano Rodríguez, *Arbitraje tributario en Latinoamérica: Pasado, presente y prospectiva* (Bogotá: Universidad de los Andes, 2023).

⁷ Francisco Alfredo 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.

⁸ Luis Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional* (Santiago: Ediciones Olejnik, 2023).

3. Marco normativo

En este apartado se revisarán las normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano que regulan al arbitraje, la materia tributaria y su transigibilidad, sobre las cuales se basará el trabajo.

La Constitución de la República del Ecuador, 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 transigir⁹. Además, establece que los actos administrativos solo se podrán impugnar a través de los órganos de la Función Judicial o de la vía administrativa¹⁰.

En la misma línea, la Ley de Arbitraje y Mediación, LAM, dispone que únicamente se podrán someter a arbitraje las controversias susceptibles de transacción¹¹. 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 transigibilidad¹².

En cuanto a la transacción, el Código Civil, CC, la define como un contrato en el que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual¹³. Entonces, es a partir de lo susceptible de transacción que debe entenderse el concepto de arbitrabilidad. No obstante, es importante mencionar que el CC no establece que materias son transigibles, sino únicamente establece las materias que no lo son¹⁴.

Por su lado, el Código Tributario, establece que la transacción es un modo de extinguir las obligaciones¹⁵. Este trabajo tiene como misión compatibilizar esta acepción con la del CC en miras de admitir el arbitraje tributario en Ecuador.

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, 2008.

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 el 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, 2005.

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.

Respecto a la transigibilidad de las obligaciones tributarias, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, Ley de Sostenibilidad Fiscal, establece que ciertas obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción¹⁶. 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 no. NAC-DGERCGC22-00000036 del Servicio de Rentas Internas, Resolución, aborda a la transacción en materia tributaria y concluye que esta es solo posible a través de mediación¹⁷. En similar criterio se pronuncia el Código Tributario al establecer que la transacción extrajudicial se instrumenta a través de mediación¹⁸. 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.

4. Marco teórico

En este apartado se expondrán las posturas más relevantes en la discusión sobre cómo abordar la admisibilidad del arbitraje tributario.

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 transacción¹⁹.

Asimismo, quienes sostienen esta postura mencionan que la materia tributaria está estrechamente relacionada con cuestiones de política pública y la preservación de intereses públicos²⁰. Así, al ser la regulación tributaria una expresión clara y propia de la autoridad

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 no. 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, 2005.

¹⁹ Antonio Berliri, “*Corso istituzionale di Diritto Tributario*”, (Italia: Giuffrè Editore, 1974), 228 (traducción no oficial) citado en César Garcóa Novoa, “Mecanismos Alternativos para la Resolución de Controversias. Su Introducción en el Derecho Español”, *Revista Técnica Tributaria* 59, (2002), 71-98.

²⁰ María Gracia Naranjo Ponce, “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.

soberana de un Estado²¹, estos preferirán reservar las disputas tributarias exclusivamente para los tribunales nacionales²².

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 controversias²³.

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 árbitro²⁴. De igual manera, considera en cuanto se halle reconocido el arbitraje como un medio alternativo de solución de disputas, el Estado deja de ser el titular exclusivo de la facultad de administrar justicia en esta materia²⁵.

En el contexto ecuatoriano, la admisibilidad del arbitraje tributario es un tópico de discusión. Una primera postura, apoyándose en pronunciamientos del Servicio de Rentas Internas²⁶, argumenta que, si bien ciertos aspectos de las obligaciones tributarias son transigibles, esta transigibilidad únicamente se puede expresar a través de mediación²⁷.

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

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

²² María Gracia Naranjo Ponce, “The Plausibility of Submitting Contractual Tax Disputes Between States and Taxpaying Investors to International Commercial Arbitration (ICA)”.

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

²⁴ Paula Vicente-Arche Coloma, “El Arbitraje En Materia Tributaria En España: Viabilidad De Su Implementación.”, *Economic Analysis of Law Review* 11, (2020) 286-302.

²⁵ Luis 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 no. NAC-DGERCGC22-0000003, la cual es objeto de análisis en este trabajo.

²⁷ Samantha Yáñez Merizalde, “El Arbitraje Tributario en Ecuador” (tesis de maestría, Universidad Tecnológica Indoamérica, 2023), 1-40.

susceptibles de arbitraje, pues basta que la materia sea transigible para someterse a este mecanismo²⁸.

El presente trabajo se desarrollará 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 transables son arbitrables.

5. Desarrollo

El desarrollo se dividirá en dos partes. En primer lugar, se argumentará que, en el marco normativo ecuatoriano, existe una habilitación legal para someter disputas tributarias a arbitraje (5.1). En segundo lugar, se los desafíos y limitaciones que presenta la implementación del arbitraje tributario en el Ecuador (5.2).

5.1. Habilitación legislativa para someter disputas tributarias a arbitraje

Toda vez que las obligaciones tributarias han sido dotadas del carácter de transigibles, es objetivo de este trabajo demostrar que esa categorización basta para someterlas a arbitraje. Primero, se abordará al concepto de arbitrabilidad a la luz de la transigibilidad (5.1.1). Segundo, se estudiará la acepción de transigibilidad adoptada en el Código Tributario (5.1.2). Tercero, se examinará la acepción de transigibilidad adoptada en la Resolución del Servicio de Rentas Internas (5.1.3).

5.1.1. 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 resuelva²⁹. Este desplazamiento a la jurisdicción privada puede constituirse por la voluntad de las partes o por decisión del legislador³⁰.

²⁸ Felipe Castro Zurita y Santiago Cisneros Bejarano, “Arbitrabilidad en Materia Tributaria a la Luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal”, *USFQ Law Review* 9, (2022), 161-177, <https://doi.org/10.18272/ulr.v9i1.2591>.

²⁹ Osvaldo Gozaíni, *Formas Alternativas para la Resolución de Conflictos: arbitraje, mediación, conciliación, ombudsman, procesos alternativos* (Argentina: Ediciones Depalma, 1995).

³⁰ Roque Caivano, *Arbitraje: su eficacia como sistema alternativo de conflictos* (Argentina: AD-HOC S.R.L., 1992).

Cuando la interrogante a contestar es si una materia es susceptible de ser sometida a decisión de árbitros, se hace referencia a la arbitrabilidad objetiva³¹. Son los Estados, a través de su poder legislativo, quienes establecen el criterio bajo el cual se determina la arbitrabilidad de una materia³². 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 transacción³³. Sin embargo, lo que parecería una fórmula lógica ‘transigible = arbitrable’, es objeto de discusión y controversia³⁴. No obstante, este trabajo, al enfocarse en el ámbito tributario y, por tanto, en derecho público, que no se refiere a derechos, sino a facultades, centrará 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 de esta nota de autonomía en la Administración, cuya actuación se encuentra vinculada en todo caso al ordenamiento jurídico”³⁵.

El caso ecuatoriano no es la excepción. Es un hecho que la Administración Estatal funciona de acuerdo con las competencias que la ley crea³⁶. 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 ley³⁷.

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

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

³² Roque Caivano, “Arbitrabilidad y Orden Público”, *Foro Jurídico* 12 (2013), 62-78.

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

³⁴ 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. Ver, para profundizar más sobre el tema, Leonardo Coronel Larrea e Isabel Núñez Patiño, “La transigibilidad: un criterio incorrecto de arbitrabilidad”, *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 10 (2019), 155-186.

³⁵ María Luisa González-Cuéllar Serrano, “El arbitraje en el Derecho Tributario”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* 167 (1997), 33.

³⁶ Juan Pablo Aguilar Andrade, “Derecho administrativo y transigibilidad” *Revista Ecuatoriana de Arbitraje*: 6 (2015), 249-269.

³⁷ Artículo 226, CRE, 2008.

habilitación expresa en la ley que permita al administrado y a la Administración someterse a mencionado procedimiento³⁸. 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 arbitraje³⁹. 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 transigible⁴⁰, no cabe duda de que, para el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la materia tributaria es objetivamente arbitrable.

Toda vez 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 el Ecuador “el legislador debía ser explícito”⁴¹. 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 que deriven del pago hecho por un responsable de una

³⁸ Felipe Castro Zurita y Santiago Cisneros Bejarano, “Arbitrabilidad en Materia Tributaria a la Luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal”, 161-177.

³⁹ Mario Alejandro Flor y Juan Carlos Peñafiel, “El Arbitraje Tributario Interno”, *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 4, (2013), 132 <https://doi.org/10.18272/rea.i4.3572>.

⁴⁰ Artículo 56 numeral 1, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021 y Artículo 56 numeral 1, Código Tributario, 2005.

⁴¹ Oswaldo Santos Dávalos, “El arbitraje en materia tributaria”, (XIII Conferencia de Arbitraje Nacional, Quito, Ecuador, 1 de diciembre de 2022).

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 analizará la normativa que regula la transacción de las obligaciones tributarias para demostrar que no existe prohibición para someterlas a arbitraje.

5.1.2. 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 tributarias⁴².

Además, menciona que, la transacción extraprocesal⁴³ se puede efectuar “[...] si y solo si se instrumenta en un acta de mediación suscrita por un mediador calificado...”⁴⁴. Para este efecto, en los artículos subsiguientes, establece parámetros de aplicación, requisitos y regulaciones para dicha mediación⁴⁵.

A primera vista, esta norma parecería ser un impedimento para la procedencia del arbitraje en materia tributaria, sin embargo, esta apreciación es incorrecta por la siguiente razón:

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...”⁴⁶. 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”⁴⁷.

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,

⁴² Artículo 37, Código Tributario, 2005.

⁴³ 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.

⁴⁴ Artículo 56 numeral 7, Código Tributario, 2005.

⁴⁵ Artículos 56 numeral 7 – Artículo 56 numeral 16, 2005.

⁴⁶ Artículo 2348, Código Civil, 2005.

⁴⁷ Carlos Rogel Vide, “Mediación y Transacción en el Derecho Civil”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia* 3 (2009), 258.

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 transigible⁴⁸.

Como se mencionó en la sección anterior, el ordenamiento jurídico ecuatoriano únicamente exige que una materia sea transigible para ser arbitrable. Del artículo anteriormente referido se puede apreciar que este criterio se traslada a la mediación.

Toda vez 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 Tributario⁴⁹. 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 ley⁵⁰. En este caso, ese pensamiento se expresa en la “incorporación de los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”⁵¹.

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:

⁴⁸ Artículo 43, LAM, 2005.

⁴⁹ 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.

⁵⁰ Manuel Calvo García, “La voluntad del legislador: genealogía de una ficción hermenéutica”, *Doxa* 3 (1986), 113-127 <https://rua.ua.es/dspace/handle/10045/10973>.

⁵¹ Literal b) Exposición de Motivos, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021.

[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 mediable⁵².

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 el punto anterior, el hecho de que el legislador considere que una materia sea transigible basta para que esta sea mediable, es el perfecto indicador 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:

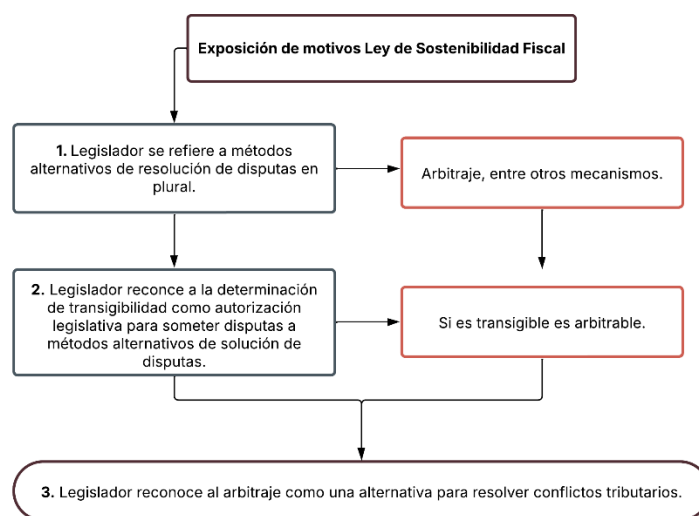
[A]nte la saturación de los tribunales de justicia, debe brindarse alternativas que sean mutuamente beneficiosas, tanto para los contribuyentes como para la administración, entre estas, la posibilidad de alcanzar acuerdos parciales o totales sobre los hechos controvertidos, glosas pendientes de pago, entre otros, o incluso la posibilidad de derivar ciertos conflictos a arbitraje, con ciertas limitantes propias de la materia⁵³.

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

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.

Gráfico No. 1 Secuencia lógica Ley de Sostenibilidad Fiscal



Fuente: Elaboración propia

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. Mal se haría en entender las disposiciones del Código TribuCorralRosales | CRTario de manera restrictiva, imponiendo una limitación a la transigibilidad donde no la hay y nunca la hubo.

5.1.3. 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 CC⁵⁴. Además, la complementa con, entre otras definiciones, la siguiente precisión jurídica:

⁵⁴ Artículo 1.1, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

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 [...]’⁵⁵.

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, el arbitraje y la conciliación, de acuerdo a la Sección 6a, incorporada en el Código Tributario, la transacción en materia tributaria se instrumenta únicamente mediante el proceso de mediación⁵⁶.

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 (5.1.2). 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

⁵⁵ Artículo 1.1, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

⁵⁶ Artículo 1.2, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

rango superior prevalecen, en caso de conflicto, sobre las de rango inferior⁵⁷. Por lo tanto, es indispensable que una norma inferior guarde concordancia con una norma superior⁵⁸.

La ordenación jerárquica de las normas depende de lo que dispongan las normas propias del sistema⁵⁹. En el Ecuador, este principio se encuentra recogido en los artículos 424 y 425 de la CRE. El artículo 424 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 públicos⁶⁰.

El Código Tributario posee calidad de ley orgánica, conforme lo establece disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador⁶¹. A su vez, como se mencionó anteriormente, contiene una norma habilitante para someter ciertas controversias de índole 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 acertadamente menciona 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

⁵⁷ Eduardo Espín, Francisco Javier Díaz Revorio, Rosario García Mahamut, Joan Oliver Araujo, Ma Josefa Ridaura Martínez, Rosario Serra Cristobal, Manuel Medina Guerrero, & Luis López Guerra, *Manual de Derecho Constitucional Volumen I La Constitución y las fuentes del Derecho Derechos fundamentales y garantías* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022).

⁵⁸ Otto Pfersmann, “Carré de malberg y la jerarquía normativa”, *Cuestiones Constitucionales* 4 (2001) 154-187.

⁵⁹ Carlos Santiago Nino, *Introducción al análisis del derecho* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003).

⁶⁰ Artículo 424, CRE, 2008.

⁶¹ Disposición final segunda, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. R.O. Suplemento 242, de 29 de diciembre de 2007 reformada por última vez R.O Suplemento 525 de 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 Gracia Naranjo Ponce, “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.

reglamentación que sea contraria a la reglamentación de una norma jerárquicamente superior⁶².

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”⁶³. 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 bajo 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 [...]”⁶⁴.

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

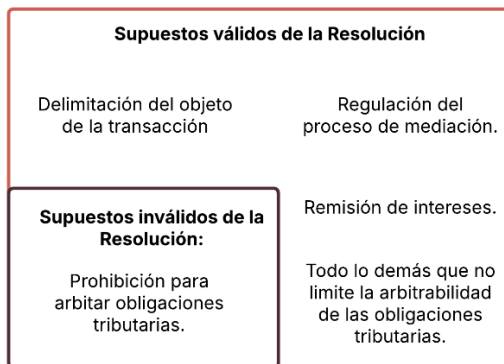
Con fines ilustrativos, el siguiente gráfico distingue lo eficaz de lo ineficaz de la Resolución:

⁶² Norberto Bobbio, *Teoría General del Derecho* (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2007), 196.

⁶³ Riccardo Guastini, “Antinomias y lagunas”, *Revista Jurídica Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana* 29 (1999), 437.

⁶⁴ Alf Ross, “*On Law and Justice*”, (Londres: Stevens & Sons Limited, 1958), 128 citado en Alberto Montoro Ballesteros, “Sobre la superación del formalismo metodológico en realismo jurídico nórdico: La doctrina de la interpretación de Alf Ross”, *Anales de la Universidad de Murcia (Derecho)* 30 (2010), 275-320.

Gráfico No. 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)”⁶⁵. En otras palabras, prevalece la norma jerárquicamente superior, pues, *lex superiori derogat inferiori*⁶⁶. 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.

⁶⁵ Riccardo Guastini, “Antinomias y lagunas”, 339.

⁶⁶ Norberto Bobbio, *Teoría General del Derecho*.

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

Habiendo 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 (5.2.1). En segundo lugar, se delimitará qué se podría arbitrar en Ecuador bajo el marco normativo vigente (5.2.2). En tercer lugar, se abordará la problemática relativa a la búsqueda del consentimiento de la Administración Tributaria para someterse a arbitraje (5.2.3).

5.2.1. 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 tributario⁶⁷. A pesar de que la tendencia actual en el derecho tributario internacional ha superado estos desafíos⁶⁸, es relevante para este trabajo demostrar por qué no son un obstáculo para la procedencia del arbitraje tributario en el 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”⁶⁹.

Esto se fundamenta en que los gobiernos defienden la independencia de su política fiscal a través del ejercicio de su soberanía estatal⁷⁰. Esta suerte exclusividad tiene como propósito proteger los intereses económicos fundamentales del Estado⁷¹. Dicho de otro

⁶⁷ Eleonora Lozano Rodríguez, *Arbitraje Internacional en Materia Tributaria* (Bogotá: Universidad de los Andes, 2009).

⁶⁸ Eleonora Lozano Rodríguez, *Arbitraje Internacional en Materia Tributaria*.

⁶⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario* (Quito: PUDELECO Editores S.A., 2008), 13.

⁷⁰ Peter Dietsh, “Rethinking Sovereignty in International Fiscal Policy”, *Review of International Studies* 37, (2011), 2107-2120 <https://www.jstor.org/stable/41308446>.

⁷¹ Natalia Quiñones Cruz, “International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective”, *Tax notes international* 51 (2008), 533-542.

modo, la soberanía fiscal radica en la capacidad de un Estado de definir su política pública sin intervenciones ajenas⁷².

El arbitraje tributario no presenta percance alguno al cumplimiento de este principio. La capacidad soberana del Estado de determinar y recoger tributos en territorio nacional en nada se afecta por el hecho de que una disputa de carácter tributario sea resuelta por justicia “privada”⁷³. En la misma línea Fraggá-Pittaluga acertadamente menciona que:

[E]l compromiso arbitral no dirá jamás, en ningún caso, cómo 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 responsables⁷⁴.

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 toda vez 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 ley⁷⁵, 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)⁷⁶. De igual manera se argumenta que ningún impuesto puede recaudarse sino en virtud de una ley⁷⁷.

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

⁷² María Gracia Naranjo Ponce, “The Plausibility of Submitting Contractual Tax Disputes Between States and Taxpaying Investors to International Commercial Arbitration (ICA)”.

⁷³ Luca Melchionna, “Arbitrability of Tax Disputes”, *International Bar Association* 9 (2004), 22-25.

⁷⁴ Luis Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.

⁷⁵ Este principio se encuentra consagrado en el artículo 301 de la CRE.

⁷⁶ Luis Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.

⁷⁷ Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting* 1 (1996), 1-56.

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 legalidad⁷⁸.

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 debe 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”⁷⁹. 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”⁸⁰. Dicho de otro modo, aún bajo criterios de temporalidad, la sujeción a arbitraje no influye en lo absoluto en la raíz del tributo.

⁷⁸ Paula Vicente-Arche Coloma, “Perfiles constitucionales y legales del arbitraje en materia tributaria”, en *El arbitraje en materia tributaria*, ed. de Francisco Alfredo García Prats y José Carlos Pedroza López (España: Tirant lo Blanch, 2023), 81.

⁷⁹ Juan Antonio Garde Roca, “Presentación”, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, ed. de Gabriel Elorriaga Pisarik (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1996), 16.

⁸⁰ Juan Antonio Garde Roca, “Presentación”, 16.

Con base en todo lo expuesto, no hay fundamento para sospechar que la aceptación del arbitraje como mecanismo alternativo 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. Dicho de otro modo, la Administración Fiscal no puede “negociar” el crédito fiscal, impidiéndole también someter disputas de esa índole a arbitraje.

Este argumento encuentra sustento en el hecho de que los tributos son materia de orden público⁸¹, 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 alternativo 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 ecuación⁸².

Como bien lo establece Lozano, “el principio de la indisponibilidad del crédito tributario no causa la prohibición del arbitraje, sino la existencia de una habilitación legal previa”⁸³. 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 conflictos⁸⁴.

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 errónea interpretación del principio de indisponibilidad, se utilizarán las adecuadas apreciaciones realizadas por Troya.

⁸¹ Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, 1-56.

⁸² Luis Fraga-Pittaluga, *Arbitraje tributario interno e internacional*.

⁸³ Eleonora Lozano Rodríguez, *Arbitraje tributario en Latinoamérica: Pasado, presente y prospectiva*.

⁸⁴ Ramón Falcón y Tella, “El Arbitraje Tributario”, 259.

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”⁸⁵. Eso quiere decir que, defender ciegamente la indisponibilidad del crédito tributario carecería 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”⁸⁶. Este trabajo coincide con este criterio, pues, de esta manera, no solo se precautela el cumplimiento 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 los hechos y, a su vez, existe un vacío normativo para resolverlas. En ese contexto, señala lo siguiente:

es necesario arbitrar los medios que sean idóneos al intento, entre los cuales podría señalarse los de carácter negocial, anteriores o posteriores a que se haya producido una contienda jurisdiccional entre la administración y los contribuyentes⁸⁷.

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”⁸⁸. Sin embargo, es claro al establecer que para que proceda esta transacción debe existir una habilitación legal. En sus palabras: “cabría 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”⁸⁹.

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”⁹⁰.

⁸⁵ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, 182.

⁸⁶ *Ibíd.*

⁸⁷ *Ibíd.*, 183.

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ *Ibíd.*, 184.

⁹⁰ Irene Suberbiola Garbizu, *El Arbitraje tributario preguntas y respuestas para el debate* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2021), 97.

Entonces, bajo esta premisa, no es cierto que el crédito fiscal es absolutamente indisponible. En realidad, es disponible en la medida en la 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 a que estas sean arbitrables que no modifica en lo absoluto a la esencia del tributo. Segundo, la intervención de árbitros no afecta a 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.

5.2.2. ¿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 determinación⁹¹, 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”⁹².

La norma dispone dos escenarios en los que se pueden impugnar actos administrativos: (i) la vía administrativa y (ii) los órganos de la Función Judicial⁹³. 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”⁹⁴. Por lo tanto, es un camino que se aparta de la justicia ordinaria y de la sede administrativa estatal.

⁹¹ 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.

⁹² Artículo 173, CRE, 2008.

⁹³ 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.

⁹⁴ Artículo 1, LAM, 2005.

Visto de esta manera, el primer límite para el arbitraje tributario es la impugnabilidad de los actos administrativos. 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 administrativo⁹⁵.

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 administrativo⁹⁶.

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, el cual se titula “Que puede ser materia del acuerdo transaccional”⁹⁷. Precisamente son esos aspectos los que se abordarán 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 la 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.

⁹⁵ Artículo 68, Código Tributario, 2005.

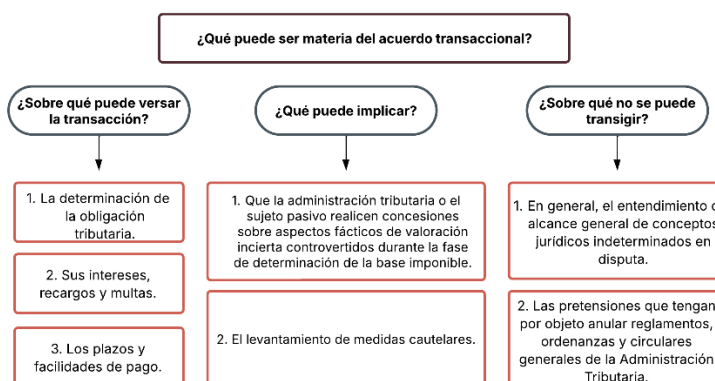
⁹⁶ Artículo 79, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021 y artículo 56 numeral 7, Código Tributario, 2005.

⁹⁷ Artículo 56.2, Código Tributario, 2005.

Este análisis se realizará en dos partes. Primero, se verificará que materias son objeto de transacción. Segundo, se discutirá 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 versarán los párrafos posteriores:

Gráfico No. 3 Materia del acuerdo transaccional



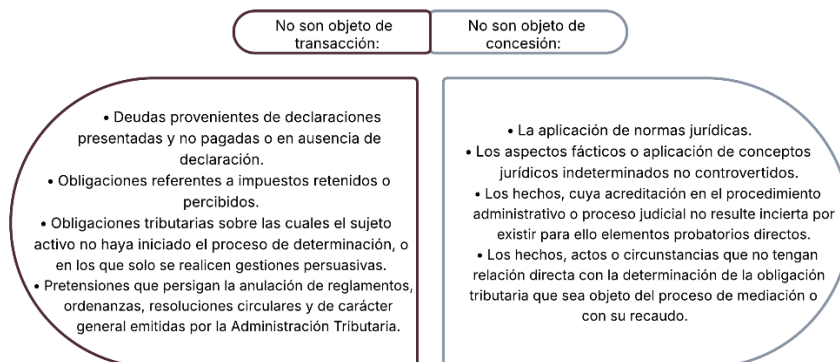
Fuente: Elaboración propia, a partir de fuente bibliográfica⁹⁸.

Estando así las cosas, 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:

⁹⁸ Artículo 56.2, Código Tributario, 2005.

Gráfico No. 4 Supuestos no transigibles



Fuente: Elaboración propia a partir de fuente bibliográfica⁹⁹.

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: transacción intraprocesal y la transacción extraprocesal.

La primera procede cuando se ha iniciado un proceso frente a un juez de lo contencioso tributario¹⁰⁰, por lo tanto, “por cuestión de litispendencia, evidentemente no sería posible que la jurisdicción arbitral conozca la controversia”¹⁰¹.

En ese orden de ideas, corresponde entonces analizar que 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 [...] ¹⁰².

⁹⁹ Artículos 2.6 y 2.7, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

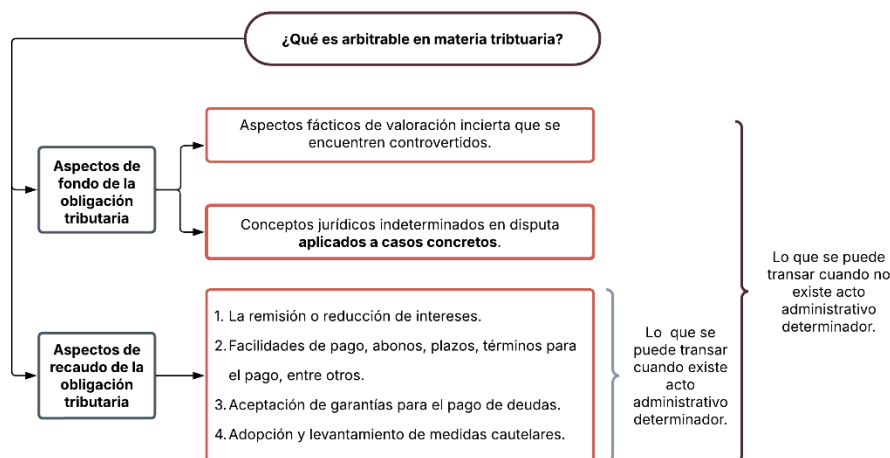
¹⁰⁰ Artículo 56.12, Código Tributario, 2005.

¹⁰¹ Felipe Castro Zurita y Santiago Cisneros Bejarano, “Arbitrabilidad en Materia Tributaria a la Luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal”, 174.

¹⁰² Artículo 56.7, Código Tributario, 2005.

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:

Gráfico No. 5 Supuestos arbitrables en materia tributaria



Fuente: Elaboración propia a partir fuente bibliográfica¹⁰³.

Entonces, 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 cautelares¹⁰⁴.

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

¹⁰³ Artículos 2.1 y 2.2, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

¹⁰⁴ Artículo 56.7, Código Tributario, 2005.

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 fase de ejecución coactiva, hasta antes de verificarse el pago total, en cuyo caso no operará la suspensión de plazos y términos”¹⁰⁵.

Este supuesto goza de una particularidad: ocurre dentro de la fase de ejecución del acto administrativo de determinación. Por lo tanto, siendo que los jueces son los únicos que tienen la potestad de ejecutar laudos, un tribunal arbitral no tendría jurisdicción para conocer esta disputa¹⁰⁶.

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 recaudo¹⁰⁷. 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 recaudo¹⁰⁸. Estos parámetros deben a 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 puede 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 genere 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 pagado¹⁰⁹. 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

¹⁰⁵ Artículo 56.7, Código Tributario, 2005.

¹⁰⁶ Felipe Castro Zurita y Santiago Cisneros Bejarano, “Arbitrabilidad en Materia Tributaria a la Luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal”, 161-177.

¹⁰⁷ Artículo 4.3.1, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

¹⁰⁸ Artículo 4.3.1, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

¹⁰⁹ Artículo 2.4, Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria (versión 1.0).

extraprocesal. No queda duda de que en función de que escenario sea el aplicable, se podrá arbitrar sobre la obligación tributaria o sobre su recaudo.

5.2.3. Arbitraje tributario y el consentimiento de la Administración

A lo largo de este trabajo se ha argumentado a favor de la presencia de una habilitación legal para someter disputas tributarias a arbitraje en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Esa autorización existe toda vez 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 arbitralidad objetiva.

En donde este trabajo halla dificultad es identificar donde se encuentra el consentimiento de la Administración Tributaria para recurrir a la jurisdicción arbitral. Dicho de otro modo, existe una habilitación que permite arbitrar obligaciones tributarias en abstracto, pero, hace falta una norma que muestre el acuerdo de voluntades para someterse a dicho mecanismo.

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 voluntad¹¹⁰. Entonces, el Estado solo podría someterse a arbitraje tributario si así lo establece la normativa vigente.

El fin ulterior del principio de legalidad en derecho público yace en que el Estado no actúe sino en función de lo que la ley se lo permite. Por lo tanto, en presencia de una norma emitida por el legislativo que autorice el sometimiento de disputas tributarias a arbitraje, este principio se vería salvaguardado.

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”¹¹¹. 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:

¹¹⁰ Massino Severo Giannini, *Derecho Administrativo* (Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2023).

¹¹¹ Juan Pablo Aguilar Andrade, “Derecho administrativo y transigibilidad”, 262.

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 arbitraje¹¹².

Este trabajo se apega a esta visión. Definitivamente es necesaria una habilitación legislativa para someter disputas tributarias a arbitraje. Esa habilitación se encuentra presente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Ahora bien, la norma que “obligue al legislador” es aquella que hace falta.

Este trabajo no pretende esquivar el hecho de que una autorización en este sentido es necesaria. Al contrario, lo que busca es que la primera habilitación -aquella que hace que la materia tributaria sea arbitrable- sea ejecutable a través de una segunda autorización -aquella que le confiera la Administración la potestad de suscribir un convenio arbitral en materia tributaria-.

Un cambio legislativo de esta naturaleza permitiría zanjar una importante discusión respecto de la posibilidad de que entidades públicas se sometan a arbitraje.

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 contractual¹¹³.

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”¹¹⁴.

En este orden de ideas, Carpio 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”¹¹⁵.

La solución para esta problemática es simple: la presencia de una norma que permita que la Administración celebre convenios arbitrales en materia tributaria primaría sobre la

¹¹² Carla Espluges Barona, *Arbitraje y Derecho administrativo. Teoría y realidad* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2018), 253.

¹¹³ Artículo 4, LAM, 2005.

¹¹⁴ Efraín Pérez, *Manual de Derecho Administrativo acorde con la nueva Constitución ecuatoriana* (Quito: Corporación de estudios y publicaciones, 2009), 229.

¹¹⁵ María Bernarda Carpio Frixone, “Cuando lo transigible no es arbitrable: Análisis de la arbitrabilidad de la materia tributaria en Ecuador”, 11-17.

LAM por criterio de especialidad. En consecuencia, la exigencia de que las disputas tengan carácter contractual tomaría un rol secundario.

Este trabajo arriba a esa conclusión tomando en consideración que, sin bien la LAM regula al arbitraje, esta lo hace de manera general. Entonces, a falta de regulación específica, como, 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 un nombre y apellido: arbitraje tributario.

6. 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.

En donde este trabajo encontró dificultad fue en la búsqueda del consentimiento de la Administración Tributaria para someterse a arbitraje. 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 voluntad 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.

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 buscar el consentimiento de la Administración, 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, el fundamento detrás de esta conclusión trae consigo un debate doctrinal.

Precisamente por eso, con el fin de evitar cualquier tipo de duda, el legislador debería reformar la regulación existente relativa a la transacción en materia tributaria. En esta reforma, deberá establecerse explícitamente la posibilidad de someter disputas tributarias a arbitraje. De esta manera, 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.