

LA PARADOJA DE LA MEDIACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR Un análisis estructural del espacio real de acuerdo

THE PARADOX OF TAX MEDIATION IN ECUADOR A Structural Analysis of the Real Space of Agreement

O PARADOXO DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA NO EQUADOR Uma Análise Estrutural do Espaço Real de Acordo

Juan José Cárdenas Santacruz, Universidad Católica de Cuenca, Ecuador
Contacto: juan.cardenas@ucacue.edu.ec. ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-0331-7336>

Fabián Alejandro Romero Jarrín, Universidad Católica de Cuenca, Ecuador
Contacto: fabian.romero@ucacue.edu.ec. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1132-2008>

Resumen

El presente artículo examina la mediación tributaria en el Ecuador mediante un análisis doctrinal, normativo y empírico, con el propósito de evaluar la coherencia entre su habilitación jurídica y su desempeño efectivo como mecanismo alternativo de solución de conflictos. El diseño normativo del instrumento delimita estrictamente el ámbito material sobre el cual puede alcanzarse un acuerdo. A partir del análisis de la información oficial del Servicio de Rentas Internas correspondiente al período 2021-2025, se identifican patrones de activación, tramitación, resultado conciliatorio e impacto fiscal. Con base en el método paradójico de análisis del Derecho propuesto por Romero-Wenz, el trabajo identifica una paradoja funcional entre la habilitación normativa, el funcionamiento institucional y la baja probabilidad de acuerdo.

Palabras clave: Derecho tributario, Método paradójico, Paradoja funcional, Transigibilidad, Obligación tributaria, Administración tributaria, Resolución de conflictos

Fecha de recepción: 23 de febrero, 2026

Fecha de aceptación: 10 de mayo, 2026

Cómo citar: Cárdenas Santacruz, Juan José y Fabián Alejandro Romero Jarrín. 2026. "La paradoja de la mediación tributaria en el Ecuador. Un análisis estructural del espacio real de acuerdo". *Revista de Estudios Jurídicos Cálamo*, núm. 25: 164-185.

DOI: <https://doi.org/10.61243/calamo.25.495>

Abstract

This article examines tax mediation in Ecuador through a doctrinal, normative, and empirical analysis, with the purpose of assessing the consistency between its statutory authorization and its effective performance as an alternative dispute resolution mechanism. The regulatory design of the instrument strictly circumscribes the substantive matters over which settlement may be reached. Drawing on official data from the Internal Revenue Service covering the fiscal period 2021–2025, the article identifies patterns of procedural activation, case management, settlement outcomes, and fiscal impact. Based on the paradoxical method for the analysis of law proposed by Romero-Wenz, the article identifies a functional paradox between statutory enablement, institutional operation, and the low probability of settlement.

Keywords: Tax law, Paradoxical method, Functional paradox, Transigibility, Tax obligation, Tax administration, Conflict resolution

Resumo

O presente artigo examina a mediação tributária no Equador mediante uma análise doutrinária, normativa e empírica, com o objetivo de avaliar a coerência entre sua habilitação jurídica e seu desempenho efetivo como mecanismo alternativo de resolução de conflitos. A partir de informação oficial do Serviço de Receita Interna correspondente ao período 2021-2025, identificam-se padrões de ativação, tramitação, resultado conciliatório e impacto fiscal. Com base no método paradoxal de análise do Direito proposto por Romero-Wenz, o artigo identifica um paradoxo funcional entre habilitação normativa, funcionamento institucional e baixa probabilidade de acordo. Sustenta-se que essa configuração não revela a inutilidade do mecanismo, mas uma tensão estrutural entre o desenho normativo do objeto transacionável e a capacidade real da mediação para incidir sobre controvérsias de maior densidade jurídica.

Palavras-chave: Direito tributário, Método paradoxal, Paradoxo funcional, Transacionabilidade, Obrigação tributária, Administração tributária, Resolução de conflitos

INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario fue diseñado para operar en condiciones de cierta normalidad económica; sin embargo, la pandemia de COVID-19 interrumpió esa normalidad de forma abrupta, colocando a miles de contribuyentes ante una disyuntiva imposible: cumplir con obligaciones fiscales o sostener la viabilidad de sus actividades. Pocas crisis han expuesto con tanta crudeza las fracturas de los sistemas tributarios como la pandemia, pues en cuestión de semanas, obligaciones fiscales que resultaban exigibles se volvieron materialmente imposibles de cumplir para amplios sectores de la economía.

El colapso de actividades productivas no solo en el Ecuador, sino también a nivel global, y las restricciones a la circulación económica impuestas durante la pandemia comprometieron seriamente la capacidad de pago de los contribuyentes, lo que generó una tensión creciente con la presión fiscal del Estado. Frente a este escenario, se incorporó en Ecuador la mediación tributaria como un método alternativo de solución de conflictos en el ordenamiento jurídico mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 587. No obstante, los datos recabados del Servicio de Rentas Internas para el período 2021-2025 ofrecen un panorama que merece atención crítica: la mayoría de los procedimientos iniciados concluyen sin acuerdos, con una tasa de resolución del conflicto notablemente baja. A esto debemos sumar el hecho de que el uso del mecanismo se ha concentrado de forma predominante en los contribuyentes no clasificados como grandes, lo que plantea interrogantes sobre el alcance real del instrumento y el tipo de conflictos que efectivamente logra canalizar.

El presente artículo sostiene que el bajo desempeño en la tasa de resolución de conflictos no se explica por hipótesis centradas en actitudes meramente individuales que dependan solo de la voluntad de las partes o de la destreza del mediador, sino que obedece a un problema de arquitectura o diseño institucional. Este problema que se traduce en una paradoja, la cual no consiste en la inexistencia de regulación ni en una aplicación defectuosa aislada por parte del ente negociador, sino en la constatación de que el mecanismo de resolución de controversias opera con una capacidad resolutoria limitada y persistentemente baja (Romero-Wenz 2024).

La paradoja no es de existencia, sino de funcionamiento, puesto que el ordenamiento ecuatoriano reconoce y habilita la mediación tributaria como mecanismo legítimo de resolución de conflictos. Sin embargo, al definir qué puede ser objeto de acuerdo, ese mismo ordenamiento desplaza hacia un espacio reducido cuestiones que suelen originar controversias de mayor complejidad. El contribuyente puede acudir a mediación por una discrepancia vinculada con la aplicación concreta de la norma, la valoración de hechos o la cuantificación de determinados elementos, pero el mecanismo tiende a ofrecer un margen de acuerdo concentrado en intereses, recargos, plazos o facilidades de pago. En consecuencia, el mecanismo está formalmente disponible, pero su diseño restringe el espacio de discusión respecto de las materias que suelen originar las controversias tributarias de mayor complejidad.

La paradoja refleja un problema claro: la posibilidad de alcanzar un acuerdo se reduce estructuralmente cuando el diseño normativo limita *ex ante* las condiciones necesarias para una solución consensuada efectiva o desplaza el acuerdo hacia materias accesorias del conflicto. Piénsese, por ejemplo, en una controversia en la que el contribuyente no pretende redefinir la regla jurídica general de deducibilidad ni sustituir el control de legalidad

del acto administrativo, sino discutir la suficiencia, consistencia o valoración de los respaldos documentales aportados en un caso concreto. En ese supuesto, el problema no consiste en negociar la norma tributaria ni en alterar los elementos esenciales de la obligación, sino en determinar si existe un margen de incertidumbre fáctica o técnica susceptible de tratamiento institucional dentro de los límites que la ley permite. La dificultad aparece cuando el diseño normativo concentra el espacio de acuerdo en cuestiones accesorias —intereses, recargos, plazos o facilidades de pago— y puede dejar sin tratamiento suficiente aquellas zonas de incertidumbre concreta que explican la controversia. En tal escenario, el mecanismo opera y los expedientes avanzan, pero su capacidad resolutoria queda condicionada por la delimitación legal de su objeto.

Conviene aclarar que la paradoja funcional identificada no equivale a inutilidad del instrumento. La mediación tributaria ecuatoriana cumple una función procedimental verificable y genera efectos jurídicos concretos; lo que este trabajo cuestiona es si esa función alcanza las zonas de incertidumbre fáctica, técnica o de aplicación concreta que explican parte relevante del conflicto tributario.

Desde esa pregunta, se articula el presente estudio, que combina análisis doctrinal con evidencia empírica de la gestión del Servicio de Rentas Internas durante el período 2021-2025. El objetivo no es pronunciar un juicio de fracaso sobre el mecanismo, sino caracterizar con precisión la tensión entre lo que el diseño normativo habilita y lo que la práctica institucional resuelve, para identificar los ajustes técnicos —criterios de transigibilidad, delimitación del objeto negociable e incentivos institucionales— que permitirían al instrumento operar a la altura de su propia promesa normativa.

FUNDAMENTOS NORMATIVOS Y POLÍTICO-INSTITUCIONALES DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL MECANISMO

Antes de examinar los límites de la mediación tributaria como instrumento en el Ecuador, conviene necesariamente precisar el contexto y las razones de su incorporación. La mediación tributaria no surge por mera importación normativa ni como un ajuste menor al sistema tributario ecuatoriano, sino como respuesta a la acumulación de disfunciones institucionales que evidenciaban la necesidad de una vía alternativa para gestionar determinadas controversias fiscales.

El dato más revelador es el fiscal, pues al momento de la aprobación de la LODESF, aproximadamente USD 4.925 millones se encontraban en discusión en procedimientos de impugnación o facilidades de pago, de los cuales USD 2.905 millones correspondían únicamente al capital de la obligación (LODESF 2021, 3). No se trata de una cifra abstracta. Representa años de litigios acumulados, créditos fiscales cuya recuperación era cada vez más incierta y una Administración tributaria atrapada en un modelo que generaba conflictos con mayor rapidez de la que podía resolverlos.

Según datos del Consejo de la Judicatura incorporados al proceso legislativo de la reforma tributaria, el tiempo promedio para alcanzar sentencia en materia contencioso-tributaria era de 202 días en condiciones normales, cifra que se elevó de manera excepcional durante la pandemia: la suspensión de actividades judiciales entre marzo y julio de 2020 extendió algunos procesos hasta ocho años en casos extremos, según la misma fuente (Romero y Garza 2023, 108). Conviene precisar que este dato no representa el promedio del sistema sino el

extremo al que llegaron ciertos litigios en el contexto pandémico, mientras que en condiciones normales el promedio entre instancia y casación no supera los tres años.

La duración del litigio tributario merece atención específica, pues no todos los contribuyentes enfrentan las mismas condiciones para sostener un proceso prolongado. El litigio tributario prolongado podría operar en estos casos incluso como un mecanismo de presión económica, y esa asimetría vulnera tanto el principio de seguridad jurídica como el de proporcionalidad tributaria. La exposición de motivos de la LODESF reconoció este problema sin rodeos: el sistema preexistente desincentivaba la regularización voluntaria e imponía barreras económicas que afectaban la justicia tributaria material.

Frente a este diagnóstico, la función ejecutiva del Ecuador de esa época fundamentó la adopción de la mediación en la necesidad de creación de incentivos de pago anticipado, facilitando así la recaudación de valores de difícil recuperación, muchos con más de diez años en litigio y promoviendo acuerdos sobre elementos cuantitativos del tributo y la valoración del hecho imponible, siempre dentro de los límites que la legalidad imponía (Romero y Garza 2023, 108). La reforma no pretendía eliminar el sistema litigioso tributario sino ofrecer una salida antes de llegar a él, o durante su desarrollo, que fuera económicamente viable para ambas partes. El objetivo declarado era también promover una cultura de cumplimiento tributario basada en el diálogo, reconociendo que la mediación podía operar sobre aspectos cuantitativos o de valoración del tributo sin comprometer la indisponibilidad del crédito (Patiño 2022, 501).

Desde el punto de vista del Análisis Económico del Derecho, esa lógica tiene respaldo técnico sólido. Posner (2013) sostiene que la eficiencia se alcanza cuando los recursos se usan donde su valor es más alto y ninguna reasignación lo incrementaría. Aplicado al ámbito fiscal, ello significa que la recuperación oportuna de un crédito tributario puede generar mayor valor institucional que su recuperación tardía, aun cuando la cifra nominal sea equivalente. Carvalho (2020) refuerza esta lectura al señalar que los sistemas tributarios modernos deben evaluarse también en función de su eficiencia operativa: la capacidad de maximizar el rendimiento recaudatorio minimizando los costos del proceso de percepción del tributo. Para Caliendo (2018), cada día de retraso en la recaudación fiscal representa un detrimento para la satisfacción de necesidades sociales urgentes, en tanto la eficiencia económica posee el sentido de maximización de bienes sociales de significativa importancia. La eficiencia de la mediación tributaria ecuatoriana ha sido examinada previamente desde una perspectiva jurídico-empírica, especialmente en relación con los factores que inciden en su desempeño institucional (Romero Jarrín 2025).

El máximo órgano de control e interpretación constitucional del Ecuador, la Corte Constitucional validó expresamente esta lógica al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la transacción tributaria introducida por la LODESF, calificándola de forma acertada como un medio de solución y prevención de controversias orientado a recaudar tributos de modo eficaz, que permite acuerdos sobre aspectos fácticos de valoración incierta para evitar la prolongación innecesaria de disputas administrativas o judiciales (Corte Constitucional del Ecuador 2022, párr. 62). La Corte Constitucional de Colombia había llegado a una conclusión convergente al señalar que la eficiencia tributaria busca el mayor recaudo posible con el menor costo de operación para ambas partes de la relación jurídica tributaria (Colombia Corte Constitucional 1995).

Fuera del contexto ecuatoriano, siguiendo la línea de Gorjón y López (2014) podemos observar que los mecanismos alternativos de solución de conflictos han sido incorporados en múltiples sistemas jurídicos como un componente estructural, siendo los mismos, respaldados por leyes modelo, convenciones internacionales y reconocimiento constitucional en varios países (Gorjón y López 2014).

En el Derecho comparado, experiencias como el *accertamento con adesione* italiano, regulado por el Decreto Legislativo 218 de 1997, y las actas con acuerdo del ordenamiento español, previstas en la Ley General Tributaria de 2003, muestran que ciertos sistemas han admitido fórmulas de acuerdo en materia tributaria bajo condiciones normativas estrictas. Su utilidad para el caso ecuatoriano no radica en trasladar mecánicamente esos modelos, sino en evidenciar que la legalidad tributaria no excluye todo margen de composición, siempre que el legislador defina con precisión los supuestos habilitantes, los criterios objetivos y los límites del acuerdo (Romero Flor 2010; Rosembuj 2000).

La legitimidad del instrumento en el caso ecuatoriano se ancla además en una lectura constitucional del sistema tributario: la mediación, al permitir soluciones normativamente viables, contribuye a garantizar el derecho a la seguridad jurídica. Como señalan Romero y Patiño (2023), la legalidad como punto de partida de toda la actividad tributaria constituye para el contribuyente el instrumento de defensa de sus derechos de libertad y propiedad, siendo la ley el medio generador de certeza que da forma a la seguridad jurídica.

La incorporación de la mediación tributaria en Ecuador no respondió únicamente a una reforma procedimental, sino a un objetivo de avance institucional con sustento constitucional, jurisprudencial y técnico verificable. Su justificación es sólida, pero lo que el análisis posterior evidencia es que esa justificación no fue acompañada de un diseño normativo suficientemente coherente con los conflictos que el instrumento aspiraba a resolver.

LOS LÍMITES MATERIALES DEL ACUERDO: LA EXCLUSIÓN DE CONTROVERSIAS SOMETIDAS AL CONTROL DE LEGALIDAD

Cuando una tasa de acuerdos se mantiene baja de forma persistente, la reacción inmediata suele ser buscar al responsable. Surgen diversas respuestas para justificar la imposibilidad de transacción: el mediador no fue suficientemente hábil o las partes no tuvieron voluntad real de ceder. Estas lecturas son comprensibles, pero ninguna explica por qué el problema se repite con independencia de quién media, qué contribuyente participa o qué funcionario representa a la Administración. Cuando un fenómeno es sistemático, la explicación debe buscarse en la arquitectura del sistema, no en las personas que operan dentro de él.

La dificultad de arribar al centro de la controversia y enmarcarse en las orillas de la misma responde, más bien, a una combinación de condiciones estructurales que estrechan previamente el objeto sobre el cual la mediación puede operar, dejando fuera del ámbito de diálogo institucionalizado aquellos elementos que concentran mayor densidad jurídica.

Desde una perspectiva histórica, observamos que los métodos alternativos en materia tributaria han enfrentado objeciones fundadas en los límites estructurales propios de la institucionalidad del tributo, construida principalmente en torno a la conservación del principio de legalidad, la indisponibilidad del crédito tributario y el

principio de igualdad tributaria (Ferreiro Lapatza 2002a; García Novoa 2002; Plazas Vega 2017). No obstante, es preciso tener en cuenta que no existe una objeción radical a la negociación en abstracto; la realidad fáctica en la que se originó y desarrolló el tributo marcaba desde sus comienzos un estrechamiento del camino, aunque en aquellos momentos ni siquiera se contemplaba la negociación como posibilidad.

Podríamos decir, entonces, que las necesidades eran otras y la arquitectura institucional de la época también lo era. En primer lugar, el tributo surgió desde un enfoque unidireccional exigido por el Estado, escenario en el que no cabía hablar de negociación. En los Estados de Derecho posteriores, el principio de legalidad implicó que los tributos exigidos por la Administración estuviesen estrictamente definidos por una ley previa que determinara claramente sus elementos esenciales, incluyendo la base imponible, la tarifa y la medida exacta en que debía satisfacerse la obligación tributaria, lo que limitaba la discrecionalidad administrativa para negociar estos elementos (García Novoa 2002).

Posteriormente, la imposibilidad de negociación del tributo surge en el Estado de Derecho como una necesidad de protección al administrado, y es lógico que, con el surgimiento del Estado de Derecho, se limitara la discrecionalidad de la Administración pública, lo que se tradujo en seguridad jurídica para el administrado. Se consolida, entonces, la indisponibilidad de la obligación tributaria —o del crédito tributario en la formulación doctrinal clásica— como restricción estructural para la terminación convencional de controversias, pues, como refiere Martín Queralt, esta posibilidad “chocaría frontalmente con el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, anclado en el principio constitucional de la reserva de ley” (1996, 3). Para García Novoa (2002), la indisponibilidad no solo obedece al interés público del tributo, sino a su propia esencia legal, que limita cualquier pacto con el contribuyente al margen de la norma. Cabe precisar que el presente artículo emplea la expresión “indisponibilidad del crédito tributario” cuando sigue la tradición doctrinal clásica, pero asume que la fórmula “indisponibilidad de la obligación tributaria” resulta más precisa cuando se alude a la configuración integral de la relación jurídico-tributaria. Para efectos de este trabajo, ambas expresiones apuntan a una misma restricción estructural: la imposibilidad de que las partes negocien los elementos esenciales del tributo definidos por la ley.

Tenemos, entonces, desde la perspectiva clásica, una Administración imposibilitada de renunciar, modificar o transigir la obligación fiscal, en tanto esta constituye un interés público definido por la ley y no por la voluntad de las partes (Martín Queralt 1996, García Novoa 2002, Arrieta Martínez de Pisón 1994). A pesar de que la doctrina contemporánea ha matizado esta rigidez, admitiendo espacios limitados de diálogo en supuestos de incertidumbre fáctica o técnica, dichos márgenes siguen siendo estrechos y normativamente condicionados (Romero Flor 2010, Plazas Vega 2017, Troya Jaramillo 2004).

Además de la exigencia de adecuación del tributo a la norma, la reserva de ley profundiza la restricción desde otro ángulo: la potestad de disponer funcionalmente de la obligación tributaria pertenece al legislador y solo a él. La Administración no puede, por tanto, negociar aquello que la ley no le ha autorizado, aunque exista voluntad institucional para hacerlo y aunque medie disponibilidad de transigir por parte del contribuyente. Esta exigencia responde a la garantía de certeza y previsibilidad frente al poder impositivo del Estado, e impide que la determinación del tributo quede sujeta a decisiones *ad hoc* o acuerdos individuales discrecionales (García Novoa 2002). Sin embargo, una restricción excesiva también puede afectar al administrado cuando

impide resolver controversias situadas en zonas de incertidumbre fáctica o técnica. En ese punto, la garantía de legalidad puede convertirse paradójicamente en un obstáculo para la solución eficiente y jurídicamente controlada del conflicto.

Cabe aclarar que estos factores estructurales —como la reserva de ley— no eliminan la mediación tributaria, pero sí condicionan el espacio real sobre el cual puede operar. Legalidad, indisponibilidad de la obligación tributaria y reserva de ley constituyen delimitaciones propias del Derecho Tributario, a las cuales se suma el principio de igualdad, que impide la imposición de cargas diferenciadas sin una justificación normativa objetiva.

En este sentido, es necesario precisar que la mediación tributaria no puede operar sobre determinados elementos estructurales del acto administrativo tributario que se encuentran sometidos al principio de legalidad y al control jurisdiccional. Entre estos se incluyen, de manera particular, la competencia del órgano administrativo, la validez del procedimiento, la motivación del acto y la valoración de la prueba, en la medida en que constituyen aspectos indisponibles para las partes y forman parte del control de legalidad propio de la jurisdicción contencioso-tributaria. En consecuencia, el espacio transigible se limita a aspectos accesorios o a supuestos de incertidumbre fáctica, lo que condiciona estructuralmente la capacidad resolutive del mecanismo.

En el trabajo no se discute la lógica de la rigidez planteada desde la esencia misma del tributo a lo largo de la historia, pero es pertinente hacerla notar. Por ejemplo el diseño estructural de la mediación tributaria en relación con el principio de igualdad no permite diferenciaciones en la carga tributaria derivadas de acuerdos particulares, en la medida en que contribuyentes situados en condiciones fácticas equivalentes no pueden resultar gravados de forma distinta sin una justificación normativa objetiva y general, pues ello comprometería la equidad del sistema tributario (Plazas Vega 2017).

Los acuerdos a los que se pueda llegar podrían derivar en tratamientos diferenciados entre contribuyentes en condiciones similares, lo que implicaría una objeción a la igualdad que, para Plazas Vega (2017), no se configura cuando los mecanismos alternativos están disponibles de manera general y abstracta para todos los contribuyentes, y cuando los acuerdos se rigen por criterios normativos uniformes y razonables. Sin embargo, la estrechez normativa que establece el diseño del instrumento afecta la igualdad en sentido funcional: la igualdad no prohíbe la mediación, sino que exige que el instrumento esté diseñado con criterios objetivos y controlables. En esa misma línea, Rosembuj (2000) sostiene que el interés fiscal no está encargado en forma exclusiva a la Administración: el ciudadano está igualmente vinculado a la obligación regular de contribución al gasto público, lo que fundamenta su derecho a participar en los procedimientos y actos que los finalizan. Desde este enfoque, la mediación no es una concesión discrecional, sino una vía de participación institucionalizada del contribuyente en la resolución de sus controversias dentro de los márgenes legales.

Lo que puede observarse es que estas posiciones comparten una exigencia de diseño que el ordenamiento jurídico ecuatoriano no satisface plenamente: no existe una delimitación normativa suficientemente clara sobre las materias que pueden ser objeto de mediación ni sobre los criterios bajo los cuales debe realizarse. Sin esa delimitación, la Administración tiende a permitir la mediación en cuestiones accesorias y a mantener una postura restrictiva respecto de asuntos vinculados con la base imponible o con la aplicación concreta de conceptos jurídicos indeterminados, reproduciendo parte de la asimetría que la reforma pretendía corregir. Como señalan

Romero y Patiño (2023), no existen paradigmas irrefutables que impidan que las administraciones tributarias, bajo una norma de rango legal que establezca el procedimiento y los límites objetivos, celebren acuerdos sobre aspectos de hecho o de Derecho que requieran adecuada ponderación. La ausencia de esa precisión normativa no es un detalle; es parte del mismo déficit estructural que condiciona el rendimiento del instrumento.

A esta arquitectura normativa se añade un elemento funcional determinante: el principio de autotutela y la ejecutividad de los actos administrativos tributarios. Dicho principio otorga a la Administración Tributaria la facultad de imponer unilateralmente sus decisiones, determinando la existencia y cuantía del tributo previamente establecido en la ley, sin necesidad de una instancia previa de negociación con el contribuyente.

Como advierte Suberbiola, los privilegios ejecutivos y la legitimación unilateral para ejecutar el crédito tributario sin acudir a los tribunales “mantienen un escenario en el que el actor principal es una administración autoritaria frente a la que el contribuyente ocupa el lugar de mero espectador”(2021, 43). Esta estructuración refuerza la posición institucional de la Administración y reduce, en la práctica, los incentivos para recurrir a mecanismos consensuales como la mediación. Sin embargo, la mediación tributaria no debe interpretarse como una renuncia al poder de imperio del Estado. Por el contrario, puede operar legítimamente siempre que sea la ley la que defina de manera expresa los supuestos y la medida en que la Administración puede disponer funcionalmente de la obligación tributaria (Ferreiro Lapatza 2002b). En este sentido, la mediación no debilita la potestad fiscalizadora ni compromete la seguridad de los ingresos públicos, pero su viabilidad queda condicionada a los márgenes que el propio ordenamiento jurídico establece. Por ello, el diseño normativo debe definir un ámbito lógico y controlable de aplicación del instrumento; de lo contrario, el propio marco legal termina reduciendo la función conciliatoria que pretende habilitar.

Este limitado campo de actuación se explica desde el propio concepto clásico de impuesto. Como señala Gianini, el impuesto es una “prestación patrimonial coactiva impuesta por la ley, cuyo origen histórico y etimológico remite a la idea de carga impuesta (imponere) por la autoridad pública” (1957, 15). Desde su denominación misma, el tributo expresa una lógica estructural ajena a la negociación, lo que condiciona inevitablemente el diseño y el alcance de cualquier mecanismo alternativo de solución de conflictos en esta materia. En consecuencia, la mediación tributaria tiende a operar en los márgenes legalmente autorizados del conflicto, particularmente en zonas de incertidumbre fáctica, técnica o de aplicación concreta, y no en la redefinición de los elementos esenciales de la obligación tributaria. La pregunta, entonces, no es si existe espacio para la mediación tributaria en Ecuador, sino cuán amplio es ese espacio en la práctica y qué tipo de conflictos puede efectivamente resolver.

POSIBILIDAD VS. PROBABILIDAD: DISEÑO NORMATIVO DE LA MEDIACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

El ordenamiento ecuatoriano ofrece una respuesta concreta a esa pregunta, aunque no del todo satisfactoria. La mediación tributaria no parte de una prohibición en estricto sentido, sino de una habilitación jurídicamente condicionada. Esta condición proviene de la arquitectura del régimen tributario ecuatoriano. Desde la norma fundamental del Ecuador, el diseño constitucional del tributo se circunscribe a la exigencia de que la imposición conserve coherencia, previsibilidad y uniformidad como correlatos funcionales de los principios rectores

referidos en líneas anteriores (Constitución de la República del Ecuador, artículo 300). La reserva de ley se configura en el marco constitucional ecuatoriano mediante iniciativa exclusiva de la Función Ejecutiva y por ley formal emitida por el Legislativo, órgano al cual se reserva la potestad de establecer, modificar, exonerar o extinguir tributos (Constitución de la República del Ecuador, artículo 301). En el caso ecuatoriano, esta afirmación exige una precisión adicional: dado el sistema de potestad tributaria multinivel, la reserva de ley del artículo 301 de la Constitución se proyecta específicamente sobre los impuestos, sin extenderse automáticamente y con idéntica intensidad a todas las especies tributarias. Esta precisión permite delimitar con mayor exactitud el alcance de la restricción normativa que condiciona el espacio transigible en la mediación tributaria.

Se parte, entonces, de una doble base en el diseño estructural: principios más reserva de ley, que han determinado un margen de acuerdo claramente delimitado por diseño. Sin embargo, el constituyente ecuatoriano ha previsto el reconocimiento de métodos alternativos, procedimientos que se aplicarán con apego a ley (Constitución de la República del Ecuador, artículo 190).

En este marco constitucional, se inserta en la sección sexta del Código Tributario ecuatoriano —reformado mediante la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (LODESE, 2021)— el reconocimiento expreso de la factibilidad de transacción tributaria. En concreto, el art. 56.1 dispone que las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción, pero bajo parámetros de delimitación detallados como el alcance material del acuerdo. Existe, entonces, una reducción de la posibilidad normativa del acuerdo, pues, aunque en apariencia amplía el ámbito de resolución de controversias al permitir que la transacción verse sobre la determinación y la recaudación de la obligación tributaria, así como sobre sus elementos accesorios —intereses, multas, recargos, plazos y facilidades de pago, incluso el levantamiento de medidas cautelares—, la norma inmediatamente establece delimitaciones que influyen en la estructura del diseño. En el numeral 2 del artículo 56, el legislador autoriza concesiones únicamente respecto de “aspectos fácticos de valoración incierta controvertidos durante la fase de determinación”, excluyendo expresamente la posibilidad de transigir sobre el entendimiento o alcance general de conceptos jurídicos indeterminados, lo que limita su aplicación al caso concreto (Código Tributario, artículo 56.2).

La exclusión de los conceptos jurídicos indeterminados merece una precisión concreta, pues su alcance no es evidente por sí solo. En el contexto tributario ecuatoriano, pueden considerarse ejemplos de conceptos jurídicos indeterminados la noción de gastos necesarios para generar ingresos gravados, prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno; los criterios de vinculación asociados a partes relacionadas; o la noción de valor de mercado en operaciones entre partes vinculadas. La mediación no podría redefinir el alcance general de esos conceptos, tarea reservada a la norma, a la Administración en ejercicio de sus competencias interpretativas y, en último término, a la jurisdicción competente. No obstante, sí podría existir margen para discutir su aplicación concreta cuando el desacuerdo recaiga sobre hechos, valoraciones técnicas o cuantificaciones específicas del caso. Esa distinción entre definición abstracta y aplicación concreta es la que el artículo 56.2 del Código Tributario intenta trazar, aunque con una precisión insuficiente para evitar incertidumbre operativa.

Atendiendo la perspectiva teórica del presente artículo, puede observarse que en la normativa tributaria ecuatoriana la definición general de la obligación tributaria —esto es, su existencia, configuración normativa y alcance abstracto— permanece sustraída del espacio real de negociación. La mediación no puede redefinir la norma

tributaria ni alterar los elementos esenciales del tributo; su espacio legítimo se ubica, más bien, en las zonas de incertidumbre fáctica, técnica o de aplicación concreta que el legislador permita tratar mediante acuerdo. En consecuencia, la norma podría constituir a la mediación no como un mecanismo pleno de solución consensual del conflicto tributario, sino como una herramienta de ajustes técnicos dentro de parámetros previamente definidos por el sistema. En otras palabras, la extensión formal del artículo 56 se reduce funcionalmente por sus propias condiciones internas: no solo por lo que declara transigible, sino por cuándo y bajo qué tipo de controversia lo transigible resulta jurídicamente posible.

Del análisis del artículo 56 del Código Tributario se advierte que la definición jurídica general de la obligación tributaria no constituye el objeto central del acuerdo transaccional. Si bien la reforma introducida por la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal incorporó formalmente la transacción en materia tributaria, como ya ha sido explicado en estudios previos sobre el arribo de la mediación en el Ecuador (Romero y Garza 2023), la configuración legal limita considerablemente el espacio dentro del cual puede operar.

Continuando con el análisis del artículo 56, podemos observar que en su numeral 2 se autorizan concesiones sobre aspectos fácticos de valoración incierta, pero se excluye el entendimiento general de la norma y la anulación de disposiciones de carácter general. A su vez, los numerales 7 y 13 reducen el ámbito transigible en la medida en que la obligación adquiere firmeza —lo que produce una reducción progresiva de la posibilidad de transigir— y, por ende, en un condicionante que limita el acuerdo a facilidades de pago o modalidades de cumplimiento. El diseño normativo ecuatoriano refleja que la transacción no está diseñada para redefinir el tributo, sino para gestionar controversias dentro de parámetros previamente establecidos por el sistema, parámetros que, cabe ser enfáticos en afirmar, no son del todo amplios a nivel transaccional.

La delimitación del ámbito transigible adquiere mayor precisión cuando se identifican las materias que, por su naturaleza jurídica, quedan estructuralmente excluidas del acuerdo, con independencia de lo que el artículo 56 pudiera sugerir en su formulación más amplia. En este sentido, resulta necesario precisar que la mediación tributaria no constituye un espacio idóneo para cuestionar la competencia del órgano que emitió el acto de determinación, pues esta es una exigencia de validez del acto administrativo regulada por el Código Orgánico Administrativo en su artículo 99 y el Código Tributario en su artículo 132, que pertenece al control de legalidad propio de la jurisdicción contencioso-tributaria. Del mismo modo, la regularidad del procedimiento de determinación, incluyendo el cumplimiento de los plazos, notificaciones y etapas previstas en los artículos 87 a 91 del Código Tributario, la motivación del acto administrativo exigida por el artículo 76, numeral, 7 literal l) de la Constitución, y la valoración de la prueba practicada durante la fiscalización, son materias que no se encuentran en la libre disposición de las partes y que, por tanto, escapan al ámbito negociable (García Novoa 2002, Ferreiro Lapatza 2002b). La mediación tampoco puede operar como mecanismo para redefinir aspectos sustantivos de la obligación tributaria determinados por la Administración en ejercicio de sus potestades legales, como la calificación jurídica general de gastos deducibles o no deducibles conforme a la Ley de Régimen Tributario Interno, o la definición del alcance de una exención. Estas materias corresponden al control de legalidad del acto administrativo tributario, cuya revisión compete a la jurisdicción contencioso-tributaria mediante los mecanismos de impugnación previstos en el Código Tributario (Código Tributario, artículos 220 y siguientes) y el Código Orgánico General de Procesos (COGEP, artículo 299). En consecuencia, este trabajo distingue expresamente entre mediación tributaria y control contencioso tributario: la primera opera sobre aquello que

las partes pueden acordar dentro de los márgenes que la ley establece; el segundo es un control judicial de legalidad que no puede ser sustituido ni suplido por un acuerdo entre partes (Suberbiola 2021, 43; Ferreiro Lapatza 2002b). Confundir ambos mecanismos equivaldría a vaciar de contenido el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

En consecuencia, la amplitud formal de transigibilidad determinada en el artículo 56 se contrae funcionalmente por efecto de sus propias condiciones internas. Con esto no se afirma que la mediación tributaria en el Ecuador sea inexistente o meramente simbólica; sin embargo, su probabilidad de incidir sobre controversias de mayor densidad jurídica se encuentra condicionada por el diseño normativo que la habilita y por la delimitación legal de las materias disponibles para el acuerdo.

EVIDENCIA EMPÍRICA: DESEMPEÑO REAL DEL MECANISMO (2021-2025)

El análisis práctico del desempeño de la mediación tributaria en Ecuador permite evaluar si el diseño normativo del mecanismo se traduce en una capacidad resolutoria efectiva. A partir de datos oficiales correspondientes al período comprendido entre diciembre 2021 y marzo 2025 proporcionados por la Administración tributaria ecuatoriana, se construyen indicadores de activación, tramitación, éxito resolutorio e impacto fiscal, que se presentan a continuación con el fin de contrastar la promesa normativa del instrumento con su rendimiento real.¹ La base empírica proviene del Oficio No. 917012025OCEF0001953 del Servicio de Rentas Internas. Parte de esta línea de investigación fue desarrollada previamente en Romero Jarrín (2025) y en Romero Jarrín y Garza de la Vega (2026). En el presente artículo, esos insumos se emplean con una finalidad analítica distinta: explicar la tensión estructural entre diseño normativo, delimitación del objeto transigible y baja probabilidad de acuerdo.

Los datos proporcionados por el Servicio de Rentas Internas muestran el inicio de activación del mecanismo en diciembre de 2021 con apenas siete solicitudes, número moderado pero comprensible para un instrumento recién incorporado al ordenamiento jurídico ecuatoriano. El salto fue abrupto: en 2022 se presentaron 798 casos, equivalentes al 70,6 % del total registrado en los más de tres años que abarca el período analizado (Servicio de Rentas Internas, Oficio No. 917012025OCEF0001953, 2025). A partir de ahí, la curva no se estabilizó, sino que descendió de forma sostenida: 196 casos en 2023 (17,3 %), 107 en 2024 (9,5 %) y apenas 22 en los primeros meses de 2025 (1,9 %). Su distribución temporal plantea desde ya una pregunta que la información siguiente ayudará a responder: ¿fue 2022 un pico de confianza inicial en el instrumento, o simplemente el agotamiento anticipado de una demanda que no encontró respuesta efectiva?

El desenvolvimiento en el tiempo del mecanismo no describe una curva de consolidación progresiva, pues las 798 solicitudes registradas en 2022 superan la suma de todo lo acumulado en los tres años siguientes (Servicio de Rentas Internas, Oficio No. 917012025OCEF0001953, 2025), lo que rompe cualquier lectura de crecimiento sostenido. Más de dos tercios de la activación total del período se produjeron en un único ejercicio fiscal, mientras los años posteriores registran caídas sucesivas sin señales de recuperación.

1 Parte de la información empírica y de la línea de análisis sobre eficiencia de la mediación tributaria fue abordada previamente en la tesis doctoral del autor (Romero Jarrín 2025). En el presente artículo, esos insumos se emplean con una finalidad distinta: explicar la tensión estructural entre diseño normativo, delimitación del objeto transigible y baja probabilidad de acuerdo.

Los datos de 2022 revelan la necesidad de plantearse si el pico de 798 solicitudes respondió al contexto inmediato de la reforma normativa en la que se implementó el mecanismo de mediación tributaria en el Ecuador y a las condiciones económicas propias de la pandemia, que dejaron a numerosos contribuyentes con obligaciones en disputa y urgencia de resolución. Sin embargo, esa hipótesis coyuntural tiene un límite explicativo claro: si el instrumento hubiese generado resultados satisfactorios en 2022, cabría esperar al menos una estabilización del uso en los años siguientes.

Este comportamiento permite constatar que la activación del mecanismo presenta una fase inicial de alta utilización seguida de una contracción progresiva. El dato no permite, por sí solo, determinar las causas de dicha reducción; sin embargo, sí describe el patrón real de uso del instrumento en sus primeros años de vigencia.

De las 1.130 solicitudes ingresadas, 937 fueron finalizadas al corte de marzo de 2025, mientras que 193 permanecían pendientes de agendamiento o en trámite (Servicio de Rentas Internas, Oficio No. 917012025OCEF0001953, 2025). Que un expediente se cierre no significa, sin embargo, que el conflicto se haya resuelto: de esos 937 cierres, solo 170 concluyeron con acuerdo de mediación, mientras que 767 finalizaron con acta de imposibilidad. La tasa de finalización del 82,9 % refleja capacidad institucional de tramitación; la tasa de acuerdo 18,1% muestra algo distinto y más relevante: el mecanismo no cumple del todo su función resolutoria. Mientras se observa capacidad de gestión formal de las solicitudes de mediación, los acuerdos constituyen una minoría dentro del universo de casos tramitados, lo que permite observar el rendimiento real del instrumento en su dimensión sustantiva.

Los resultados recaudatorios relacionados con la conciliación son importantes para el análisis. Conforme a la información oficial del Servicio de Rentas Internas, entre enero de 2022 y marzo de 2025 se observa una recaudación de 108.584.074,88 dólares, correspondiente a 170 acuerdos suscritos. Por año fiscal, en 2022 se recaudaron 49.631.938,71 dólares con 55 acuerdos; en 2023, 22.576.164,74 dólares con 86 acuerdos; en 2024, 29.011.564,22 dólares con veinte acuerdos; y, a marzo de 2025, 7.364.407,21 dólares derivados de nueve acuerdos.

La distribución por año de las cifras referentes a la recaudación permite advertir que el monto recaudado no guarda relación lineal con la cantidad de conciliaciones alcanzadas por mediación tributaria en cada ejercicio fiscal, pues, mientras en 2023 se registra un número considerable de acuerdos —86 específicamente—, el volumen recaudado en dicho año es menor al de 2022 y 2024. Este comportamiento confirma que la dimensión económica del mecanismo depende no solo de la cantidad de acuerdos alcanzados, sino también de la magnitud económica de los casos sometidos a mediación.

Del análisis de la información proporcionada por la Administración tributaria, se observa que la activación, tramitación y resultado consensual no evolucionaron de forma uniforme y paralela durante el período analizado (Servicio de Rentas Internas, Oficio No. 917012025OCEF0001953, 2025). El mecanismo mostró alta activación inicial y capacidad sostenida de cierre procedimental, pero los acuerdos efectivos representaron una fracción menor de los cierres registrados, pese a que los 170 suscritos generaron una recaudación de 108.584.074,88 dólares. Que estas variables respondan a dinámicas distintas no constituye por sí solo un indicador de ineficiencia, pero sí plantea una pregunta que los datos empíricos no pueden responder solos: si el diseño normativo del instrumento es lo que condiciona su rendimiento resolutorio.

Conviene reconocer que los datos disponibles no permiten establecer, por sí solos, una relación causal directa y concluyente entre las restricciones normativas del artículo 56.2 del Código Tributario y los resultados observados. La información proporcionada por el Servicio de Rentas Internas no desagrega los expedientes por tipo de materia controvertida, cuantía, fase procedimental, perfil del contribuyente o causa específica de imposibilidad de acuerdo. Por ello, la evidencia empírica no permite afirmar que el diseño normativo sea la única causa del bajo porcentaje de acuerdos. Sin embargo, los datos sí cumplen una función explicativa relevante: muestran una alta activación inicial, una posterior contracción sostenida del uso del mecanismo, una elevada capacidad de cierre procedimental y una baja tasa de acuerdos. Este patrón es consistente con la hipótesis de que la delimitación normativa del objeto transigible reduce la probabilidad de acuerdos en controversias de mayor densidad jurídica. La inferencia debe entenderse, por tanto, como una explicación plausible y jurídicamente fundada, no como una demostración causal exhaustiva. Esta limitación confirma, además, la necesidad de que futuras evaluaciones institucionales incorporen información desagregada sobre la materia controvertida y las causas específicas de imposibilidad de acuerdo.

LA PARADOJA FUNCIONAL: ENTRE LA HABILITACIÓN NORMATIVA Y EL ACUERDO IMPROBABLE

El análisis doctrinal, normativo y empírico expuesto permite identificar una configuración estructural específica: el mecanismo de mediación tributaria en el Ecuador es aplicable y existe, se activa, se tramita institucionalmente y produce efectos fiscales; sin embargo, en lo que respecta al acuerdo, este no constituye el resultado predominante dentro del universo de controversias sometidas a su conocimiento.

Se identifica una divergencia entre la activación formal del mecanismo y el resultado consensual, lo cual no puede explicarse únicamente como problema de tipo operativo o coyuntural, pues el problema se mantiene aun cuando el sistema demuestra capacidad administrativa de cierre: los procesos en su mayoría llegan al final, sin embargo; la tasa de resolución de acuerdos es baja.

El presente trabajo emplea el método paradójico propuesto por Romero-Wenz (2024) como herramienta de análisis jurídico. Este método consiste en dirigir una mirada al fenómeno jurídico para identificar aparentes contradicciones o aspectos difíciles de conjugar, no como contradicciones reales, sino como elementos complejos que coexisten y permiten profundizar la reflexión jurídica. Su aproximación es de carácter narrativo y retórico, pero no por ello meramente ornamental: busca presentar tensiones inherentes a lo jurídico de modo que pueda advertirse el choque funcional que producen dentro del sistema. En este artículo, el método paradójico se utiliza de manera delimitada: no como método causal autónomo para probar empíricamente por qué se alcanzan o no acuerdos, sino como método de análisis jurídico-institucional que permite ordenar la tensión entre tres planos: la habilitación normativa de la mediación tributaria, su funcionamiento procedimental verificable y su baja capacidad de producir acuerdos. La evidencia empírica no reemplaza el análisis normativo, sino que muestra el plano de realidad frente al cual la paradoja se hace observable.

Este trabajo aplica el método en tres momentos operativos articulados. En primer lugar, se identifica la afirmación normativa verificable: el ordenamiento ecuatoriano reconoce y habilita expresamente la mediación tributaria como método de resolución de conflictos, dotándola de marco legal, procedimiento institucional y respaldo constitucional (Constitución de la República del Ecuador, artículo 190; Código Tributario, artículo 56). En

segundo lugar, se constata la realidad empírica que coexiste con esa habilitación: los datos oficiales del Servicio de Rentas Internas para el período 2021 y 2025 muestran que únicamente el 18,1 % de los procedimientos finalizados concluyeron con acuerdo, con una contracción sostenida del uso del instrumento desde 2023 (Servicio de Rentas Internas 2025). En tercer lugar, se analiza la tensión entre ambos planos: la habilitación formal y el rendimiento real no se contradicen lógicamente, pero tampoco se integran de manera plenamente coherente, porque el propio diseño normativo del instrumento —al circunscribir el ámbito transigible a elementos accesorios o a zonas de incertidumbre fáctica delimitada— reduce la probabilidad de alcanzar el resultado para el cual el mecanismo fue creado. No se niega la reserva de ley ni se propone que la mediación sustituya al control contencioso; se examina, más bien, si el diseño legal vigente ofrece un espacio suficiente para que el mecanismo cumpla su función conciliatoria dentro de los límites del Derecho Tributario.

Desde la teoría jurídica clásica, Miguel Reale (1997) advirtió que el Derecho opera en tres dimensiones —hecho, valor y norma—, las cuales pueden tensionarse cuando la norma habilita determinadas funciones que los propios valores del sistema limitan. A su vez, Perelman y Olbrechts-Tyteca (1989) destacaron que la argumentación jurídica se desarrolla en espacios donde pueden coexistir premisas legítimas, pero difícilmente conciliables, lo que genera discordancias estructurales en el razonamiento normativo. En este sentido, la paradoja funcional no es solo un hallazgo retórico, sino una señal de que el sistema requiere una respuesta normativa concreta para armonizar los planos que el diseño institucional mantiene en tensión.

En el caso ecuatoriano, lo que Doménech Pascual (2024) describe como conflicto genuino entre principios que el sistema no ha logrado integrar se expresa aquí con precisión técnica: los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria —históricamente contruidos para impedir la discrecionalidad— coexisten con la aspiración conciliatoria de la reforma de 2021 sin que el diseño normativo haya resuelto plenamente esa tensión (Martín Queralt 1996, García Novoa 2002). El artículo 56.2 del Código Tributario habilita la transacción sobre intereses, recargos, multas, plazos de pago y aspectos fácticos de valoración incierta, pero excluye expresamente el alcance general de conceptos jurídicos indeterminados y la anulación de actos administrativos generales (Código Tributario, artículo 56.2). Cuando la controversia recae sobre elementos excluidos o sobre materias sometidas al control de legalidad, el espacio de negociación se reduce a lo accesorio o a la aplicación concreta permitida por la ley. Esa tensión se refleja en el rendimiento del instrumento: 18,1 % de acuerdos sobre 937 procedimientos finalizados (Servicio de Rentas Internas, Oficio No. 917012025OCEF0001953, 2025). La paradoja funcional ecuatoriana no es, por tanto, solo un hallazgo teórico, sino un déficit de diseño que los datos permiten observar de manera consistente, aunque no causalmente exhaustiva.

Este déficit muestra, a su vez, la necesidad estructural de alinear el instrumento con el tipo de conflicto que aspira a resolver. Mientras esa alineación no ocurra, la mediación tributaria seguirá operando principalmente en la periferia del conflicto, tramitando asuntos disponibles o accesorios sin incidir suficientemente en las zonas de incertidumbre fáctica o técnica que explican parte importante de las controversias. La paradoja funcional, en ese sentido, no es el punto de llegada del análisis, sino su punto de partida: identifica el espacio en el que debe intervenir el legislador.

CONCLUSIONES

En el Ecuador se ha implementado la mediación tributaria como una vía institucional orientada a armonizar la función recaudatoria del Estado con mecanismos más ágiles de resolución de controversias. Su necesidad ha sido ampliamente justificada desde la política fiscal y desde la propia arquitectura del sistema tributario. Sin embargo, la mediación tributaria ecuatoriana no enfrenta un problema de inexistencia normativa ni de incapacidad administrativa: el mecanismo existe, ha sido reconocido formalmente, goza de habilitación legal y se activa con capacidad institucional para tramitar solicitudes e incluso generar recaudación relevante. El análisis conjunto —dogmático y empírico— permite advertir una tensión más profunda: el espacio material que la norma declara transigible no coincide plenamente con las zonas de incertidumbre fáctica, técnica o de aplicación concreta en las que se concentran controversias tributarias de mayor densidad jurídica. La información disponible no evidencia una incapacidad general de tramitación; por el contrario, muestra capacidad de cierre procedimental. El problema aparece en la baja tasa de acuerdos.

La tensión paradójica identificada no puede ser atribuida simplemente a la falta de voluntad institucional ni a deficiencias operativas aisladas. Atribuir el bajo desempeño exclusivamente a la Administración tributaria sería una explicación insuficiente, pues trasladaría a la operación institucional un problema que también responde al diseño normativo del mecanismo. La tensión responde, más bien, a la convivencia estructural entre principios históricos del Derecho Tributario —legalidad, reserva de ley, indisponibilidad de la obligación tributaria e igualdad— y la incorporación formal de un mecanismo consensual cuya habilitación queda inevitablemente condicionada por esos mismos principios. No se trata de una incoherencia normativa, sino de un diseño que traslada al funcionamiento del instrumento una tensión que el propio sistema no resolvió al momento de integrarlo. La reforma de 2021 tuvo el mérito de abrir la puerta; el problema es que, al definir el espacio transigible en el artículo 56.2 del Código Tributario, optó por una delimitación que limita la incidencia del mecanismo en controversias de mayor densidad jurídica. Esa decisión de diseño no fue neutral, pues significó que el instrumento naciera habilitado para operar principalmente en la periferia del conflicto tributario, con mayor eficacia respecto de cuestiones accesorias que frente a controversias sustantivas de aplicación concreta.

La información entregada por el Servicio de Rentas Internas confirma esta lectura, pues la tasa de finalización superior al ochenta por ciento demuestra capacidad de gestión administrativa para el cierre; la tasa de acuerdos cercana al dieciocho por ciento, en cambio, evidencia que la solución consensuada no constituye el desenlace predominante del procedimiento. A ello se suma la disminución sostenida en el número de solicitudes a partir de 2023, fenómeno que difícilmente puede explicarse solo por factores coyunturales.

La paradoja identificada no implica afirmar que la mediación tributaria ecuatoriana sea irrelevante o inútil. Al contrario, el mecanismo ha mostrado utilidad en controversias de naturaleza fáctica o accesoria. Lo que el análisis sugiere es algo distinto: mientras las zonas de incertidumbre fáctica, técnica o de aplicación concreta no cuenten con una delimitación normativa suficientemente clara, la probabilidad de que la mediación opere como vía principal de resolución de conflictos estructurales seguirá siendo limitada. La paradoja funcional no es un punto de llegada retórico, sino una herramienta analítica. Permite identificar con precisión dónde el diseño normativo condiciona el rendimiento del instrumento y ofrece un marco para futuras intervenciones

legislativas que, sin sacrificar los principios estructurales del sistema tributario, ajusten el espacio real de negociación a la naturaleza efectiva de los conflictos.

Este trabajo aporta tres contribuciones que van más allá del diagnóstico. La primera es de orden metodológico: la paradoja funcional no es únicamente una herramienta descriptiva, sino un indicador diagnóstico que permite localizar déficits de diseño en instrumentos jurídicos formalmente habilitados, pero estructuralmente limitados para producir los resultados que justifican su existencia. La segunda es de orden técnico-normativo: el trabajo grafica la distinción entre incertidumbre fáctica e incertidumbre jurídica general como criterio para ampliar el espacio transigible sin comprometer los principios estructurales del Derecho Tributario. El ordenamiento ecuatoriano admite la primera; extender esa admisión a casos en los que la valoración de hechos concretos admite más de una conclusión técnicamente razonable no equivale a negociar el tributo, sino a reconocer que la certeza fáctica no siempre es absoluta y que un acuerdo fundado sobre hechos inciertos puede tener mayor valor resolutorio que un litigio prolongado sobre los mismos. La tercera contribución es institucional: permite distinguir la responsabilidad del legislador —crear o reformar el diseño normativo— de la responsabilidad de la Administración tributaria —no restringir operativamente el espacio que la norma ya habilita y formular propuestas de reforma sustentadas en evidencia empírica acumulada—.

Desde esa distinción se abre un horizonte de acción para cada actor del sistema. El legislador puede reformar el artículo 56 del Código Tributario ampliando técnicamente el espacio transigible hacia supuestos de incertidumbre fáctica genuina, con criterios objetivos que preserven la igualdad tributaria y eviten la discrecionalidad. La Administración tributaria, por su parte, puede evitar restricciones operativas sobre lo que la norma vigente ya habilita, implementar un seguimiento desagregado por tipo de controversia y cuantía, fortalecer la formación técnica de sus operadores y formular proyectos de ley sustentados en evidencia empírica acumulada. La sociedad civil y la academia pueden generar evidencia comparada, evaluar el desempeño del instrumento con criterios técnicos independientes y articular propuestas que traduzcan el interés del contribuyente y del Estado en iniciativas normativas concretas. Ninguna de estas intervenciones exige sacrificar los principios estructurales del Derecho Tributario. Todas parten de reconocer que el instrumento existe, que su justificación es sólida y que su potencial resolutorio depende de ajustes técnicamente viables, normativamente posibles y empíricamente necesarios para que alcance la función resolutoria que justificó su incorporación.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrieta Martínez de Pisón, Juan. 1994. *Las actas de la Inspección de los tributos*. Madrid: Civitas.
- Caliendo, Paulo. 2018. *Derecho tributario y análisis económico del derecho*. Lima: Grijley.
- Carvalho, Cristiano. 2020. *Análisis económico del derecho tributario*. Bogotá: Ibañez.
- Doménech Pascual, Gabriel. 2024. “Sobre las paradojas en el Derecho”. Almacén de Derecho. Acceso el 22 de febrero de 2025. <https://almacenederecho.org/sobre-las-paradojas-en-el-derecho>
- Ferreiro Lapatza, José Juan. 2002a. “Los mecanismos para la solución de las controversias en el ordenamiento tributario español”. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* II, núm 2: 41-48. Acceso el 21 de febrero de 2026. <https://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/2-2002.pdf>
- Ferreiro Lapatza, José Juan. 2002b. “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”. *Quincena Fiscal*, núm. 3. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=210760>
- García Novoa, César. 2002. “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho Español”. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59: 71-98. Acceso el 21 de febrero de 2026. <http://www.revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/1719>
- Giannini, Achille Donato. 1957. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero.
- Gorjón, Francisco y Alma López. 2014. *Estado del arte de la mediación*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi.
- Martín Queralta, Juan. 1996. “Pactos sí..., según Derecho”. *Tribuna Fiscal*, núm. 72.
- Patiño, Rodrigo. 2022. *Derecho Procesal ecuatoriano: El contencioso tributario*. Quito: Grupo Editorial ONI.
- Perelman, Chaïm y Lucie Olbrechts-Tyteca. 1989. *Tratado de la Argumentación. La Nueva Retórica*. Madrid: Gredos.
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo. 2017. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Tomo II. Bogotá: Temis.
- Posner, Richard A. 2013. *El análisis económico del derecho*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Reale, Miguel. 1997. *Teoría tridimensional del Derecho: Una visión integral del Derecho*. Madrid: Tecnos.
- Romero Flor, Luis María. 2010. *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*. Cuenca: Ediciones UCLM.

- Romero Jarrín, Fabián Alejandro y Daniel Alberto Garza de la Vega. 2026. “Transacción tributaria, claridad y amplitud: efectos sobre acuerdos y recaudación en la mediación (Ecuador)”. *Eirene Estudios de Paz y Conflictos* 9, núm. 16: 253-277. <https://doi.org/10.62155/eirene.v9i16.341>
- Romero Jarrín, Fabián Alejandro. 2025. “Mediación tributaria en el Ecuador: análisis jurídico y empírico de los factores que inciden en su eficiencia como método de solución de conflictos fiscales”. Tesis para la obtención del grado de Doctor en Métodos Alternos de Solución de Conflictos, Universidad Autónoma de Nuevo León. Acceso el 21 de febrero de 2026. <http://eprints.uanl.mx/31069/1/1080240377.pdf>
- Romero-Wenz, Lukas. 2024. “La paradoja de estilo chestertoniano como método de análisis del derecho desde la perspectiva iusfilosófica: Propuesta de siete paradojas estructurales”. *Anales de la Cátedra Francisco Suárez* 58: 73-97. <https://doi.org/10.30827/acfs.v58i.28526>
- Romero, Fabián y Daniel Garza. 2023. “El arribo de la mediación en el ámbito tributario ecuatoriano”. *MSC Métodos de Solución de Conflictos* 3, núm. 5: 97-114. <https://doi.org/10.29105/msc3.5-57>
- Romero, Fabián y Rodrigo Patiño. 2023. “La transacción en materia tributaria: Una visión de su aplicación en el Derecho Comparado, desde la experiencia ecuatoriana”. En *Derecho y Economía: Debates contemporáneos*, 2.^a ed., vol. I. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Rosembuj, Tulio. 2000. *La transacción tributaria*. Barcelona: Atelier.
- Suberbiola, Iñaki. 2021. *El arbitraje tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Troya Jaramillo, José Vicente. 2004. “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional”. *Foro: Revista de Derecho* 2: 5-43. Acceso el 22 de febrero de 2025. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/288>

Normativa

- Código Orgánico Administrativo. Ecuador: Registro Oficial Suplemento 31, 7-VII- 2017.
- Código Tributario. Registro Oficial. Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 38, 14-VI-2005.
- COGEP. Ver: Código Orgánico General de Procesos. Ecuador: Registro Oficial Suplemento 506, 22-V- 2015.
- Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale. Italia: Gazzetta Ufficiale n. 165, 16-VII- 1997.
- Ley 1943 de 2018, por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Colombia: Diario Oficial No. 50.820, 28-XII- 2018.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. España: Boletín Oficial del Estado núm. 302, 18-XII- 2003.

Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación vigente. Ecuador; Registro Oficial Suplemento 463, 17-XI-2004.

LODESF. Ver: Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. Ecuador: Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 587, 29-XI- 2021.

Jurisprudencia

Colombia Corte Constitucional. Sentencia C-419/95, 21 de septiembre de 1995. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/c-419-95.htm>

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 110-21-IN/22, 2022. <https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-110-21-in-22/>

Sobre los autores

Juan José Cárdenas Santacruz es abogado por la Universidad del Azuay y posee una Maestría en Derecho Constitucional por la misma universidad. Cuenta con un Máster en Gobierno y Gestión Pública en América Latina por la Universidad Pompeu Fabra-Barcelona School of Management. Actualmente se desempeña como docente de Métodos Alternativos de Solución de Conflictos, Ciencia Política, Teoría del Derecho y Derechos Constitucionales en la Universidad Católica de Cuenca. Sus líneas de investigación se relacionan con derecho constitucional, teoría del derecho, gestión pública, participación política, justicia cons-titucional y métodos alternativos de solución de conflictos.

Fabián Alejandro Romero Jarrín es PhD en Métodos Alternos de Solución de Conflictos por la Universidad Autónoma de Nuevo León, México, graduado con la distinción Summa Cum Laude; y máster en Derecho con mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador. Actualmente se desempeña como profesor-investigador en la Universidad Católica de Cuenca. Su producción académica se sitúa en la intersección entre el análisis económico del derecho, el derecho tributario y el diseño institucional, con énfasis en el cumplimiento fiscal y los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias. Es miembro de la Asociación Latinoamericana y del Caribe de Derecho y Economía (ALACDE) y del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT).

Declaración de coautoría

Los autores declaran que el manuscrito fue elaborado en coautoría, que todos los autores han contribuido de forma significativa a su elaboración, y que han aprobado la versión enviada a la Revista de Estudios Jurídicos Cálamo. Asumen también y por igual la plena responsabilidad por el contenido del manuscrito. Declaran haber realizado en su totalidad la conceptualización, el marco analítico, el diseño metodológico, el levantamiento de la información (incluyendo la búsqueda de bibliografía y otras fuentes), el procesamiento de las fuentes primarias y secundarias, el análisis de las fuentes, la redacción, revisión y edición del manuscrito.

Ambos autores contribuyeron de forma conjunta y significativa en la conceptualización (definición del problema, tesis central y enfoque); diseño metodológico; procesamiento y análisis de las fuentes; redacción, revisión y edición del manuscrito (depuración formal, ajuste del estilo, consistencia bibliográfica y adecuación editorial). El levantamiento de la información y búsqueda bibliográfica se distribuyó de la siguiente forma: Juan José Cárdenas Santacruz participó en la búsqueda y selección de fuentes jurídicas, doctrinarias e institucionales; y Fabián Alejandro Romero Jarrín participó especialmente en la identificación y selección de fuentes tributarias, económicas e institucionales. Para la elaboración del marco analítico, Juan José Cárdenas Santacruz aportó al encuadre jurídico-institucional y metodológico, y Fabián Alejandro Romero Jarrín aportó al encuadre tributario, económico e institucional.

Declaración sobre el uso de inteligencia artificial generativa

Los autores declaran que usaron inteligencia artificial generativa (IAG) de forma ética en la elaboración del presente manuscrito, tanto en la investigación como en la preparación del manuscrito. El uso de IAG consistió en

corrección de estilo y sugerencias de edición lingüística, generación exploratoria de ideas para revisión interna y apoyo en la puesta en formato de la bibliografía. Las herramientas utilizadas fueron ChatGPT de OpenAI y Claude de Anthropic. Este uso se realizó bajo el criterio académico de los autores, respetando los lineamientos de la Revista de Estudios Jurídicos Cálamo, bajo los criterios de integridad académica y autoría responsable, transparencia y trazabilidad. Los autores declaran, además, que el uso de IAG no sirvió para sustituir su autoría académica ni para generar de manera autónoma argumentos, hipótesis, preguntas de investigación, objetivos, metodología, marco analítico o conclusiones del manuscrito.

Declaración sobre conflictos de interés

Los autores declaran que no existe ningún conflicto de interés real o potencial conocido en relación con la investigación, revisión, decisión editorial o publicación del presente artículo.

Declaración sobre financiamiento

Los autores declaran no haber recibido financiamiento para la investigación, escritura o publicación de este artículo.