



Facultad de Derecho

Tema:

La relación entre el principio de legalidad y la solución de conflictos tributarios a partir de la aplicación de la mediación como Medio Alternativo de Solución de Conflictos en el marco de la reforma tributaria de noviembre del 2021 en Ecuador

Trabajo de Titulación para la obtención del Título de Abogado

Presentada por:

Patricia Natalie Mayorga Ochoa

Tutor:

Juan Francisco Martínez Castillo

Quito, noviembre de 2024

Resumen

En el Ecuador el uso de la mediación en materia tributaria ha sido un tema que no se ha tratado en la profundidad que corresponde, tomando como referencia el hecho de que existen múltiples vacíos legales respecto a la manera en la que la mediación podría aplicarse. En este sentido, resulta necesario analizar la legislación ecuatoriana vigente para determinar el marco de funcionamiento para la mediación en materia tributaria, así como los límites de la transacción en ese mismo contexto, el objetivo es visibilizar la posible afectación del principio de legalidad en contraposición con la utilización de estas formas alternativas a la judicialización de procesos. Para lograr un mejor desarrollo integral del tema propuesto se partirá de una percepción ecléctica con relación al contexto impositivo del Ecuador, aclarando que se parte de una perspectiva progresista respecto al desarrollo de la legislación tributaria en pro del acercamiento más eficiente y eficaz de la Administración Tributaria al contribuyente.

Palabras clave: Derecho tributario, mediación tributaria, medios alternativos de solución de conflictos

Declaración de Aceptación de Normativa Ética y Derechos

El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en este ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura dentro de la institución, a la vez que autorizo el uso comercial de mi obra a la Universidad Hemisferios, siempre y cuando se me reconozca el cuarenta por ciento (40%) de los beneficios económicos resultantes de esta explotación.

Además, me comprometo a hacer constar, por todos los medios de publicación, difusión y distribución, que mi obra fue producida en el ámbito académico de la Universidad Hemisferios.

De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de plagio, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee.



Patricia Natalie Mayorga Ochoa

C.C. 1723473086

Dedicatoria

Dedico mi trabajo de titulación a mis padres que motivaron en mí un espíritu de excelencia y arduo trabajo, depositando su confianza de que lograría culminar mi carrera a pesar de las vicisitudes del camino.

A mi hermano, que ha sido un ejemplo de superación y trabajo dedicado y constante desde mi infancia hasta mi adultez. Quien me ha enseñado con sus actos de cariño y motivación que espera grandes cosas de mí.

A mis abuelos que han estado siempre conmigo y han inculcado grandes valores de férreo e incansable trabajo. Así como un amor incalculable por la familia, Dios y el servicio a los demás.

Dedico este trabajo de titulación en especial a mi abuelo paterno, quien falleció el 11 de octubre de 2024 con ansias de ver mi defensa. Agradezco al Cielo todo lo que aprendí de él y su amor por el trabajo bien hecho, pues me mostró que el camino a la santificación profesional se encuentra en el amor al servicio a otros y el amor a la familia. Desde el Cielo me verás como abogada mi querido Taitito.

Agradecimientos

A mi tutor de este trabajo, quien desde la primera clase inspiró en mí un especial cariño y pasión por el derecho tributario ecuatoriano. Espero que siga motivando a más generaciones de futuros abogados al estudio de esta apasionante materia.

A Dios que me ha ayudado a lo largo de todo el camino, me ha dado sabiduría para actuar y ha permitido que vea en mi trabajo tanto de estudiante como de futura abogada un medio de santificación en el servicio a los demás.

A quienes he dejado de mencionar y saben quiénes son, pues también han sido parte importante en mi desarrollo como persona y aprecio infinitamente el cariño que me han profesado.

Índice

Resumen.....	2
Declaración de Aceptación de Normativa Ética y Derechos	3
Dedicatoria	4
Agradecimientos	5
Índice 6	
Índice de Gráficos	8
Resumen.....	9
Abstract	10
Introducción	11
Capítulo Primero: Desarrollo Teórico Conceptual de la Mediación y sus Aplicaciones en Materia Tributaria.....	13
Mediación y Medios Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Tributaria	14
Conceptualización de la Mediación y del Principio de Legalidad.....	16
Capítulo Segundo: La Aplicación de la Mediación en Materia Tributaria	22
Principio de Legalidad en Derecho Público y Mediación Tributaria	22
Marco Jurídico de Acción de la Mediación Tributaria en el Ecuador	23
Aplicación de la Mediación Tributaria	24
Capítulo Tercero: La Interacción entre el Principio de Legalidad y la Mediación en Derecho Tributario	34
Relación Tensionada.....	34

Conclusiones y Recomendaciones Generales	38
Referencias.....	40

Índice de Gráficos

Figura 1 Diagrama de la mediación tributaria, breve concepto, normativa aplicable y objeto ... 27

Figura 2 Diagrama de los efectos de la transacción tributaria de acuerdo a las etapas especificadas en el presente trabajo 34

LA MEDIACIÓN TRIBUTARIA: SALVACIÓN O CONDENA PARA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL ECUADOR

PATRICIA NATALIE MAYORGA OCHOA

PNMAYORGAO@ESTUDIANTES.UHEMISFERIOS.EDU.EC

Resumen

En el Ecuador el uso de la mediación en materia tributaria ha sido un tema que no se ha tratado en la profundidad que corresponde, tomando como referencia el hecho de que existen múltiples vacíos legales respecto a la manera en la que la mediación podría aplicarse. En este sentido, resulta necesario analizar la legislación ecuatoriana vigente para determinar el marco de funcionamiento para la mediación en materia tributaria, así como los límites de la transacción en ese mismo contexto, el objetivo es visibilizar la posible afectación del principio de legalidad en contraposición con la utilización de estas formas alternativas a la judicialización de procesos. Para lograr un mejor desarrollo integral del tema propuesto se partirá de una percepción ecléctica con relación al contexto impositivo del Ecuador, aclarando que se parte de una perspectiva progresista respecto al desarrollo de la legislación tributaria en pro del acercamiento más eficiente y eficaz de la Administración Tributaria al contribuyente.

Palabras clave: Derecho tributario, mediación tributaria, medios alternativos de solución de conflictos

Abstract

In Ecuador, the use of mediation in tax matters has been a topic that has not been addressed in the depth that it deserves, considering that there are multiple legal gaps regarding the way mediation could be applied. In this sense, it is necessary to analyse the current Ecuadorian legislation to determine the framework of operation for mediation in tax matters, as well as the limits of the transaction in that same context, the objective is to make visible the affectation of the principle of legality in contrast with the use of these alternative forms to the judicialization of processes. To achieve a better integral development of the proposed topic, we will start from an eclectic perception regarding the tax context of Ecuador, clarifying that we start from a progressive perspective regarding the development of tax legislation in favour of a more efficient and effective approach of the tax administration to the taxpayer.

Keywords: Tax law, tax mediation, alternative dispute resolution

Introducción

A partir de la aprobación de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias a través de la reforma tributaria introducida en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 el 29 de noviembre de 2021, se admitió la utilización de la mediación –bajo la figura de “transacción”- en materia tributaria para de alguna manera solucionar conflictos en ese ámbito, situando a esta figura como una forma de extinguir las obligaciones fiscales.

En este sentido, si bien se han tratado las formas de utilización de la mediación al amparo de este ámbito de acción, las investigaciones realizadas por Mafla Munala en su trabajo “La aplicación de la transacción tributaria por parte del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Mira a partir de la entrada en vigencia de la ley orgánica de desarrollo económico y sostenibilidad fiscal”, y Matute Cabrera en “La compatibilidad entre la transacción y la naturaleza ex lege de la obligación tributaria”, no han contemplado en específico la práctica estricta de la norma con respecto al uso de un MASC que por su misma naturaleza busca priorizar la autonomía de la voluntad de las partes en el margen de las actuaciones lícitas.

Es así como, a través del análisis de la norma aplicable en la implementación de la mediación tributaria es fundamental considerar la relación que tiene con el principio de legalidad, pilar fundamental del derecho público. De manera que, es necesario ampliar las consideraciones que existen entre la utilización de la mediación en materia tributaria y la atención al principio de legalidad, debido a que la interacción que se da entre estos dos factores constituye un elemento de gran interés en el análisis jurídico normativo ecuatoriano.

Es imperativo promover la ampliación doctrinaria en este contexto, pues al ser un tema sumamente innovador en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con algunos precarios antecedentes, presenta muchas aristas de investigación. Asimismo, es interesante considerar que los nuevos trabajos que se han realizado en lo concerniente al desarrollo dogmático de la mediación en materia tributaria consideran sobre todo la forma de activamente utilizarla conforme la normativa vigente.

Se han realizado ejercicios de análisis respecto de la norma independientemente de su relación con el principio de legalidad que por su naturaleza la rige, como en el caso de Puertas Ruíz y Silva Barrera en su artículo “Materias transigibles en mediación en el Ecuador”. Ante la limitación en el análisis doctrinario actual se presenta el problema en cuanto a consideraciones técnico-jurídicas vinculadas con los principios de la norma que enmarcan la forma en la que la ley ha de ser aplicada en el ámbito de las conductas que se permiten. Es así como resulta imprescindible ampliar doctrinariamente el estudio en cuanto al principio de legalidad que enmarca las prácticas de las instituciones de Derecho Público.

En el marco de la reforma tributaria del 29 de noviembre del 2021, las variables que deben considerarse en la relación entre el principio de legalidad y la solución de conflictos tributarios a partir de la aplicación de la mediación, son: por un lado el principio de legalidad y por otro la mediación en conflictos tributarios. La variable dependiente es la aplicación de la mediación en materia tributaria, pues se ve afectada por el principio de legalidad que está intrínsecamente ligado a la norma. A su vez, la variable independiente es el principio de legalidad, debido a que siempre permanecerá constante por ser un principio fundamental del Derecho Público y Tributario.

Capítulo Primero: Desarrollo Teórico Conceptual De La Mediación Y Sus Aplicaciones En Materia Tributaria

En este capítulo se expone el marco teórico en el que se basa el desarrollo del análisis del tema de estudio. En primer lugar, se expone el ámbito general de la mediación y otros medios alternativos de solución de conflictos (en adelante y para efectos del presente trabajo MASC) en materia tributaria. En segundo lugar, se profundiza en el concepto de la mediación y la delimitación del principio de legalidad en materia tributaria. A continuación, se exhibe el contexto general en el que se lleva a cabo la investigación.

El principal fundamento del tema de investigación deviene de la norma directamente, en virtud de que fue una reforma al Código Tributario, el medio por el que se admitió la mediación en materia tributaria. En este sentido, los cuerpos normativos más relevantes son: el Código Tributario en su parte pertinente referente a las formas de extinción de las obligaciones tributarias por transacción (Código Tributario, 2005); la Ley de Arbitraje y Mediación en cuanto a la delimitación de los conflictos que pueden ser solucionados por medio de MASC (Ley de Arbitraje y Mediación, 2006); y la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (en adelante y para efectos del presente trabajo Ley COVID-19) en la que se introdujo por primera vez la transacción como forma de extinción de las obligaciones tributarias al reformar el Código Tributario, lo que a su vez admitió la aplicación de MASC en materia tributaria (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021).

Asimismo, se consideran en el ámbito normativo las resoluciones que ha tomado el Servicios de Rentas Internas respecto de la aplicación de la mediación para la solución de conflictos tributarios y los reglamentos emitidos por el Ejecutivo que regulan la implementación de este MASC en controversias tributarias.

De igual manera, se debe considerar lo que la academia ha comenzado a avanzar al respecto a través de trabajos en los que se refleja la necesidad de ampliar el análisis y tratamiento que se le da al tema de investigación. Sin embargo, debido a que ha visto mayor progreso en otras zonas de la región latinoamericana, también se han tomado como referencia los conceptos presentados por doctrinarios argentinos (Aucejo, 2016; Barreno Guevara, 2023; Encalada Carrera, s. f.; Mafla Munala, 2023; Zimmermann Labrousse, 2021). En este sentido, los conceptos más específicos como el del principio de legalidad en el Ecuador se considera utilizando doctrina ecuatoriana desarrollada en el tema para poder trabajarlo adecuadamente (Montes Islas, s. f.).

Mediación Y Medios Alternativos De Solución De Conflictos En Materia Tributaria

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano se admite la mediación como un método alternativo de solución de conflictos junto con otros MASC, como el arbitraje y procedimientos alternativos de la misma naturaleza de acuerdo con lo que manda la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 190. En este sentido, el mismo artículo limita la aplicación de la mediación como MASC a las materias susceptibles de transacción y con sujeción a la ley (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Article 190). Por otra parte, la transacción también se encuentra integrada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, siendo que el Código Civil determina que es una forma de extinción de las obligaciones civiles, junto con las previstas

en el artículo 1583. Asimismo, en el mismo cuerpo normativo se define a la transacción como un contrato en el que las partes convienen terminar un litigio pendiente o precaver uno eventual de conformidad con el artículo 2348 (Código Civil, 2005, Articles 1583 y 2348), nótese que la norma establece un acuerdo de voluntades de las partes, aspecto que a primera vista cuestiona su aplicación en el ámbito impositivo.

Ahora bien, es relevante atender que previo a la promulgación de la reforma tributaria del 29 de noviembre de 2021, ya se habían dado formas de “acuerdos entre los sujetos tributarios” – transacción- en materia tributaria. El primer caso, es la figura del concordato tributario integrado en el Código Fiscal de 1963, en el que se acordaba el valor que debía pagar el contribuyente respecto de una obligación tributaria de difícil determinación. Por otra parte, en el Código Tributario se habían ya considerado otros indicios de métodos de conexión directa entre el contribuyente y la Administración Tributaria a través de diversas figuras.

En primer lugar, las *facilidades de pago* donde un contribuyente puede solucionar sus obligaciones tributarias en plazos. En segundo término, cabe traer a la discusión el Sistema de Estimación Objetiva “SEOG” que estuvo vigente de la década de los 90 en la legislación ecuatoriana, y consentía que los gremios de profesionales llegaran a un acuerdo con la Administración Tributaria con relación al monto del tributo de sus agremiados. En tercer y último punto, se tiene a la consulta tributaria que faculta al contribuyente a solicitar a la Administración Tributaria que determine el régimen jurídico aplicable respecto a una obligación tributaria en un caso concreto, cuyo carácter de vinculante advierte un establecimiento del cómo se debe cumplir una obligación fiscal (Martínez Castillo, 2022).

Al considerar lo expuesto *ad supra*, si bien existen antecedentes aislados de acuerdos para el cumplimiento de obligaciones impositivas, la transacción en su naturaleza no podía verse integrada en materia tributaria, pues la utilización de la mediación como MASC en este ámbito era imposible, ya que la transacción implica un acuerdo, aspecto vetado por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, no obstante tal posibilidad se dio cuando fue la Ley, quien permitió con la reforma del 29 de noviembre de 2021, llegar a acuerdos sobre las exacciones que pretende su cobro el fisco.

En tanto que no se admitía a la transacción, a través de un proceso de mediación, como un método de extinguir las obligaciones con la Administración Tributaria, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano el requisito para activar los MASC fue la transigibilidad por Ley (Puertas Ruiz & Silva Barrera, 2023), criterio que con la reforma se prevé que una controversia fiscal puede ser susceptible de transacción, y por tano, por así permitirlo la Ley, puede someterse a MASC (Coronel Larrea & Nuñez Patiño, 2019, pp. 180-181).

En este sentido, en virtud de que a través de la reforma que introdujo la Ley COVID-19 al Código Tributario, respecto de las formas de extinguir las obligaciones tributarias mediante transacción, se admitió la aplicación de MASC en controversias tributarias (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 72), cabe afirmar que se integró el principio de autonomía de la voluntad en el ámbito de las controversias tributarias, al ampliar la gama de opciones por las que el contribuyente puede optar para resolver sus conflictos con la Administración Tributaria (Jarrín & Vega, 2023, pp. 97-100).

Conceptualización De La Mediación Y Del Principio De Legalidad

La mediación es un MASC autocompositivo que se caracteriza por la voluntad de los partícipes y la elaboración de un arreglo satisfactorio a través de la negociación cooperativa entre las partes con la ayuda imparcial de un tercero llamado mediador (Puertas Ruiz & Silva Barrera, 2023). La autocomposición de los MASC implica que los intervinientes libre y voluntariamente deciden acudir a mediación. De manera que mediante dicha colaboración los interesados elaboran un acuerdo que les permita resolver sus controversias y firmen un acta de mediación en la que se comprometan a cumplir con lo convenido (de Armas Hernández, 2003, p. 126).

Así las cosas, en la mediación, las partes llegan a un acuerdo con la ayuda de un tercero imparcial – mediador- que habilita que la comunicación en el proceso de mediación, con herramientas de diálogo, guíen a las partes hacia la elaboración del acuerdo, sin que el mediador intervenga con facultades de decisión, ni asesore o represente de ninguna manera a alguna de las partes (Schiffrin, s. f., p. 6). En tanto que es un MASC, uno de los principios rectores que guían su desarrollo es la autonomía de la voluntad de las partes, misma que se integra mediante las decisiones que se pueden adoptar (Herrera de las Heras, 2012).

Por otra parte, el principio de legalidad es un principio fundamental del Derecho Público. Tiene dos dimensiones, por un lado, la aplicable a todos los poderes del Estado y por lo tanto a los servidores públicos, y por otro respecto de las personas naturales y jurídicas de Derecho Privado. En el ámbito de la primera dimensión de este principio, manda que todas las actuaciones de las autoridades públicas estén debidamente fundamentadas en la ley y se dé conforme al ordenamiento jurídico (Merchán Franco & Tóala Sánchez, 2023, pp. 12-13). Es un eje del Estado de Derecho,

ya que constituye la base para la garantía y vigencia de los principios del debido proceso y seguridad jurídica (Montes Islas, s. f., p. 100). Por otro lado, respecto de las personas de derecho privado, el principio de legalidad prevé que tienen la obligación de cumplir con los deberes que las entidades del derecho público determinen (Arroyo Baltán et al., 2018).

En este sentido, el principio de legalidad se presenta con claridad en materia tributaria, ya que prevé que la Administración Tributaria actúe de conformidad con las normas del Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, y las normas que establecen el marco jurídico de actuación en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano. De igual manera, prevé el deber de los contribuyentes de cumplir con las obligaciones tributarias y deberes formales que la ley manda para satisfacer lo dispuesto ante la Administración Tributaria (Bustamante, 2012).

La relevancia del principio de legalidad en materia fiscal radica de forma primordial en la certeza que le da al administrado. Esto debido a que, al basar la tributación en la ley es posible asegurar que los tributos son señalados de conformidad con lo establecido por el ordenamiento jurídico, es decir mediante “(...) iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional (...)” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Sección V). De esta manera, se garantiza a los sujetos pasivos que solo deben cumplir con las cargas impositivas creadas y reguladas debidamente por las normas jurídicas aplicables (Saccone, 2002).

Siguiendo esta línea argumentativa, el principio de legalidad se relaciona estrechamente con el principio de reserva de ley, ya que son ejes del establecimiento de los límites y condiciones bajo los que el Estado puede ejercer su poder de imposición a través de la Administración Tributaria. En este sentido, el principio de legalidad se refiere a “(...) la obligación que tienen las

autoridades [...] de actuar única y exclusivamente en cumplimiento de las disposiciones legales en vigor. (...)" (Parra, 2020, p. 101), especialmente en el ámbito tributario, con el fin último de asegurar la previsibilidad y la equidad de su aplicación (Jarach, 1996, pp. 297-317). De esta manera se contempla que solamente a través de una ley es posible llevar a cabo procesos de creación, modificación o supresión de tributos, lo que asegura a los contribuyentes que lo exigido se funda en la normativa legal vigente (Terán Suárez, 2014).

Por su parte, el principio de reserva de ley prevé que ciertas materias deben ser reguladas exclusivamente por la ley, para garantizar la seguridad jurídica, la certeza y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes (Jarach, 1996, pp. 297-298). En este sentido, este principio implica que ciertos aspectos esenciales de la tributación, como el hecho imponible, la base imponible, y los sujetos pasivos, deben ser regulados únicamente por ley y no pueden someterse al arbitrio de la Administración Tributaria (Terán Suárez, 2014). Es de esta manera que estos dos principios presentan las bases fundamentales de la protección al contribuyente de arbitrariedades, al exigir que los tributos sean creados, modificados o suprimidos por medio de procesos legislativos claros y transparentes (Jarach, 1996, pp. 316-317; Terán Suárez, 2014). Sin embargo, no se puede llegar a confundirlos entre ellos, debido a que el principio de legalidad se refiere a la relación entre la norma general y el acto administrativo, mientras que el principio de reserva de ley se ocupa de la relación entre la ley y las normas jurídicas de menor rango normativo (Simón Acosta, 1993).

En el proceso de comprensión del principio de legalidad en materia tributaria se considera su base en el aforismo *nullum tributum sine lege*, que se refiere a la prohibición de la existencia de un tributo sin una ley formal que lo fije. Por lo que refuerza intrínsecamente la garantía de que los

tributos son establecidos por órganos administrativos. De manera que se precautelan los intereses del contribuyente al otorgar una protección a la propiedad privada y a la libertad de los ciudadanos (Jarach, 1996; Montaña Galarza, 2008, p. 74).

A su vez, el principio de reserva de ley se compagina con el de legalidad al establecer que solo la ley es capaz de afectar la esfera de la propiedad y libertad individual, lo que garantiza la soberanía fiscal de los individuos a través de la ley tributaria, que constituye la fuente directa de la relación jurídico-impositiva (Montaña Galarza, 2008, p. 75, 2011; Simón Acosta, 1993). La aplicación de ambos principios condiciona la producción normativa, y su inobservancia podría llevar a la inconstitucionalidad de disposiciones violatorias a los derechos de los contribuyentes. En el Ecuador, el ordenamiento jurídico admite un grado de flexibilidad en estos principios, al permitir que otros entes, como municipios establezcan tributos bajo condiciones y parámetros definidos por la ley (Montaña Galarza, 2011).

En este punto, se deben considerar dos aspectos respecto del principio de legalidad y de reserva de ley; primero, la sujeción a la ley en la actuación de la Administración Tributaria, segundo, la reserva de ley que la Constitución manda en materia tributaria. Respecto del primer aspecto, se refuerza la necesidad de que las actividades de la Administración Tributaria estén ceñidas a las leyes en materia tributaria que les facultan a conducirse de cierta manera. En tanto que al admitir que la Administración Tributaria opere exclusivamente como lo tiene permitido de conformidad con la ley, se protegen los derechos de los contribuyentes de la arbitrariedad del Estado (Montaña Galarza, 2008, p. 74, 2011, p. 54; Saccone, 2002). Lo que constituye una de las implicaciones más relevantes que tiene el principio de legalidad en el carácter de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias (Villegas, 1999).

Asimismo, el principio de legalidad se encuentra reconocido expresamente en la Constitución de la República del Ecuador. El artículo 301 exige que para la creación, modificación o eliminación de tributos debe existir iniciativa del Presidente de la República y la aprobación de la Asamblea Nacional (Constitución de la República del Ecuador, 2008). Lo que, a su vez, garantiza que la soberanía fiscal se exprese a través de la ley tributaria en la forma prevista por la Norma Suprema, para salvaguardar los derechos fundamentales de los contribuyentes (Montaño Galarza, 2011).

Capítulo Segundo: La Aplicación De La Mediación En Materia Tributaria

En esta sección se atienden tres ejes de análisis para visibilizar las bases de la interacción entre el principio de legalidad y la mediación en Derecho Tributario. En primer lugar, se trata de forma aislada la correlación que se da entre las variables de la investigación. En segundo momento, se considera el marco jurídico en el que se desarrolla la mediación tributaria en el Ecuador y por lo tanto las aplicaciones y limitaciones de este MASC en este ámbito. En tercer término, se analiza la forma de aplicación de la mediación en el ámbito regulatorio específico otorgado por la Administración Tributaria.

Principio De Legalidad En Derecho Público Y Mediación Tributaria

Conforme se desprende del contenido del primer capítulo, el mandato que prevé el principio de legalidad, en una de las dimensiones propuestas para los servidores públicos que interactúa con la autonomía de la voluntad de las partes que le es intrínseca a la mediación. Ahora bien, la naturaleza jurídica de los principios que se relacionan al hablar de la mediación tributaria presenta una discusión respecto de su compatibilidad, en tanto que al priorizar en el MASC el principio de autonomía de la voluntad de las partes es posible sobreponerse al principio de legalidad (Matute Cabrera, 2023, p. 40). Siguiendo esta línea argumentativa, este hecho genera una problemática que podría devenir en la inaplicabilidad de la mediación en materia tributaria, debido a que directamente contravendría un principio fundamental de Derecho Público. Al respecto, Etman (2003) manifestó que la buena fe es fundamental al contraponer estos dos principios en la aplicación de la mediación tributaria, para que sea posible prevenir vulneraciones a principios de Derecho Público y Derecho Privado.

Marco Jurídico De Acción De La Mediación Tributaria En El Ecuador

Es fundamental examinar las normas que sustentan la aplicación de la mediación –a través de la figura de “transacción”- en controversias tributarias. En este sentido, los principales cuerpos normativos que se observan son el Código Tributario con la aplicación de las reformas incluidas en su articulado a través de la Ley COVID-19 que también constituye un eje fundamental para el marco jurídico a analizar. Asimismo, se consideran la Ley de Arbitraje y Mediación, junto con el Reglamento a la Ley COVID-19.

Respecto del Código Orgánico Tributario, que debe ser contemplado de forma conjunta con la Ley COVID-19 debido a que este último cuerpo normativo reformó al primero. Se presenta la regulación fundamental para la aplicación de la transacción en controversias tributarias. Esto en virtud de que a través del Título III del cuerpo normativo reformativo se incluyó en el artículo 37 del Código Tributario la transacción como forma de extinguir las obligaciones tributarias. De igual manera, en la reforma se agregó la “Sección 6a De la transacción” al Código mencionado *ad supra*, en la que se establece un entorno general para la aplicación de la transacción tributaria (Código Tributario, 2005, Article 37; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Title III; Jarrín & Vega, 2023).

Por otra parte, la Ley de Arbitraje y Mediación otorga un sustento complementario para la implementación de la mediación en materia tributaria. En virtud de que en el artículo 43 la norma mencionada *ad supra* permite que únicamente la materia transigible pueda ser objeto de un proceso de mediación. Del análisis de las normas presentadas en líneas anteriores, en aplicación sistemática e integral del Código Tributario y la Ley de Arbitraje y Mediación se habilita al contribuyente y a

la Administración Tributaria a utilizar la mediación como un medio de resolución de controversias tributarias (Barreno Guevara, 2023; Ley de Arbitraje y Mediación, 2006; Puertas Ruiz & Silva Barrera, 2023, Article 43).

Así las cosas, el Reglamento a la Ley COVID-19, en los artículos 22 a 26 norma el funcionamiento y los efectos de la mediación tributaria. Es así como determina la forma de aplicación de la mediación en casos de recursos de revisión pendientes, prevé la obligatoriedad de la elaboración de un informe costo-beneficio previo a la utilización de un proceso de mediación, regula la forma de presentación de la solicitud de mediación, prevé el proceso de aceptación o rechazo de un proceso de mediación, y regla la suspensión de plazos para recursos por vía administrativa y/o judicial como efecto del inicio de un proceso de mediación (Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (Decreto No. 304), 2021, Articles 22-26). Es decir, otorga un marco de funcionamiento práctico para la aplicación efectiva de este MASC para la solución de conflictos tributarios.

Aplicación De La Mediación Tributaria

Al amparo del marco jurídico presentado *ad supra*, es preciso observar la normativa específica dictada por la Administración Tributaria junto con el Código Tributario y la Ley COVID-19 para efectos de la aplicación de la mediación tributaria en controversias de esta materia. En este sentido, el Servicio de Rentas Internas (SRI en adelante y para efectos del presente trabajo), mediante resolución número NAC-DGERCGC22-00000036 aprobó el Instructivo para la Aplicación de la Transacción en Materia Tributaria (Versión 1.0) que es de aplicación general para: “(...) todos los sujetos pasivos, mediadores y centros de mediación calificados [...] en todos

los procesos de mediación en los que participe esta Administración Tributaria.” (Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000036, 2022, Article 2).

En su parte más relevante, la Administración Tributaria presenta un límite fundamental de la transacción tributaria al especificar que únicamente se está admitiendo la mediación como MASC para resolver controversias tributarias. De manera que se excluyen otros métodos como el arbitraje. Asimismo, se define la transacción en materia tributaria en los siguientes términos: “(...) es un procedimiento que tiene por objetivo resolver controversias en materia tributaria cuyo resultado plasmado en un acuerdo pone fin a los procedimientos administrativos y judiciales.” (Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000036, 2022, p. 4).

Con base en los fundamentos expuestos anteriormente, se procede a realizar el análisis de la aplicación de la transacción en materia tributaria, a partir de lo que determina la normativa general pertinente.

En primer lugar, la Ley COVID-19 ha establecido con claridad qué es materia de acuerdo transaccional en el artículo 56.2. De igual manera, determina todos los objetos de controversia que, si bien son de materia tributaria, están excluidos del ámbito de la transacción tributaria. En este sentido, las materias objeto de acuerdo transaccional son:

1. La determinación de la obligación tributaria respecto de aspectos fácticos de valoración incierta y de intereses, multas y recargos.
2. La recaudación de la obligación tributaria respecto de plazos y facilidades de pago.

3. La ejecución de la obligación tributaria en cuanto al levantamiento de medidas cautelares en procesos coactivos. (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.2; Martínez Castillo, 2022, p. 8)

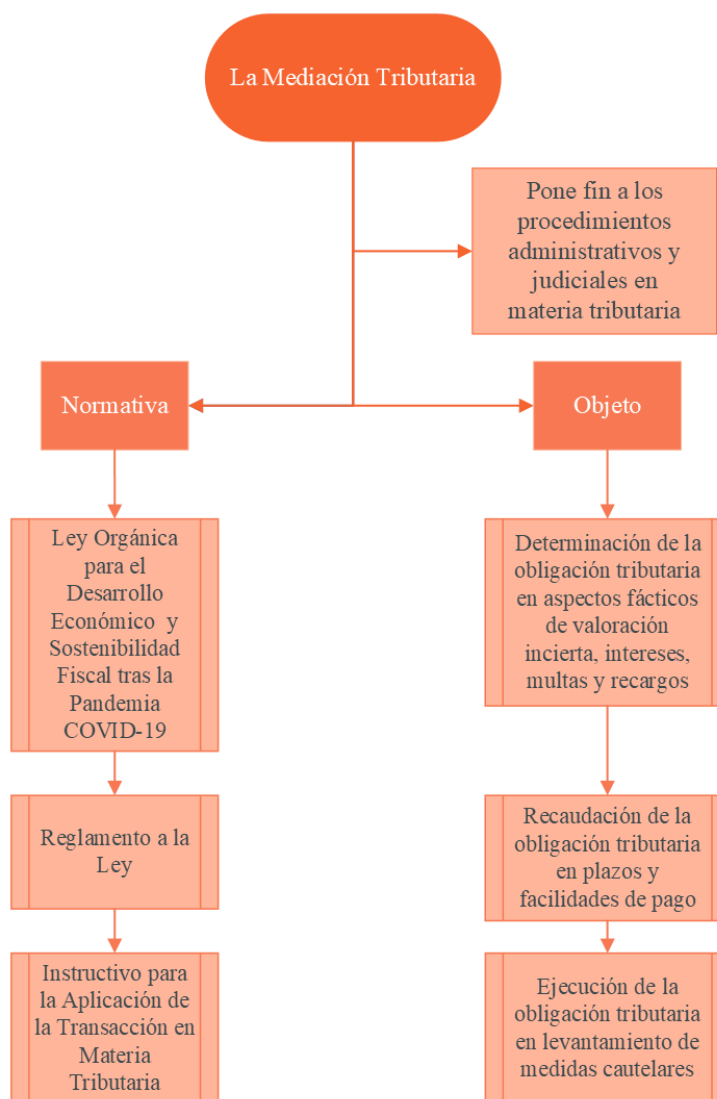


Figura 1 Diagrama de la mediación tributaria, breve concepto, normativa aplicable y objeto. Nota: Elaboración Propia

Como se desprende de la normativa analizada anteriormente, la transacción si bien ha sido denominada una nueva forma de extinguir las obligaciones tributarias, al utilizarse en la etapa de determinación no constituye una forma de extinción, debido a que la obligación todavía no es exigible (Martínez Castillo, 2022, p. 20).

Por otra parte, la transacción en materia tributaria no procede sobre los siguientes casos:

1. El alcance general de conceptos jurídicos indeterminados en disputa.
2. Anulación total o parcial de actos normativos de la Administración Tributaria.
3. Obligaciones tributarias provenientes de declaraciones presentadas antes de la orden de determinación.
4. Es nula la transacción sobre cuestiones distintas a las previstas en la Ley (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.2, 56.3, 56.5).

En concordancia con lo antes mencionado y la Sección 6ta del Código Tributario, se determina que todo acuerdo que rebase el ámbito y/o conceptos objeto de transacción tributaria adolecerá de nulidad absoluta y no convalidable (Código Tributario, 2005; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021; Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000036, 2022, p. 7).

Asimismo, en la Ley se han determinado los momentos en los que se puede utilizarse la transacción. Se contempla la existencia de una transacción extraprocesal e intraprocesal. La aplicación de la primera se puede dar en cuatro momentos. Primero, en la etapa de determinación de la obligación tributaria antes de que la Administración Tributaria emita el acto administrativo con la obligación de dar. Segundo, durante el trámite de reclamos a la Administración Tributaria, en la etapa de sustanciación previo a que exista una resolución. Tercero, ante la no impugnación de un acto administrativo de la Administración Tributaria, es decir respecto de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Cuarto, durante la etapa de ejecución en la que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades en un proceso coactivo, antes del pago (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.7; Martínez Castillo, 2022, p. 10).

Por otra parte, la transacción intraprocesal puede utilizarse en tres momentos. Primero en el trámite de impugnación por vía judicial ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario, previa emisión de la sentencia, pues contaría con ejecutoría. En este punto se presenta una salvedad, en casos de casación ante la Corte Nacional de Justicia ya no cabe transacción. Segundo, durante la etapa de ejecución de la obligación tributaria ante la presentación de excepciones o nulidad de la coactiva antes de realizado el pago de la obligación ejecutada, porque en ese caso se extinguiría por pago efectivo. Tercero, ante otras excepciones que puedan presentarse ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.7; Martínez Castillo, 2022, p. 10).

En cuanto a los efectos que devienen de la aplicación de la transacción, de acuerdo con el momento en el que se emplea varían. En virtud de que aquello sobre lo que se puede transar en las

diferentes etapas cambia de conformidad con lo que determina la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. Sin perjuicio de lo cual, en aspectos generales los resultados siguen los lineamientos que se especifican a continuación.

El resultado de la transacción es un acta transaccional suscrita por la máxima autoridad de la Administración Tributaria, que por la naturaleza que le reconoce la Ley no ni afecta ni aplica para terceros, ni vincula a la Administración Tributaria al criterio presentado en esa transacción (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.4; Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000036, 2022, p. 16; Martínez Castillo, 2022, p. 11). Asimismo, para acudir a un proceso de transacción en materia tributaria es preciso tener un análisis costo-beneficio y un informe de la Procuraduría General del Estado respecto del proceso, también la Ley otorga un plazo de 30 días para la realización de un análisis interno (Código Tributario, 2005, Article 56.8; Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (Decreto No. 304), 2021; Martínez Castillo, 2022, p. 11).

En virtud de que el objeto de la transacción tributaria cambia de acuerdo con el momento o la etapa en la que se emplee, es preciso determinar con base en la materia susceptible de transacción considerada *ad supra* lo que puede transarse en cada etapa específica, así como los efectos que tiene. Para efectos de claridad en la estructura del presente análisis, se dividirá en tres fases el proceso de la obligación tributaria, etapa de determinación, etapa de impugnación y etapa de ejecución (Martínez Castillo, 2022, p. 16; Ramírez, 2009).

En la etapa de determinación la transacción, en la fase de la Orden de Determinación que resulta en un Acta de Determinación, o en la Comunicación de diferencias que resulta en la Liquidación de diferencias la transacción se puede dar respecto de los hechos, intereses, recargos y multas; en virtud de que en esta etapa la obligación tributaria todavía no es exigible y tampoco ha existido un acto administrativo que finalice con la etapa de determinación (Código Tributario, 2005, Article 56.7 y 56.8; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.7 y 56.8; Martínez Castillo, 2022, p. 16). Esta transacción suspende los plazos que hayan estado corriendo para la emisión del acto administrativo de determinación (Martínez Castillo, 2022, pp. 16-18; Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (Decreto No. 304), 2021).

En la etapa de impugnación se consideran tres circunstancias, que el contribuyente no impugne el acto administrativo de determinación, que lo impugne por vía administrativa, o que lo haga por vía judicial. En el primer supuesto, ante una falta de impugnación la obligación se considera un acto administrativo firme, por lo que solo se podrán tratar las facilidades de pago a las que puede acceder el contribuyente para cancelarla, sin que se admita discusión sobre los hechos que generan el tributo, intereses, multas o recargos que se graven sobre éste. Ante un acto administrativo firme podrá interponerse un recurso de revisión, en el que la transacción se sujeta a las mismas limitaciones que la no impugnación del acto administrativo de determinación (Código Tributario, 2005, Article 56.7 y 56.8; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.7 y 56.8; Martínez Castillo, 2022, pp. 16-18).

Respecto de la transacción aplicada en el reclamo realizado por vía administrativa, desde el inicio del trámite hasta la emisión de la resolución, se puede mediar sobre los hechos, intereses, recargos y multas de la obligación tributaria porque todavía se discute el reclamo administrativo. Asimismo, suspende los plazos que corrían para el reclamo en vía administrativa del acto administrativo de determinación de acuerdo con el artículo 26 del Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19. En este sentido, las transacción también se admite respecto de la resolución ejecutoriada que resulta del reclamo en vía administrativa, solo se admite que trate las facilidades de pago otorgadas al contribuyente (Código Tributario, 2005, Article 56.7; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.7; Martínez Castillo, 2022, pp. 16-18).

Por otra parte, ante la impugnación por vía judicial durante el trámite de la impugnación hasta el dictamen de la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Tributario, se admite transacción sobre los hechos, intereses, recargos y multas de la obligación tributaria. Cuyo efecto es la suspensión de los plazos de impugnación de acto administrativo de determinación de acuerdo con el artículo 26 del Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (Código Tributario, 2005, Article 56.13; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.13; Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (Decreto No. 304), 2021, Article 26; Martínez Castillo, 2022, pp. 16-18).

En la etapa de ejecución del acto administrativo de determinación, hasta antes de que se realice el pago o finalice el procedimiento coactivo, es decir ante las excepciones o la nulidad de

la coactiva se puede aplicar la transacción respecto de las facilidades de pago que se le otorgan al contribuyente. Es así como, ante la emisión del mandamiento de ejecución y el dictamen de medidas cautelares todavía se admite la transacción, pero únicamente para tratar el levantamiento de las medidas cautelares (Código Tributario, 2005, Article 56.7 y 56.13; Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.7 y 56.13; Martínez Castillo, 2022, pp. 16-18).

En los casos de resoluciones ejecutoriadas y actos firmes, la transacción se limita a las facilidades de pago que la Administración Tributaria otorga al contribuyente. Por lo que ya no es posible discutir el contenido de la obligación tributaria y sus gravámenes al haberse asentado definitivamente la determinación (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021, Article 56.2; Martínez Castillo, 2022, p. 16).

De acuerdo con los elementos normativos mencionados anteriormente, se refleja con claridad que existe un marco jurídico sólido para el desarrollo de la mediación en materia tributaria en el Ecuador. Su aplicación ha sido normada por parte de la Administración Tributaria para precautelar su uso adecuado y eficaz utilización para solventar controversias tributarias.

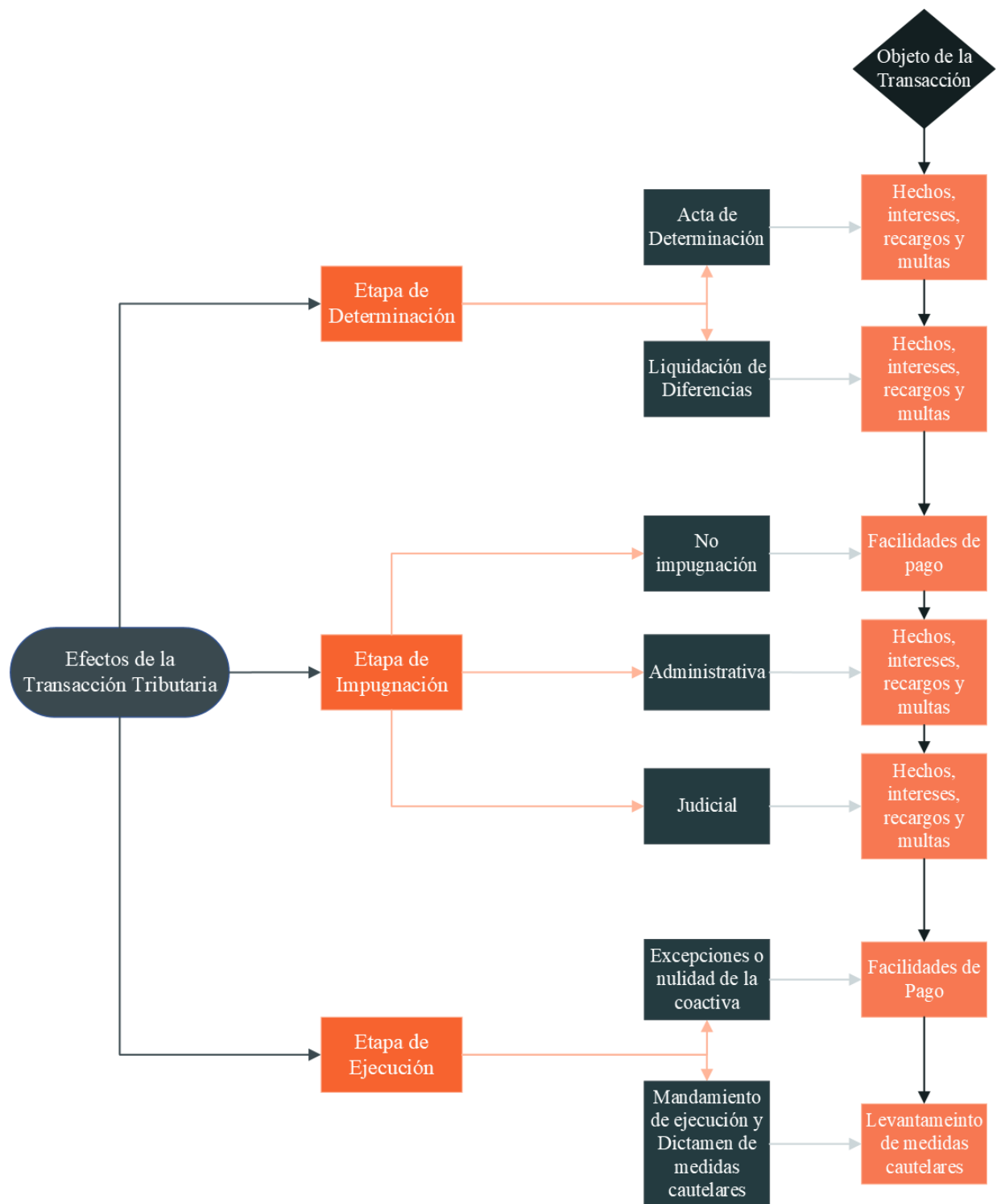


Figura 2 Diagrama de los efectos de la transacción tributaria de acuerdo a las etapas especificadas en el presente trabajo.

Nota: Elaboración Propia

Capítulo Tercero: La Interacción Entre El Principio De Legalidad Y La Mediación En Derecho Tributario

En esta última sección del presente trabajo de investigación, se presentará el desarrollo doctrinario que se desprende del análisis realizado en las dos secciones anteriores. Es decir, se determinará la relación que mantiene el principio de legalidad en Derecho Público y la mediación en el Derecho Tributario ecuatoriano.

Relación Tensionada

Respecto a la relación que mantiene el principio de legalidad en Derecho Tributario con la mediación en este mismo ámbito, se han presentado dos posiciones doctrinarias contrapuestas. La primera postura prevé que la transacción tributaria vulneraría en su aplicación al principio de legalidad, debido a que el principio de autonomía de voluntad de las partes tiene que prevalecer como parte de la naturaleza jurídica de la mediación. Lo que a su vez acarrearía la inaplicabilidad de este MASC en materia tributaria (Matute Cabrera, 2023, p. 42).

En contraste, la segunda postura presenta la viabilidad de la utilización de la mediación en materia tributaria, en tanto que, la buena fe de las partes y la naturaleza misma del Derecho Tributario regularía su funcionamiento para que en su aplicación se respeten los principios y normas específicas de esta rama del Derecho Público (Etman, 2003). Por lo que la implementación de la mediación como mecanismo para solucionar controversias en materia fiscal también permitiría observar el cumplimiento de los principios tributarios de eficiencia, confianza legítima,

y simplicidad administrativa en el cumplimiento de las obligaciones de la Administración Tributaria; sin afectar las limitaciones impuestas por el principio de legalidad.

La mediación permite que la Administración Tributaria estimule la inversión, reinversión, ahorro y empleo de las recaudaciones en proyectos productivos y de desarrollo nacional. Lo que a su vez responde a las exigencias de estabilidad y progreso social que debe impulsar el Estado a través de las acciones del fisco para procurar una mejor distribución de la renta nacional. La implementación de medidas alternativas para facilitar la recaudación para el contribuyente es responsabilidad de la Administración Tributaria, debido a que “(...) Si se quiere estimular que los sujetos pasivos contribuyan se les debe ofrecer todas las medidas que sean simples y acordes a los avances tecnológicos de estos tiempos (...)” (Saltos Orrala, 2017, pp. 63-64).

Siguiendo esta línea argumentativa, para que el SRI cumpla con su responsabilidad recaudatoria es preciso que se reduzcan las trabas formales que impiden el desarrollo eficiente de las actividades económicas de los contribuyentes. De manera que es necesario integrar nuevos medios que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo que utilizar métodos alternativos a la judicialización de controversias es una respuesta eficiente para evitar los obstáculos, otrora insalvables, para alcanzar los objetivos de la Administración Tributaria en términos de recaudación (Saltos Orrala, 2017, p. 64).

Las garantías consagradas a través de los principios de eficiencia, confianza legítima, y simplicidad administrativa, otorgan a los administrados parámetros de comprensión que rigen la norma. De esta manera, se vela por los derechos, valores y directrices fundamentales que limitan la potestad impositiva del Estado (Paredes Paredes & Avila Ordoñez, 2022, p. 14). Asimismo, la

naturaleza axiológica-jurídica de los principios permite direccionar la normativa hacia la consagración y efectivización de la regulación normativa de acuerdo con los valores fundamentales del Derecho Tributario (Figueroa, 2002, p. 128; Terán Suárez, 2014, p. 78).

Con base en los argumentos *ad supra*, se debe considerar bajo un sistema de interpretación jurídico sistemático e integral el principio de legalidad. Debido a que su rol como garantía esencial del Derecho Tributario requiere que todo tributo debe ser sancionado por una ley, de manera que se origine por los medios constitucionales previstos para su creación, modificación o eliminación (Bilotta, 2022). De manera que se puede verificar la compatibilidad entre la mediación tributaria y el principio de legalidad, en tanto que el cumplimiento integral de los valores que promueven los principios de Derecho Tributario se optimiza a través de la integración de la transacción, lo que implica el perfeccionamiento del principio de legalidad respecto de las obligaciones de la Administración Tributaria.

En este sentido, entre el principio de legalidad y la mediación en materia tributaria existe una relación tensionada. Es imposible ignorar que el mandato estricto que implica el principio de legalidad para los servidores públicos en especial para la Administración Tributaria, al enfrentarse al principio de autonomía de la voluntad de las partes en la mediación se ve obligado a ceder para que puedan interactuar al mismo tiempo en derecho tributario. Sin embargo, esta correlación no le resta aplicabilidad a la mediación en el ámbito tributario ecuatoriano. En virtud de que se ha notado que la naturaleza de la interacción es tolerable y no genera vulneración alguna del principio de legalidad, al llevarse a cabo de conformidad con el marco jurídico general otorgado por los cuerpos normativos analizados en el segundo capítulo del presente trabajo. Lo que a su vez permite verificar el cumplimiento del principio de reserva de ley, en tanto que la utilización de la mediación

en controversias tributarias se da al amparo de una ley debidamente promulgada conforme lo que la Constitución de la República del Ecuador manda.

Asimismo, la mediación es un mecanismo ideal para proporcionar equilibrio entre los derechos y facultades de la Administración Tributaria, y los derechos y obligaciones que tienen los contribuyentes. Debido a que propicia una interacción directa entre el fisco y el contribuyente para resolver una controversia, sin que sea posible afectar los derechos de los contribuyentes, terceros o del Estado (Saccone, 2002). De esta manera, la implementación de este MASC destaca por el potencial que tiene para reducir la carga de casos y la duración de los procesos que debe atender tanto la Administración Tributaria como el Tribunal de lo Contencioso Tributario (Troya Jaramillo, 2004, pp. 16-27).

En este sentido, la rigidez que mantiene el principio de legalidad respecto de la mediación ha generado un amplio desarrollo normativo que evita abusos y usos inadecuados de este MASC sin desnaturalizarlo o restarle efectividad práctica. Más bien da paso a una consideración más amplia de las posibilidades que representa la transacción tributaria, al reconocer inclusive que la misma puede ser empleada antes de la exigibilidad de la obligación tributaria y posteriormente en la etapa de recaudación y ejecución.

Conclusiones Y Recomendaciones Generales

En conclusión, la admisión de la mediación –a través de la “transacción”- en materia tributaria abrió nuevos horizontes para la evolución de los principios de Derecho Tributario de simplificación, celeridad y eficacia de la Administración Tributaria. En virtud de que permite que las controversias tributarias se resuelvan exponencialmente más rápido que mediante un proceso administrativo o judicial. Asimismo, presenta un abanico más amplio de opciones para hacer más efectiva la actuación de la Administración Tributaria ecuatoriana, dándole mayor liquidez al Estado en menor tiempo y previniendo situaciones adversariales entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Asimismo, la mediación tributaria ha traído consigo un desarrollo normativo innovador para el sistema de Derecho Tributario ecuatoriano que ha propiciado el funcionamiento de la transacción tributaria de forma más eficiente para la Administración Tributaria y el contribuyente. De esta manera, ha evitado alterar el MASC para utilizar sus características en favor de la Administración Tributaria y del contribuyente. De igual manera ha considerado a la transacción en todo el espectro de su naturaleza jurídica en tanto que, como se desprende del análisis realizado anteriormente, la Ley le otorga dos ámbitos de aplicación en materia tributaria que responden de forma amplia a las características intrínsecas del contrato de transacción. En virtud de que el objetivo primordial de este contrato es poner fin a una controversia actual, o bien precaver una controversia futura.

En este sentido, hasta la fecha de entrega y presentación de este trabajo, no se había interpuesto ninguna acción de ejecución de actas de mediación tributarias. Lo que representó la

mayor limitación del trabajo, al mismo tiempo que ha sido también su mejor fundamento, ya que refleja que las mediaciones tributarias que han concluido exitosamente con un acta de acuerdo han sido cumplidas. A su vez, refuerza el criterio de aplicabilidad real de la mediación en materia tributaria en el Ecuador.

A manera de recomendaciones, se sugiere ampliar el objeto de la presente investigación con futuros desarrollos normativos y reformas que afecten la utilización de la mediación en materia tributaria. De igual manera, promover el uso de la mediación en materia tributaria para los casos susceptibles de transacción, con el objetivo principal de ayudar a reducir la sobrecarga de casos judiciales y administrativos que previenen la actuación eficiente y celeridad de la Administración Tributaria.

Referencias

- Arroyo Baltán, L. T., Albert Márquez, J. J., Joza Mejía, L. C., Muentes Holguín, B. N., Delgado Alcívar, C. M., & Aldaz Quiroz, Á. R. (2018). Una mirada al principio de legalidad: A partir de la constitucionalización del derecho penal ecuatoriano. *Dominio de las Ciencias*, 4(3), 466-491.
- Aucejo, E. A. (2016, diciembre). *Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España*. 37. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0122-98932016000200001
- Barreno Guevara, C. M. (2023). *Mediación tributaria en Ecuador*. <https://repositorio.umet.edu.ec/handle/67000/200>
- Bilotta, M. V. (2022). *El principio de legalidad*. <http://redi.ufasta.edu.ar:8082/jspui/handle/123456789/515>
- Bustamante, C. E. (2012). *El principio de legalidad en materia tributaria: Análisis del derecho tributario ecuatoriano*. <https://dspace.palermo.edu:8443/xmlui/handle/10226/819>
- Código Civil (2005).
- Código Tributario, Pub. L. No. Registro Oficial S. 38 (2005).
- Constitución de la República del Ecuador (2008). <https://vlex.ec/vid/constitucion-republica-ecuador-631446215>
- Coronel Larrea, L., & Nuñez Patiño, I. (2019). La transigibilidad: Un criterio incorrecto de arbitrabilidad. *Revista Ecuatoriana de Arbitraje*, 10, 155-186. <https://doi.org/10.36649>
- de Armas Hernández, M. (2003). La mediación en la resolución de conflictos. *Educar*, 32, 125-136.

- Encalada Carrera, G. M. (s. f.). *Métodos alternativos de solución de conflictos en el Ecuador: Sus alcances y limitaciones*. Recuperado 1 de julio de 2023, de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/36791/1/Trabajo%20de%20Titulaci%C3%B3n.pdf>
- Etman, G. E. L. (2003). La transacción en materia tributaria. *Escritos Contables*, 44, 121-156.
- Figueroa, A. L. (2002). *Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*.
- Herrera de las Heras, R. (2012). La autonomía de la voluntad en el arbitraje y en la mediación: Jurisprudencia constitucional española y experiencias en el ámbito del consumo. *Revista de derecho (Valdivia)*, 25(1), 175-193. <https://doi.org/10.4067/S0718-09502012000100008>
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y Derecho Tributario* (Tercera Edición). Abeledo Perrot.
- Jarrín, F. R., & Vega, D. A. G. de la. (2023). El arribo de la mediación en el ámbito tributario ecuatoriano. *MSC Métodos de Solución de Conflictos*, 3(5), Article 5. <https://doi.org/10.29105/msc3.5-57>
- Ley de Arbitraje y Mediación, Pub. L. No. Registro Oficial 417 (2006). <https://www.funcionjudicial.gob.ec/pdf/Ley%20de%20Arbitraje%20y%20Mediaci%C3%B3n.pdf>
- Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, Pub. L. No. Registro Oficial 3er. S. 587 (2021).
- Mafla Munala, V. A. (2023). *La aplicación de la transacción tributaria por parte del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Mira a partir de la entrada en vigencia*

- de la ley orgánica de desarrollo económico y sostenibilidad fiscal* [masterThesis].
<http://repositorio.utn.edu.ec/handle/123456789/13994>
- Martínez Castillo, J. F. (2022, mayo 17). *Asuntos Transigibles en Materia Tributaria*.
<https://www.facebook.com/EscuelaJudicialEC/videos/733884861297971>
- Matute Cabrera, Á. M. (2023). *La compatibilidad entre la transacción y la naturaleza ex lege de la obligación tributaria*.
- Merchán Franco, T. D., & Tóala Sánchez, S. A. (2023). *El garantismo constitucional frente al principio de legalidad en el Estado ecuatoriano*.
<http://repositorio.sangregorio.edu.ec:8080/handle/123456789/3185>
- Montaño Galarza, C. (2008). Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador. *Fiscalidad*, 2, 69-82.
- Montaño Galarza, C. (2011). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008. *Foro: Revista de Derecho*, 15, 43-69.
- Montes Islas, R. (s. f.). *Sobre el principio de legalidad*.
- Paredes Paredes, E., & Avila Ordoñez, E. G. (2022). Evolución de los principios del Derecho Tributario en las Constituciones del Ecuador. *Dilemas contemporáneos: Educación, Política y Valores*. <https://doi.org/10.46377/dilemas.v10i1.3336>
- Parra, M. Á. D. (2020). Principio de legalidad. *El Cotidiano*, 35(219), 101-105.
- Puertas Ruiz, R. L., & Silva Barrera, E. P. (2023). Materias transigibles en mediación en el Ecuador. *Revista Metropolitana de Ciencias Aplicadas*, 6(3), Article 3.
- Ramírez, L. (2009). *La obligación tributaria*. OBTENIDO DE [HTTP://LILIAERAMIREZ.BLOGSPOT.COM/2009/08/LAOBLIGACION](http://LILIAERAMIREZ.BLOGSPOT.COM/2009/08/LAOBLIGACION)

- Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 (Decreto No. 304), Pub. L. No. Registro Oficial 2do. S. 608 (2021).
- Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000036, Pub. L. No. Registro Oficial 2do. S. 114 (2022).
- Saccone, M. A. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. La Ley.
- Saltos Orrala, M. Á. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la constitución de Ecuador. *Revista Empresarial*, 11(42), 61-67.
- Schiffrin, A. (s. f.). *LA MEDIACIÓN: ASPECTOS GENERALES*.
- Simón Acosta, E. (1993). El principio de legalidad o reserva de ley tributaria. En *Principios tributarios constitucionales: Trabajos presentados en el curso intensivo... Celebrado en la Universidad de Salamanca, España, en el mes de septiembre de 1989* (pp. 148-169). Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca.
- Terán Suárez, J. L. (2014). *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación* (Agosto 2014). Editorial Jurídica.
- Troya Jaramillo, J. V. (2004). Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional. *Foro: Revista de Derecho*, 3, 5-43.
- Villegas, H. B. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Séptima Edición). Depalma.
- Zimmermann Labrousse, J. C. (2021, noviembre). *El caso argentino: El Acuerdo Conclusivo Voluntario y herramientas similares de otros países*. <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2021/11/LOS-MEDIOS-ALTERNATIVOS-DE-SOLUCION-DE-CONFLICTOS-EN-MATERIA-TRIBUTARIA-EL-CASO-ARGENTINO-10-11.pdf>