

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

**La mediación en materia tributaria frente a los principios de eficiencia
y suficiencia recaudatoria**

Especial referencia al régimen impositivo nacional

Amanda Fabiola Palacios Palacios

Tutora: Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, 2025



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Amanda Fabiola Palacios Palacios, autora de la tesis intitulada “La mediación en materia tributaria frente a los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria. Especial referencia al régimen impositivo nacional.”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

13 de marzo de 2025

Firma: _____

Resumen

El objetivo de esta investigación es determinar las dificultades que plantea la mediación en materia tributaria en relación con los principios que rigen el sistema tributario en nuestro país. A tal efecto, se parte desde la conceptualización del conflicto, sus enfoques y el posterior surgimiento de los métodos alternativos de solución de controversias. El método usado es el axiológico a través de la optimización. Como técnica se utilizaron fichas para recolectar la información documental.

También se conceptualizó a los medios alternativos de solución de controversias para en lo posterior detallar su clasificación hasta llegar a la mediación, tema central de este esfuerzo académico. Esta figura es analizada desde su base doctrinaria y normativa lo que nos permite comprender su naturaleza jurídica y su alcance. Por último, cabe destacar las ventajas y desventajas de esta, su compatibilidad con los principios que rigen el sistema tributario en nuestro país y cómo ha sido incorporada en diversas legislaciones. Todo ello con la finalidad de determinar si su aplicación resulta favorable y si se respetan los principios contenidos en nuestra norma suprema.

Para concluir, debemos indicar que del estudio efectuado se puede desprender que la aplicación de la mediación en materia tributaria en nuestro país genera un choque entre principios del régimen tributario y los que rigen la mediación. Por lo tanto, se establece como recomendación; que el SRI modifique su reglamento, esto con la intención de constituir un órgano especializado que elabore el convenio y con ello salvaguardar los intereses estatales. De igual manera se debe garantizar que estos acuerdos sean de carácter público ya que se trata de una materia que por su naturaleza involucra haberes públicos.

Palabras clave: transacción, acuerdo, partes, tributaria, determinación, intereses.

Dedico este esfuerzo académico a Dios por darme la sabiduría necesaria en cada paso de mi vida. A mi abuela Rosa Gerardina por su compañía desde el lugar donde se encuentre. Este trabajo está dedicado a ella y a su legado de amor y determinación.

Agradecimiento.

Mi agradecimiento eterno a Dios y a mis padres Diana del Pilar y Galo Leonado por su apoyo y amor incondicional. A mi hermana Gabriela Sofía por su compañía. A mis sobrinos David German y Thiago Gael por iluminar mi vida.

De manera especial agradezco a mi tutora por darme la oportunidad de realizar este trabajo junto a ella y por la confianza y dedicación brindada durante mi camino académico.

Tabla de contenidos

Introducción	13
Capítulo primero Conflicto y los métodos alternativos de solución de controversias.....	18
1. Definición de conflicto	18
2. Enfoques del conflicto	18
3. Métodos alternativos de solución de conflictos	20
4. Clasificación de los métodos alternativos de solución de controversias.....	21
Capítulo segundo La mediación.....	41
1. Conceptualización de la mediación	41
2. Antecedentes históricos de la mediación	42
3. Características de la mediación.....	43
4. Principios que rigen la mediación.....	44
5. Desarrollo normativo de la mediación en Ecuador.....	46
Capítulo tercero Poder tributario	57
1. Conceptualización	57
2. Definición de principios.....	57
3. Principios que rigen el sistema tributario.....	59
4. La mediación en correlación con la eficiencia.....	78
5. La mediación en correlación con la transparencia	79
6. La mediación en correlación con el principio de suficiencia recaudatoria	80
7. Ventajas y desventajas de la mediación.....	82
8. Análisis comparado de la mediación en materia tributaria: Argentina.....	84
Conclusiones y recomendaciones	90
Bibliografía	96
Anexos	101
Anexo 1.- Solicitudes de mediación entre los años 2021 y 2022	101

Introducción

En la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, se establece la transacción en materia tributaria, pudiendo ser intraprocesal y extraprocesal. La primera de ellas se tramita dentro del proceso judicial y la segunda se lleva a cabo con la intervención de un mediador calificado, donde tras cumplir una serie de condiciones se celebra un acuerdo.

Si bien es la primera vez que esta figura jurídica se extiende al ámbito tributario, su proceso de implementación responde a la necesidad de brindarle mayor celeridad a la tramitación y solución de controversias que puedan derivarse del ejercicio de la facultad determinadora o recaudadora de la administración tributaria.

Dentro del referido cuerpo normativo se señala que “La transacción podrá versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación”,¹ lo que quizás produzca una vulneración de principios que se encuentran consagrados constitucionalmente. Pues la norma permite que la administración y el contribuyente puedan concertar sobre aspectos relativos al acto de determinación, lo que puede implicar una clara afectación al interés general y al fin último de los tributos.

En el marco de esta situación resulta imprescindible estudiar esta figura que ha sido instaurada en materia tributaria, y con ello determinar tanto los beneficios como las desventajas. Si bien el tiempo de su implementación es relativamente corto y por ello su impacto a gran escala aún no es visible, el fin con el que fue instaurado en la norma puede proporcionar una serie de ventajas tanto para el contribuyente como para la administración, sin dejar de lado la problemática que también trae consigo.

Ahora bien, esta investigación responde a la necesidad de analizar las reformas tributarias establecidas en la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, que en la Sección 6ª inserta la transacción intraprocesal y extraprocesal como un medio para la solución de controversias en materia tributaria. Esta figura genera incertidumbre, pues de acuerdo con las normas generales, los acuerdos transaccionales pueden versar sobre la determinación y recaudación tributaria, hechos que dejan un margen amplio para posibles atropellos.

¹ Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

El sistema fiscal tiene el deber de asegurar que los ingresos provenientes de los diferentes tributos coadyuven al sostenimiento del gasto público y la satisfacción del interés general. Por ende, resulta de suma importancia analizar esta figura jurídica, los parámetros para su aplicación y su alcance a la luz del ordenamiento jurídico vigente.

En este sentido se ha definido la mediación de la siguiente manera “La mediación puede definirse como aquel proceso de resolución de conflictos en el cual existen las partes y un tercero, llamado mediador, que se va a caracterizar por tener una posición neutral, y que tiene una función asistencial para con las partes, favoreciendo que las mismas lleguen a un acuerdo satisfactorio”.²

La mediación es entendida entonces como un medio alternativo para la resolución de conflictos, que tiene como base la voluntariedad de las partes y en el cual interviene un tercero imparcial que en todo momento buscará el acercamiento oportuno, en pro de alcanzar un acuerdo que resulte satisfactorio para las partes. Es en este marco que la mediación funge como un medio que ayuda a descongestionar la carga procesal y que ofrece soluciones ágiles en un tiempo menor. Así mismo, este método tiene como característica principal que es de carácter no adversarial y en el cual se busca que los intereses de las partes sean satisfechos.

El fin de la mediación es claro, pues no prima una posición sobre la otra, el acuerdo llega a buen término, toda vez que las partes sienten que sus requerimientos han sido atendidos y protegidos. La mediación en materia tributaria se ha tornado un tema de importancia, pues aquí intervienen intereses estatales y particulares, por lo que su tramitación debe ser apegada de manera estricta al ordenamiento jurídico vigente para asegurar el pleno respeto a los derechos y garantías contenidos en la Constitución.

Como ya se hizo notar, este trabajo tiene gran relevancia dentro del campo del derecho, pues nos permite conocer a detalle esta figura jurídica que ha sido ampliamente usada en otras legislaciones. Para ello, se estudia esta institución desde el ámbito doctrinario y legal, donde se pueden dilucidar tanto sus beneficios como aquellos aspectos que resultan lesivos de principios reconocidos dentro de la norma suprema.

Habría que decir también que este análisis parte desde la conceptualización del conflicto, entendido como aquel fenómeno social que ha derivado en el nacimiento de diversos medios para su solución. Como bien lo indica Entelman, el conflicto trasladado a una óptica jurídica da lugar al surgimiento del ordenamiento jurídico, como un “método

² Alejandro Villanueva Turnes, “La constitucionalización de la mediación: El caso de Ecuador”, *Derecho y Ciencias Sociales*, n.º 20 (2019): 90, doi:10.24215/18522971e050.

institucionalizado de la administración de los conflictos en sentido amplio (prevención y resolución)".³

El conflicto ha sido estudiado desde diversas ópticas a lo largo del tiempo, es así que en el siglo XX se lo concebía de manera negativa, pero a medida que las diversas corrientes avanzaron fue tomado desde otro enfoque, uno que tiende más a buscar el origen del mismo, así como su solución.

Ahora bien, tenemos por ejemplo la clasificación dada por Galtung, el cual señala que en muchas ocasiones los conflictos se originan por la interacción entre los miembros de una sociedad y que, dependiendo de la complejidad de las mismas, estas problemáticas pueden incluso llegar a afectar a los Estados. Sin lugar a duda, este tipo de conflicto tiende a ascender y generar repercusiones de gran escala.

Con todo lo anterior, vale precisar que los conflictos son resueltos de diversas formas. En el caso de los conflictos jurídicos, las soluciones se encuentran institucionalizadas. En otras palabras, existen determinadas normas y reglas que tienen como principal objetivo resolver las problemáticas que se presentan. Se ha indicado también que en el conflicto jurídico existe una "relación con un derecho reconocido por el sistema normativo". Para ello, es de menester importancia señalar que estos son resueltos por las instituciones del Estado específicamente y en el caso de nuestro país a través de los diversos órganos jurisdiccionales.

En los últimos años se han desarrollado nuevos mecanismos tendientes a resolver las diversas problemáticas que nacen de la interacción social y que se alejan de la vía jurisdiccional. Para ello, se han institucionalizado los Mecanismos Alternativos de Resolución de Controversias, dentro de estos se plantean nuevas formas de manejo y solución de los diversos problemas entre ellas tenemos, por ejemplo: la mediación y el arbitraje; en estos existe la participación de un tercero imparcial que promueve una solución basada en la satisfacción de los intereses de las partes.

En una segunda etapa, se examinan los medios alternativos de solución de controversias. Se parte del hecho de que el ser humano enfrenta conflictos derivados de las distintas percepciones sobre una realidad objetiva, lo cual ha propiciado el desarrollo de métodos socialmente aceptados para resolver estos desacuerdos. Con el fin de alcanzar el objetivo de construir una sociedad más justa y donde la convivencia sea pacífica, el sistema jurídico ha integrado varios mecanismos diseñados para resolver conflictos,

³ Remo Enteleman, *Teoría de conflictos: Hacia un nuevo paradigma* (Barcelona: Gedisa Editorial, 2009), 215.

minimizando el antagonismo entre las partes. Entre los métodos más comunes de solución de controversias se encuentran:

- a) Negociación
- b) Mediación
- c) Conciliación
- d) Arbitraje

Para Montúfar, estos medios se distinguen entre sí por la intervención o no de un tercero. En efecto, estos poseen ciertas diferencias: por ejemplo, en la negociación el proceso se lleva a cabo únicamente mediante la intervención de las voluntades, es decir, no existe un tercero como en el caso de la mediación. Dentro de la cual indefectiblemente se requiere la presencia de un mediador calificado que pueda propender a alcanzar una solución viable para las partes, en la cual todos los intereses se vean satisfechos. Dicho sea de paso, para ello se requiere la cooperación de quienes intervienen en este proceso.

En un tercer momento se estudia la figura de la mediación y su aplicación en el ámbito tributario, tema central de esta investigación. La mediación es considerada uno de los métodos alternativos de solución de conflictos que más se ha popularizado. Esta es definida como la “actividad desarrollada por una persona de confianza de quienes sostienen intereses contrapuestos, con el fin de evitar o finalizar un litigio”.⁴ Es usada como un medio para solucionar controversias cuando los intervinientes por sí solos no han podido hacerlo. Claro está que dicha actividad tiene que encontrarse reglada puesto que no únicamente se trata de intereses contrapuestos sino de derechos que se ven en conflicto.

Una de las principales particularidades es que “es un método alternativo de resolución de conflictos, no adversarial, en el cual un tercero imparcial, ajeno al problema, procura el acercamiento entre las partes facilitando su comunicación, para que, en forma cooperativa, arriben a un acuerdo que las satisfaga”.⁵

Al tener esta particularidad, permite que sea únicamente la predisposición y voluntad de las partes las que intervengan para encontrar una solución. Aquí no existe un ánimo de litigar, como tampoco se presentan ganadores. Existe una exposición frontal de

⁴ Real Academia Española, “mediación”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.ed. (versión 23.7 en línea), accedido 26 de noviembre de 2023, <https://dle.rae.es/mediación>.

⁵ José Javier Guamán Burneo, “La mediación como requisito previo para descongestionar a la justicia ordinaria en cuestiones de interés público” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2011), 9, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2875/1/T1026-MDE-Guaman-La%20mediacion.pdf>.

las diversas posturas que existan en torno al conflicto y con base en ello lograr una posible solución.

Ahora bien, en cuanto a la mediación en materia tributaria en nuestro país, con la expedición de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal se estableció la procedencia de la transacción. Esta reforma responde a la grave crisis económica que enfrenta nuestro país posterior a la pandemia COVID-19 y la necesidad imperiosa del gobierno de turno de obtener mayores ingresos en las arcas estatales.

La mediación de manera general tiene como uno de sus principales objetivos reducir la carga procesal y con ello resolver los conflictos de una manera pacífica, lo que les permite a los ciudadanos tener mayor confianza en estos auxiliares de la justicia. Aplicado en materia tributaria representa también un beneficio para la administración tributaria, puesto que la recaudación se haría en un tiempo menor, lo que promueve un mayor flujo de ingresos para el Estado.

Como bien se ha indicado, la aplicación de esta figura en materia tributaria es de reciente data, por lo que se vuelve imprescindible conocer el marco jurídico que la respalda, debido a que su aplicación representa una serie de beneficios como lo son el ahorro de tiempo y recursos en la tramitación de estas causas. Por otro lado, se tratan de recursos públicos por lo que se debe tener claro los puntos sobre los cuales se puede transigir para con ello evitar que resulte lesivo de los intereses del Estado.

Es por todo ello que el presente trabajo aborda todas aquellas temáticas que nos permitan conocer a fondo la figura de la mediación como institución jurídica y en particular de la mediación en materia tributaria. De igual manera se identifica la naturaleza y alcance de los principios que rigen el sistema tributario. Todo esto nos ayuda a determinar los beneficios y desventajas que tiene la implementación de la mediación en materia tributaria, a la luz del régimen jurídico ecuatoriano aplicable. Cabe indicar también que dentro de este esfuerzo académico se analiza únicamente la mediación llevada a cabo por el Servicio de Rentas Internas, dejando para un estudio posterior la mediación efectuada por las administraciones seccionales y de excepción.

Por último, se emplea el método axiológico a través de la optimización y como técnica de investigación se utilizan fichas para recolectar la información documental.

Capítulo primero

Conflicto y los métodos alternativos de solución de controversias

1. Definición de conflicto

Para iniciar, diremos que etimológicamente la palabra conflicto proviene del latín *conflictus* que significa choque, la Real Academia de la Lengua Española ha definido al conflicto como “Combate, lucha, pelea”,⁶ se entiende a este como una pugna de intereses que deviene de las relaciones humanas y de la interacción social.

Ahora bien, existen corrientes de pensamiento que de igual manera han definido el conflicto; es así que el Manifiesto del Partido Comunista ha indicado que la pugna entre clases provoca el incremento de la disputa en la sociedad. De estas teorías nacen diversos enfoques, unos que consideran a este fenómeno social como algo que debe ser suprimido, mientras otros lo consideran como parte del proceso de la evolución.

Para Entelman, en cambio, la visión de conflicto es trasladada a la óptica jurídica. Este señala que el ordenamiento jurídico se concibe como “un método institucionalizado de la administración de los conflictos en sentido amplio (prevención y resolución)”.⁷ De esto, se desprende que las normas tienen como principal objetivo regular la conducta humana y los problemas que se derivan de las diversas relaciones sociales; así también tiende a la prevención del mismo. Es decir, a evitar ciertas manifestaciones del conflicto y en caso de que estas se produzcan propender a su resolución.

2. Enfoques del conflicto

El conflicto ha sido estudiado desde diversas ópticas a lo largo del tiempo. Es así que en el siglo XX se lo concebía de manera negativa, pero a medida que las diversas corrientes avanzaron, fue tomado desde otro enfoque, uno que tiende más a buscar el origen del mismo, así como su solución.

Ahora bien, tenemos por ejemplo la clasificación dada por Galtung, el cual señala que en muchas ocasiones los conflictos se originan por la interacción entre los miembros de una sociedad y que, dependiendo de la complejidad de las mismas, estas problemáticas

⁶ Real Academia Española, “conflicto”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.ed. (versión 23.7 en línea), accedido 26 de noviembre del 2023, <https://dle.rae.es/conflicto>.

⁷ Remo Entelman, *Teoría de conflictos: Hacia un nuevo paradigma* (Barcelona: Gedisa Editorial, 2009), 215.

pueden incluso llegar a afectar a los Estados. Indudablemente, este tipo de conflicto tiende a ascender y generar repercusiones de gran escala.

Siguiendo este orden de ideas se establece la siguiente clasificación:

- a) Microconflicto. Esta clase de conflictos involucra la esfera personal, pues no afectan a grupos sociales ni ponen en riesgo la estructura social. Este nace de la diferencia de personalidades entre individuos y, por lo tanto, su solución tiende a ser en un ámbito específico y más centrado.⁸
- b) Mesoconflictos. En estos conflictos la escala es aún mayor, pues no involucra únicamente a particulares sino a grupos sociales. “[E]l conflicto social cobra fuerza dependiendo de la concepción de la sociedad, así las cosas, el conflicto puede ser visto como una anomalía o como una interacción social”.⁹ En el primer caso, el conflicto es considerado como una anomalía social que genera repercusiones incluso entre Estados. Este es resuelto en un espacio más general. En el segundo caso, es apreciado como una forma de producir un cambio significativo y que su presencia en las sociedades permite el desarrollo de nuevas aptitudes, es decir, tiene características funcionalistas.¹⁰
- c) Los macros y megaconflictos. Dentro de estos, la problemática traspasa las fronteras de un país, involucrando estados o regiones. En este tipo de controversias “los grupos siempre reivindicarán pretensiones frente al aparato estatal desencadenando una lógica de acción colectiva con el propósito de incidir normativamente en la toma de decisiones públicas”.¹¹ La forma de visibilizar los macro conflictos puede ser mediante marchas o protestas, cuando se habla en cambio de mega conflictos, estos van más allá de los límites territoriales de una nación y en la mayoría de los casos dan como origen a grupos o movimientos que defienden determinados tipos de ideales.¹²
- d) Conflictos jurídicos. Este enfoque del conflicto tiene una característica que le permite diferenciarse de los demás, pues en él las soluciones se encuentran institucionalizadas; en otras palabras, existen determinadas normas, reglas que tienen como principal objetivo resolver las problemáticas que se

⁸ Rafaela Ester Sayas Contreras, “Conflicto”, *Eunomía: Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 8 (2015): 217, <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2487>.

⁹ *Ibíd.*, 218.

¹⁰ *Ibíd.*, 217.

¹¹ *Ibíd.*, 220.

¹² *Ibíd.*

presentan. Se ha indicado también que en el conflicto jurídico existe una “relación con un derecho reconocido por el sistema normativo”.¹³ Para ello es de menester importancia indicar que estos son resueltos por las instituciones del Estado específicamente y en el caso de nuestro país a través de los diversos órganos jurisdiccionales.

Ahora bien, en los últimos años se han desarrollado nuevos mecanismos tendientes a resolver las diversas problemáticas que nacen de la interacción social y que se alejan de la vía jurisdiccional. Para ello se han institucionalizado los Mecanismos Alternativos de Resolución de Controversias. Dentro de estos se plantean nuevas formas de manejo y solución de los diversos problemas; entre ellas tenemos, por ejemplo: la mediación y el arbitraje, en estos existe la participación de un tercero imparcial que promueve una solución basada en la satisfacción de los intereses de las partes.¹⁴

3. Métodos alternativos de solución de conflictos

El ser humano desde que ha vivido en sociedad ha enfrentado diversos conflictos derivados de las diferentes percepciones que existen sobre una realidad objetiva. Esto ha dado lugar a que se desarrollen algunas formas socialmente aceptables para su resolución. Con el objetivo de cristalizar la meta de una sociedad más justa y donde la convivencia social sea pacífica, se han incorporado en los ordenamientos jurídicos métodos alternativos de solución de controversias, los cuales buscan evitar que el conflicto escale, para lo cual se abren canales de comunicación. Entre los principales métodos tenemos:

- a) Negociación
- b) Mediación
- c) Conciliación
- d) Arbitraje.¹⁵

Para Montúfar, estos medios se diferencian principalmente por la participación de un tercero que será el encargado de ayudar a las partes a arribar a un acuerdo. En efecto, estos poseen ciertas diferencias: por ejemplo, en la negociación el proceso se lleva a cabo únicamente mediante la intervención de las voluntades. Es decir, no existe un tercero como en el caso de la mediación. Dentro de la cual indefectiblemente se requiere la

¹³ Remo Enteleman, *Teoría de conflictos: Hacia un nuevo paradigma* (Barcelona: Gedisa Editorial, 2009), 217.

¹⁴ *Ibíd.*, 221.

¹⁵ Juan García Montufar, “Los medios alternativos de solución de conflictos”, *Derecho & Sociedad*, n.º 16 (2001): 143, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792621>.

presencia de un mediador calificado que pueda propender a alcanzar una solución viable en la cual todos los intereses se vean satisfechos, dicho sea de paso, para ello se requiere la cooperación de quienes intervienen en este proceso.

Ahora bien, los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos han tenido su apogeo en los últimos años. En el caso de nuestro país a partir de la Constitución del 2008 donde tomaron mayor fuerza. Sin embargo, en el ámbito internacional ya se habían popularizado. En el caso de Estados Unidos, la mediación fue ampliamente usada en litigios de carácter laboral desde la presidencia de Roosevelt que data de los años treinta.

Estos son los primeros indicios que se tiene de un método alternativo de solución de controversias, que tuvo su origen en la necesidad de descongestionar el sistema de justicia. Sin lugar a duda las bondades de estos métodos son innegables, pues a más de la reducción del tiempo en la tramitación de las causas, los ciudadanos pueden minimizar los costos que se derivan de un conflicto de naturaleza jurídica.

Cabe señalar que en nuestro país el sistema de justicia sufre una sobrecarga procesal, lo que implica un retardo en la justicia. Es por esta razón que se instauró este nuevo sistema de resolución de controversias, el cual tiene como principal objetivo lograr una descentralización del conflicto sometiendo únicamente a la justicia ordinaria aquellos problemas de gran envergadura.

4. Clasificación de los métodos alternativos de solución de controversias

a) Negociación

La negociación puede ser definida como “la ciencia y arte de procurar un acuerdo entre dos o más partes interdependientes entre sí, que desean maximizar sus propios resultados, comprendiendo que ganarán más si trabajan juntos que si se mantienen enfrentados”.¹⁶ Del criterio antes citado se puede desprender que la negociación es una ciencia que tiene como principal objetivo que las partes lleguen a un acuerdo en el cual sus intereses sean satisfechos y el compromiso adquirido sea un fiel reflejo del trabajo conjunto. Cabe indicar que dentro de este método no existe la intervención de un tercero, sino únicamente las partes trabajan de manera conjunta para alcanzar el resultado deseado.

¹⁶ Miguel Rendueles Mata, “Conflictos y negociación: En la búsqueda de un acuerdo”, *Revista de Investigación SIGMA* 8, n.º 1 (2021): 73, <https://doi.org/10.24133/sigma.v8i01.1917>.

La negociación está compuesta por tres elementos: “Interdependencia, No-Confrontación- Resultado mutuamente satisfactorio- “acuerdo”, elección del modo de gestionar el conflicto”.¹⁷ Estas particularidades nos permiten entender que la negociación es un método que tiene como base el trabajo conjunto y equilibrado de quienes intervienen en ella. Pues la forma en la cual se gestione el conflicto nos ayudará a llegar a un acuerdo satisfactorio para todos los que se encuentren inmersos en él.

Para que la negociación pueda darse, es necesario que se dejen de lado conductas individualistas para centrarse en un beneficio común, no se busca competir sino lograr una meta conjunta; para ello es necesario que exista “prudencia, flexibilidad, empatía y creatividad”.¹⁸ De esta forma se asegura que las partes puedan cumplir la totalidad de los acuerdos alcanzados, caso contrario una de ellas se sentiría perjudicada, lo que provocaría en la posterioridad un nuevo conflicto.

Clasificación de la negociación

La negociación es clasificada de acuerdo con diversos enfoques, a continuación, se enumerarán lo más destacados.

- a) Cuando los que participan de la misma se presentan de manera autónoma, es decir, no requieren de un representante para intervenir.
- b) Cuando en esta intervienen terceros ajenos al conflicto pero que representan los intereses de las partes.
- c) De acuerdo con la temática que se trate puede ser una negociación comercial, política y demás.

Con todo ello podemos concluir que la negociación es un método que tiene como principal objetivo lograr que las partes solucionen el conflicto en base a la persuasión. Una parte busca convencer a la otra que su percepción sobre una determinada situación es la correcta. Este método en un principio fue visto como una forma de enfrentamiento de diversas posturas, sin embargo, en la actualidad es concebido como un trabajo conjunto que busca una solución equitativa. A esto se le denomina “negociación cooperativa.”

¹⁷ Kajatt Galdos, “Negociación”, *Derecho & Sociedad*, n.º 14 (2000): 21, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792360>.

¹⁸ *Ibíd.*, 21.

Cabe indicar también que la negociación cooperativa necesita que el negociador adopte una nueva óptica, en la cual se tenga como principal premisa que son las partes contra el problema más no la una parte contra la otra parte.

Los litigios deben ser vistos desde una perspectiva actual en la cual se propenda a su solución mediante la participación activa de las personas, donde prima la voluntad y la satisfacción de intereses comunes. En esta nueva forma de concebir el conflicto, los actores son socios mas no contrincantes. No se centra únicamente en las posiciones sino en la base o el origen de estas.

No obstante, para crear diversas opciones de solución es necesario que se tenga siempre en consideración la satisfacción mutua. Es por ello que las partes deben adoptar una actitud empática que les permita alcanzar una negociación justa y equitativa en la cual los intervinientes encuentren una solución a largo plazo. Uno de los aspectos más importantes en la negociación, es que las partes encuentren un espacio seguro para poder crear acuerdos viables en los cuales no existan presiones externas, sino únicamente se faciliten alternativas que favorezcan al compromiso de los intervinientes y que de esta forma se pueda optar por aquella que resulte más conveniente. Para el efecto se tienen que adoptar criterios objetivos que pongan fin a la controversia.¹⁹

b) La conciliación

La conciliación tiene sus raíces etimológicas en la voz latina *conciliare* que significa “conciliar”. La Real Academia de la Lengua Española la define de este modo: “Poner de acuerdo a dos o más personas o cosas”,²⁰ así como “Hacer compatibles dos o más cosas”.²¹ La conciliación se vuelve un medio para hacer compatibles los intereses de las personas que se encuentran inmersas en un conflicto y que dada la naturaleza del mismo puede ser sujeto a este método.

La conciliación es considerada el segundo medio de solución de conflictos. Desde un punto de vista doctrinario, esta se diferencia de los demás métodos de resolución de controversias, porque aquí el conciliador tiene la facultad de plantear una fórmula conciliatorio hecho que no sucede en los otros. Esta distinción no es tan clara, pues en

¹⁹ *Ibíd.*, 21.

²⁰ Real Academia Española, “conciliación”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.^a ed. (versión 23.7 en línea), accedido 26 de noviembre del 2023, <https://dle.rae.es/conciliación>.

²¹ *Ibíd.*

algunos casos el conciliador está obligado a formular una propuesta conciliatoria y en otros no.

La conciliación doctrinariamente ha sido definida de la siguiente manera:

La conciliación es un procedimiento mediante el cual un número determinado de individuos, trabados entre sí por causa de una controversia jurídica, se reúnen para componerla con la intervención de un tercero neutral –conciliador- quién, además de proponer fórmulas de acuerdo, da fe de la decisión de arreglo y él imparte su aprobación. El convenio al que se llega como resultado del acuerdo es obligatorio y definitivo para las partes que concilian.²²

De lo antes citado se puede desprender que la conciliación, al igual que la negociación propende a la solución de un conflicto en el cual existen intereses diversos y que deben ser satisfechos a través de un acuerdo común, al cual se puede arribar ya sea dentro o fuera de un proceso. Uno de los principales objetivos de esta figura jurídica es lograr un acuerdo entre las partes. Cabe señalar que el juez no podrá más que limitarse a escuchar a los intervinientes y las soluciones que estos planteen para posterior a ello emitir concejos que permitan arribar a un convenio.

Guillermo Cabanellas ha definido a este medio como “El acto de conciliación, que también se denomina juicio de conciliación (v.), procura la transigencia de las partes, con objeto de evitar el pleito que una de ellas quiere entablar”.²³ Como bien lo indica el doctrinario antes citado, este acto tiene como objetivo lograr que la problemática pueda ser resuelta antes que el litigio sea sometido al órgano jurisdiccional o bien encontrándose dentro de este se concluya en un tiempo menor.

Señala también Cabanellas que la conciliación es un acto, pues cuando las partes se involucran en la misma existe un cambio de perspectiva que les permite encontrar soluciones viables al problema. Es así como existe un intercambio de propuestas de lado y lado, lo que afianza que los acuerdos logrados sean beneficiosos para quienes se encuentran interviniendo en el mismo.

De igual forma afirma que es un proceso, en este sentido cabe resaltar que nuestra normativa le ha revestido de una serie de formalidades que le permiten adquirir esta particularidad y que hace que los diversos conflictos de carácter jurídico sean resueltos siempre al margen de lo establecido en la normativa vigente. Con ello se asegura que los acuerdos a los cuales se lleguen no resulten lesivos de derechos.

²² Jairo Enrique Bulla, *Justicia alternativa: Mecanismos facultativos de resolución de conflictos y conciliación administrativa* (Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica, 2010), 222.

²³ Guillermo Cabanellas, “conciliación”, *Diccionario jurídico elemental* (España: Heliaste, 2006).

Por último, se menciona que la conciliación tiene una característica elemental como lo es el acuerdo. Este representa la célula misma de este tipo de mecanismos pues serán los acuerdos justos y enmarcados dentro de la ley los que permitan determinar la eficacia en su aplicación. Desde esta perspectiva, la conciliación tiene que ser vista no únicamente como un mecanismo para descongestionar el órgano jurisdiccional sino como una verdadera forma de participación de los intervinientes, asegurando una justicia consensual.

En este mismo sentido, el Diccionario Jurídico Espasa ha señalado que:

Las cuestiones litigiosas que se suscitan dentro de la rama social del derecho pueden solucionarse a través de una concreta negociación entre las partes (autocomposición), o con la intervención de tercero o terceros (heterocomposición). La intervención de terceros puede consistir, si el procedimiento es extrajudicial, en conciliación, mediación o arbitraje [...].²⁴

Del criterio antes indicado se puede colegir que los conflictos de naturaleza jurídica pueden ser resueltos más allá del órgano jurisdiccional, donde se requiere la intervención de un tercero que acerque a las partes a una solución viable. Cabe destacar que en la conciliación es donde existe la mayor participación de este tercero. Una de las características principales de este medio es que quien intervenga como conciliador tiene que ofrecer una fórmula de solución, hecho que no sucede por ejemplo en la mediación o en la negociación.

Asimismo, la conciliación está regida por una serie de principios como lo son; la veracidad, la cual garantiza que la solución a la cual se arribe tenga como base los intereses de las partes. De igual forma, el principio de la buena fe es fundamental dentro de estos procesos. Ya que las partes tienen que actuar de forma transparente para que el acuerdo sea satisfactorio.

Otro de los principios que rigen este tipo de mecanismo es la confidencialidad con la que debe ser tratada la información vertida por las partes. Por lo que, tanto las partes como el conciliador tienen la obligación de mantener absoluta reserva de los temas que son abordados en ella. En cuanto a la imparcialidad, el que actúe como conciliador tendrá que mantener una conducta objetiva que les permita a los intervinientes generar un ambiente de seguridad.

²⁴ Espasa Calpe, *Diccionario Jurídico Espasa siglo XXI* (España: Editorial Planeta Pub Corp, 2003), 127.

Por último, tenemos a la legalidad que tiene como principal función asegurar que el acuerdo se encuentre estrictamente apegado al ordenamiento jurídico vigente. Lo cual garantiza que los derechos de las partes sean respetados. De igual manera los procesos que sean sometidos a estos mecanismos tienen que ser resueltos en el menor tiempo posible.

Características de la conciliación

La conciliación tiene una serie de características como lo son:

Conflicto existente; La conciliación es fundamentalmente una negociación. Sin negociación no existe conciliación; Participación de un tercero. En la conciliación el tercero interviene dando especial importancia en recuperar la relación entre las partes.; Aceptación. Las partes deciden libremente acudir a este proceso; El procedimiento flexible e informal; Llegar a un acuerdo no es obligatorio. Aun cuando las partes acudan por ley a una conciliación, no están obligadas a llegar a un acuerdo.²⁵

Ahora bien, de las características antes citadas se puede colegir que la conciliación se configura como una negociación, en la cual se busca solucionar los conflictos con la intervención de un tercero imparcial que coadyuva a llegar a acuerdos. Estos deben estar enmarcados dentro de las normas, para de esta forma lograr una satisfacción de intereses. Este procedimiento es flexible e informal, al cual se debe asistir de manera voluntaria.

Las ventajas de la conciliación son innegables, pues permite descongestionar el sistema judicial a la vez que se solucionan conflictos en un ambiente de paz, evitando que estos escalen. De igual manera, fomenta la comunicación entre quienes se encuentran con intereses contrapuestos. Así si bien no se ha llegado a un acuerdo se logró entablar un canal de comunicación, que podría facilitar el entendimiento entre las partes.

De igual manera, estos procedimientos al ser ágiles representan un costo menor. Puesto que los procesos judiciales implican un gasto no solo para el Estado sino también para quienes someten sus litigios a la vía jurisdiccional. Otra característica fundamental, es la flexibilidad pues se utiliza un lenguaje sencillo y no está sujeto a mayores formalidades.

²⁵ César Guzmán, “La Conciliación: principales antecedentes y características”, *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, n.º 52 (199): 70-1, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5002590>.

Principios que rigen la conciliación

La conciliación tiene una serie de principios que la rigen y que tienen como finalidad que las partes puedan solucionar sus controversias de manera ágil y sencilla. Es así, que entre los principios aplicables a este método detallaremos los siguientes:

Voluntariedad. En la conciliación las partes deben tener la predisposición de solucionar la controversia. Dentro de esta fase es necesario que exista una cooperación y la voluntad de quienes intervienen en ella. En estos casos la facultad de los jueces y juezas es únicamente asegurar que el acuerdo sea aprobado con estricto apego a las leyes. Es decir, este ejerce un control de legalidad.²⁶

La conciliación se ha instaurado como una etapa dentro de los diversos procesos judiciales. Esto con el objetivo de que las problemáticas sean resueltas sin necesidad de agotar todo el proceso. Para ello el juez insta a las partes a llegar a un acuerdo sin que exista mayor intervención de sus patrocinadores. Sin embargo, se debe tener un conocimiento previo de este mecanismo, para poder aceptarlo o no y que las soluciones a las cuales se arriben sean tomadas desde la libertad de las partes.²⁷

Equidad. La equidad juega un rol fundamental dentro de la conciliación, pues con la aplicación de este principio se garantiza que el acuerdo no solo satisfaga los intereses de las partes, sino que también sea justo. El conciliador se encuentra en la obligación de garantizar que quienes participan lo hagan en igualdad de condiciones y oportunidades. A la vez se tiene que asegurar que las soluciones a las cuales se llegue estén apegadas de manera estricta a lo que establece la ley. Caso contrario lejos de obtenerse una solución inmediata y eficaz al problema jurídico, estaríamos frente a un abuso del derecho.

En ese sentido, Viviana Chalan ha señalado que:

En base de la equidad hay que dar un mismo trato a las partes, las mismas oportunidades para hacer valer sus derechos y ejercitar sus defensas, por lo que, el juez aplicando su razonamiento e indagando en el valor de lo que es justo, busca conciliar a las partes y proporcionar una solución en la que no existan vencedores ni vencidos, sino una restauración de la armonía dentro de la sociedad.²⁸

²⁶ Myriam Viviana Chalán Guamán, “La conciliación como mecanismo para la solución de conflictos entre la Administración y los administrados dentro de la Jurisdicción” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020), 28, <http://hdl.handle.net/10644/7435>.

²⁷ *Ibíd.*

²⁸ *Ibíd.*, 35.

Neutralidad. Este principio es de vital importancia dentro de la conciliación, puesto que con ello se garantiza la seguridad y justicia. Quien intervenga como conciliador no debe tener inclinación por alguna de las posturas. La Enciclopedia de la Política de Rodrigo Borja ha definido a la neutralidad de la siguiente manera: “la condición de neutral (del latín *neutralis*), que significa que “no es ni de uno ni de otro”.²⁹ De lo antes citado se colige que la neutralidad implica que quien intervenga no puede tomar una posición frente al conflicto, sino únicamente buscar que nazcan acuerdos y que estos provengan de la voluntad.

Por su parte, la Real Academia de la Lengua Española ha indicado que la neutralidad es la “Cualidad o actitud de neutral”.³⁰ Asimismo, el tratadista Christopher Moore la ha definido como “la inexistencia de vínculo entre el conciliador y las partes, ello con el propósito de salvaguardar algún conflicto de intereses que pueda surgir entre él o los usuarios de los servicios de conciliación y el conciliador a cargo de la audiencia”.³¹

Sin lugar a duda la neutralidad es uno de los principios más importantes dentro de la conciliación, pues asegura que el tercero que intervenga no tenga afinidad con los intereses de ninguna de las partes. Con ello se podrá tener plena confianza en que estos mecanismos tienen como base únicamente la voluntad de los intervinientes. Quienes logran alcanzar acuerdos a través del dialogo pacífico y cediendo de parte y parte.

En este sentido, es relevante destacar que la neutralidad garantiza que el proceso de conciliación sea transparente. En caso de que el conciliador presente un conflicto de intereses tiene la obligación de desvincularse del mismo, ya que la neutralidad es la que legitima la conciliación. En la práctica es importante destacar que “en países como Estados Unidos y Canadá es una legitimidad ganada a diferencia de realidades culturales como la de nuestros países, donde la legitimidad es muchas veces producto de la confianza que se tiene en el tercero”.³²

Ahora bien, en el caso de nuestro país, el actuar de quienes intervengan como conciliadores es de suma importancia. Pues como bien lo señaló el prenombrado autor en

²⁹ Rodrigo Borja, “neutralidad”, *Enciclopedia de la Política Rodrigo Borja* (2018), 3 de julio de 2018, <https://www.encyclopediadelapolitica.org/neutralidad/>.

³⁰ Real Academia Española, “neutralidad”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.ed. (versión 23.7 en línea), accedido 26 de noviembre del 2023, <https://dle.rae.es/neutralidad>.

³¹ Christopher Moore, *El proceso de mediación* (Buenos Aires: Granica, 1995), 46 citado en Javier La Rosa Calle, “Los principios de la Conciliación y la Ley N°26872”, *Derecho PUCP*, n.º 52 (1999): 100.

³² Juan Pablo Lederach, *Enredos, pleitos y problemas una guía práctica para ayudar a resolver conflictos* (Guatemala: Semilla Editorial, 1992), 81, <https://ia903106.us.archive.org/20/items/enredospleitosyp00lede/enredospleitosyp00lede.pdf>.

líneas anteriores, es a través de la aplicación de dicho principio donde se ve legitimado este medio. Siendo la única manera que exista plena certeza que el acuerdo pueda satisfacer a las dos partes y con esto dar por concluido el litigio.

Confidencialidad. La confidencialidad ha sido definida como aquello que “Que se hace o se dice en la confianza de que se mantendrá la reserva de lo hecho lo dicho. Información confidencial”.³³ De igual manera, este principio garantiza que todo lo tratado y actuado por las partes en estos procesos se mantenga en estricta reserva y que de no arribarse a una solución esta información no pueda ser expuesta.

Esta es una de las diferencias que existen entre la conciliación y los procedimientos judiciales, ya que este último tiene una naturaleza pública. Ahora bien, en el caso de que la conciliación sea de carácter extraprocesal, se contará únicamente con los intervinientes y sus defensores, esto en pro de garantizar la libertad de las partes en sus actuaciones y que sean únicamente los involucrados quienes participen del mismo.

Claro está que esto no implica que el conciliador no pueda ser partícipe sino más bien será el facilitador del acuerdo, quien deberá actuar con absoluta imparcialidad. En este contexto se debe destacar que la privacidad con la cual son tratados este tipo de conflictos ayuda a que los intervinientes puedan expresarse de una forma más transparente pues:

Es que un requisito ineludible para las partes y el conciliador es que puedan comunicarse con total libertad, ya que el conciliador podría solicitar información y hacer preguntas que no serían contestadas si existiera el peligro de su utilización posterior fuera de contexto.³⁴

Pues bien, en el caso de quienes se encuentren representando judicialmente a los intervinientes tienen el deber de protegerlos y establecer de manera previa su postura frente al conflicto. Caso contrario la mala fe de la otra parte podría provocar que la conciliación sea tomada únicamente como un mecanismo para la obtención de información, que posteriormente podría ser utilizada en detrimento de quien se encuentre inmerso dentro de este.

Por ejemplo, existen legislaciones en las cuales este principio no solo se enmarca en la protección de los actores sino también del conciliador. Pues se garantiza que no

³³ Real Academia Española, “confidencialidad”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.^a ed. (versión 23.7 en línea), accedido 26 de noviembre del 2023, <https://dle.rae.es/confidencialidad>.

³⁴ Adriana Schiffirin, *Mediación: Una transformación en la cultura*, 1996, p.46, citado en Javier La Rosa Calle, “Los principios de la Conciliación y la Ley N°26872”, *Derecho PUCP*, n.º 52 (1999): 111.

pueda ser llamado a testificar en otros procesos sobre la información que haya sido vertida por las partes. Salvo determinadas excepciones que de igual manera se encuentran establecidas taxativamente en los diferentes cuerpos normativos.

Principio de Buena fe. El principio de buena fe es aplicado no únicamente en un proceso conciliatorio sino en todos los ámbitos del derecho. Este hace alusión al comportamiento que deben tener tanto las partes como los abogados defensores dentro de la tramitación de las diversas causas. Aún más cuando se trata de un medio alternativo de solución de controversias como lo es la conciliación, en el cual se busca la solución pacífica. Es por este motivo que las acciones de las partes tienen que promover la creación de propuestas que garanticen una solución. Sin que en el proceso se busque un perjuicio para la contraparte y menos aún que lo tratado en estas audiencias sea utilizado con posterioridad.³⁵

El comportamiento en todo momento debe responder a la lealtad procesal y buena fe, ya que esto facilita el alcance de acuerdos. Sin lugar a dudas el rol del abogado defensor en estos procesos es trascendental. Puesto que son ellos quienes tienen que formular las posibles soluciones viables que protejan a sus patrocinados. Cabe recalcar que en la conciliación tienen que ser las partes las que intervengan para facilitar un dialogo directo y honesto que dará fin a la controversia.³⁶

Por último, este principio también es aplicable a quien cumple el rol de conciliador. Pues no debe tener una inclinación por ninguno de los intervinientes, para que su actuar sea objetivo y generar la confianza necesaria. De igual manera la buena fe se ve reflejada en la información que se puede otorgar para facilitar el acuerdo. Claro sin que esto se convierta en una extralimitación de sus funciones.³⁷

Principios de celeridad y economía. Los diversos medios alternativos de resolución de controversias tienen una serie de beneficios. Entre ellos se encuentra el de celeridad y economía. Este último propende al ahorro de los costos que generan los procesos judiciales. Pues mientras mayor sea el tiempo que dure su tramitación, mayores serán los gastos en los que incurran las partes.

De igual manera la celeridad es un principio que cobra gran relevancia en este tipo de procedimientos, pues asegura la solución del conflicto en un tiempo menor. Aquí es

³⁵ Myriam Viviana Chalán Guamán, “La conciliación como mecanismo para la solución de conflictos entre la Administración y los administrados dentro de la Jurisdicción” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020), 30, <http://hdl.handle.net/10644/7435>.

³⁶ *Ibíd.*

³⁷ *Ibíd.*

importante destacar que este es únicamente un criterio orientador pues se necesita también la predisposición de resolver el problema a través de la suma de voluntades.

Principio de legalidad. El principio de legalidad asegura que el acuerdo al cual arriben las partes se encuentre enmarcado dentro de lo que establece el ordenamiento jurídico vigente. Con ello se respetan los derechos de los intervinientes, a la vez que garantiza que no existan repercusiones a futuro.

Tipos de conciliación. Según la doctrina la conciliación puede ser de dos tipos; extrajudicial y la conciliación judicial. En nuestro país erróneamente se asume a la conciliación extrajudicial como mediación. Nada más alejado de la realidad, puesto que este es un método alternativo de solución de controversias independiente de la conciliación. Aunque si bien comparten características comunes esto no implica que la primera deba ser tomada como género y la segunda como especie.

Sin embargo, en nuestra legislación se ha establecido a la mediación como un tipo de conciliación extrajudicial, en este contexto debemos analizar esta figura a luz del ordenamiento jurídico vigente.

Conciliación judicial. La conciliación judicial es aquella que se lleva a cabo dentro de un proceso y que es dirigida por el juzgador. La doctrina la ha definido como “un acto intraproceso donde las partes a través de un procedimiento obligatorio y bajo la dirección del Juez, van a intercambiar sus puntos de vista sobre sus pretensiones y propuestas de composición, atribuyendo a los acuerdos que logren, los efectos de la cosa juzgada y sancionando pecuniariamente a quien se resiste a ello”.³⁸

Este tipo de conciliación como bien lo indica el autor se da dentro del marco de un proceso y es una etapa que será agotada de manera obligatoria. El juez será el encargado de propiciar el acuerdo entre las partes, de persuadirlas para que a través de la suma de voluntades se dé fin al litigio. Esta fórmula conciliatoria estará sujeta a una aprobación posterior para evitar que resulte lesiva de derechos.

La conciliación en el COGEP.

Ahora bien, en nuestro país el Código de Procedimiento Civil establecía la obligatoriedad de llevar a cabo audiencias de conciliación que tenían como finalidad

³⁸ Marianella Ledesma, *La conciliación* (Lima: Legrima Editorial S.R.L.,1996), 47-8 citado en Myriam Viviana Chalán Guamán, “La conciliación como mecanismo para la solución de conflictos entre la Administración y los administrados dentro de la Jurisdicción” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020), 35, <http://hdl.handle.net/10644/7435>.

promover un acuerdo previo a continuar con la tramitación de la causa y de esta manera poner fin a la controversia.

En el marco de lo antes señalado se debe indicar que la conciliación puede llevarse a cabo como una etapa previa al inicio del proceso. Las partes tendrán que acudir a la misma y solo en caso de que no se llegue a un acuerdo o bien que este sea parcial se continuará con la prosecución de la causa.

Así también, la conciliación puede ser establecida como una etapa dentro del proceso. Es decir, se encuentra instituida como una de las etapas procesales que tienen que ser agotadas. Este es el caso de nuestro país, pues a partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico General de Procesos la conciliación es considerada una etapa, en la cual el juez funge como conciliador y tiene que ser quien promueva una solución que de por terminado el conflicto. Debiendo el acuerdo estar estrictamente apegado a lo establecido en la norma.

En este sentido la Ley Orgánica de Mediación y Arbitraje en el art. 56 ha señalado que “los jueces ordinarios no podrán ser acusados de prevaricato, recusados, ni sujetos a queja por haber propuesto fórmulas de arreglo entre las partes en las audiencias o juntas de conciliación”.³⁹

Como bien se puede desprender de la norma *ut supra* los jueces son los encargados de promover un acuerdo entre las partes al momento de celebrarse la audiencia. El ejercicio de esta facultad no puede ser considerado en ninguna circunstancia prevaricato, puesto que el único objetivo es que los intervinientes lleguen a un acuerdo que satisfaga sus intereses y que a la vez pueda ponerle fin al proceso. Claro está que puede existir un acuerdo parcial, en ese caso se continuará con la tramitación de la causa sobre los puntos en que aún existan discrepancias.

Ahora bien, actualmente la conciliación es parte del proceso. Así lo recoge el art. 233 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante, COGEP), el cual indica que “las partes podrán conciliar en cualquier estado del proceso. Si con ocasión del cumplimiento de la sentencia surgen diferencias entre las partes, también podrán conciliar. La conciliación se regirá por los principios de voluntariedad de las partes,

³⁹ Ecuador, *Ley de Arbitraje y Mediación*, Registro Oficial 417, Suplemento, 22 de mayo de 2015, art. 56.

confidencialidad, flexibilidad, neutralidad, imparcialidad, equidad, legalidad y honestidad”.⁴⁰

La norma es clara al establecer las partes del proceso en las cuales se puede conciliar, dependiendo en gran medida de la materia sobre la cual verse el conflicto. Sin embargo, queda a salvo incluso la posibilidad de llegar a un acuerdo en cuanto al cumplimiento de la sentencia. Ahora bien, como se señaló en párrafos anteriores la conciliación se encuentra regida por una serie de principios que tienden a legitimar este medio alternativo de solución de controversias y que les permiten a los usuarios de la administración de justicia tener plena confianza en el sistema, dichos principios han sido debidamente analizados en epígrafes anteriores.

Es así, que la conciliación está sujeta a una serie de reglas que deben ser observadas al momento de su aplicación. En un primer punto la norma indica que “la conciliación se realiza en audiencia preliminar o de juicio, el juez la aprobará en sentencia”.⁴¹ En caso de que la conciliación se de en el marco del cumplimiento de una sentencia “el juzgador de la ejecución señalará día y hora para la realización de la audiencia en la que resolverá la aprobación del acuerdo.”⁴² Y como último punto se indica que si se llega a un acuerdo solo sobre una parte del proceso se continuará con la tramitación de la causa “con respecto a los puntos no comprendidos o de las personas no afectadas por el acuerdo”.⁴³

La norma taxativamente ha enumerado los parámetros que se seguirán para la aplicación de esta figura jurídica. Indicando que esta se llevará a cabo dentro de la audiencia; bien sea la preliminar o la de juicio. En caso de que se llegue a un acuerdo, el juzgador lo tendrá que aprobar garantizando que el mismo se encuentre apegado a las disposiciones legislativas vigentes. Cuando se trate de un procedimiento de ejecución y exista un acuerdo para su cumplimiento, se tendrá que fijar fecha de audiencia para que pueda ser aprobado.

Por último, vale acotar que en el caso que un proceso se encuentre ventilándose ante un juez tributario este de oficio o petición de parte podrá derivar el mismo a un centro

⁴⁰ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2018, art. 233.

⁴¹ *Ibíd.*

⁴² *Ibíd.*

⁴³ *Ibíd.*, art. 234.

de mediación según lo previsto en el art.56.13 del Código Tributario. En este sentido, como bien lo ha señalado la Dra. Katty Muñoz en su obra *Manual de Derecho Procesal Tributario*, son transigibles todas las obligaciones tributarias “que sean materia de impugnación judicial (...) bien en el caso de impugnaciones a actos administrativos tributarios y aún en acciones especiales, como las de excepciones a la coactiva o la acción tendiente a la declaración de créditos tributarios, intereses y multas, o cualquier otra acción judicial que sea competencia de los tribunales distritales de contencioso tributario”.⁴⁴

Beneficios de la conciliación

La conciliación ha sido instaurada como un medio para lograr el descongestionamiento del sistema judicial. Consiguiendo que las controversias sean resueltas en un tiempo menor y que los acuerdos sean cumplidos a cabalidad. Esta figura jurídica resulta de gran relevancia dentro de nuestro sistema judicial, pues nos permite pasar de un sistema netamente adversarial a uno que fomenta la cultura de paz.

No obstante, a nivel internacional se ha considerado que estos medios van tomando mayor fuerza debido a que la justicia estatal en algunos casos no resulta eficaz. En este sentido la Corte Constitucional Colombiana se ha pronunciado de la siguiente manera:

La justicia estatal formal no siempre es efectiva, en especial cuando no se han previsto recursos judiciales idóneos y suficientes que faciliten la solución pacífica de los conflictos, o cuando la complejidad de los procedimientos o de las condiciones de tiempo, modo y lugar exigidas por el legislador restringen la capacidad de alcanzar el goce efectivo de los derechos cuya protección se busca al acudir a las instancias judiciales.⁴⁵

Los medios alternativos de solución de conflictos no tienen que verse como una muestra de desconfianza en el sistema judicial. Muy por el contrario, tienen que ser tomados como un complemento a la misma. Ya que existen causas que por la naturaleza del conflicto no pueden ser resueltas mediante estos mecanismos. Los cuales tienen que considerarse como “instrumentos para garantizar el acceso efectivo a la justicia y promover la resolución pacífica de los conflictos”.⁴⁶

⁴⁴ Katty Muñoz Vaca, *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano* (Quito: Ediciones Legales EDELE S.A. Editorial, 2022), 106.

⁴⁵ Colombia, Corte Constitucional, “Sentencia”, en *C-1195/01*, 5 de noviembre de 2001.

⁴⁶ Miguel Ángel Montoya y Natalia Andrea Salinas Arango, “La conciliación como proceso transformador de relaciones en conflicto”, *Opinión Jurídica* 15, n.º 30 (2016): 131, doi: 10.22395/ojum.v15n30a6.

La aplicación de cualquier medio alternativo de resolución de conflictos promueve la convivencia pacífica. Pues como se ha indicado anteriormente, son los intervinientes quienes a través del dialogo logran arribar a un acuerdo. En esta etapa del proceso el juez actúa como un moderador que logra facilitar los convenios y que además tiene el deber de llevar a cabo un control de legalidad.

La conciliación es un proceso transformador en el cual el choque de derechos es resuelto por medio de un proceso de “comunicación interaccional, amplio, simétrico y directo que se establece entre personas vinculadas por un conflicto y mediadas por un tercero”.⁴⁷ Con lo antes mencionado quedan sentadas las bases de la conciliación, sus innegables beneficios y la forma en la cual tiene que ser concebida. Su función va más allá de ser un mero descongestionador del sistema judicial para convertirse en un puente entre el sistema de resolución de conflictos tradicional y la cultura de paz que tiene que ser promovida desde diversas ópticas y más aún desde la vía jurisdiccional.

Este mecanismo de resolución de conflictos nos ha permitido adquirir una nueva perspectiva de las diversas problemáticas que se generan por la convivencia social. En este marco, el mencionado método así como los demás juegan un rol importante en cuanto a la concepción del conflicto. Entendiendo que estos “no simplemente se resuelven o solucionan, sino que también se transforman; esto, desde la propuesta o enfoque transformativo”.⁴⁸

Para que se pueda dar la transformación del conflicto es indispensable la preparación del conciliador, pues será el que guie a los intervinientes a un acuerdo. Es así como uno de los primeros indicios de la predisposición de las partes, es la voluntad de aceptar participar en las audiencias de conciliación.

Esto da claras luces al conciliador de la forma en la cual tendrá que abordar el problema y las posibles soluciones a las que se lleguen. Lo que sin duda caracteriza a la conciliación es su capacidad de promover la interacción entre las partes. Es decir, habilitar un canal de comunicación que allane el camino para que se resuelva todo o parte de la controversia. En el ámbito del derecho esta capacidad de promover soluciones es de vital importancia, pues con ello incluso se disminuye el desgaste que sufren los intervinientes al someterse a un proceso judicial.

⁴⁷ *Ibíd.*, 132.

⁴⁸ *Ibíd.*, 135.

Los acuerdos aseguran no solo la satisfacción de las partes sino también la salvaguarda de los derechos, pues existe un control por parte del juzgador que permite afianzar todas las actuaciones llevadas a cabo en el marco de este proceso.

Este medio alternativo de solución de conflictos crea el espacio suficiente para que quienes intervengan en el mismo puedan hacerlo sin estar sometidos a formalidades y que la flexibilidad les permita “alcanzar una solución que los satisfaga mutuamente, ya que, si esto es así, seguramente se convertirán también en dueños de la solución y, en consecuencia, en los principales protectores y defensores de sus derechos”.⁴⁹

Ahora bien, cualquier método de resolución de controversias coadyuva a promover una verdadera cultura de paz, a la vez que garantiza que la justicia sea eficiente ya que reduce el tiempo en la resolución de las causas. Fomenta, además, un dialogo abierto donde el juez tiene facultades limitadas, pues el objetivo es dotarles a las partes de las herramientas necesarias para que sean ellos quienes puedan arribar a acuerdos.

En este sentido, Cano ha indicado que la importancia de estos medios radica en su capacidad de fomentar “buenas relaciones, como son, el dialogo, la tolerancia, la colaboración, solidaridad, amor, humildad, respeto y la apertura del perdón y la serenidad entre las personas”.⁵⁰

El alcance de los beneficios en la aplicación de estos mecanismos va más allá de la óptica netamente jurídica, pues son además un gran aliciente en cuanto a la carga emocional a la cual se ven sometidas las partes en un proceso judicial. Incluso al arribarse a una solución se puede restituir la convivencia pacífica.

Ahora bien, la conciliación intraprocesal se encuentra regida por una serie de normas que son establecidas por el juzgador, ahí se ve reflejada la flexibilidad del procedimiento. Cabe recalcar una vez más que todo lo que se trate dentro de esta etapa es de carácter confidencial y no podrá ser usado por ninguna de las partes posteriormente, ya sea dentro del mismo proceso o bien para iniciar uno nuevo.

Por último, la conciliación ha ido tomando mayor fuerza en los últimos años debido a la relevancia que le ha otorgado el marco jurídico actual y que sin lugar a dudas

⁴⁹ Jorge Pesquería y Amalia Ortiz, *Mediación asociativa y cambio social: el arte de los posible* (México: Unison Editorial, 2010), 183, <https://observatoriomexiquense.edomex.gob.mx/sites/observatoriomexiquense.edomex.gob.mx/files/files/Libros/Mediacion-asociativa-cambio-social-Jorge-Pesqueira.pdf>.

⁵⁰ Betuel Cano, *La alegría de vivir en paz* (Bogotá: Ediciones Paulinas, 200), 159 citado en Virginia Arango, “Paz social y Cultura de Paz”, *Panamá Viejo*, n.º 1 (2007): 25, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/30445.pdf>.

irá en aumento y cada vez será implementada en todas las materias, como es el caso de los litigios en materia tributaria.

c) Arbitraje

El arbitraje es considerado como uno de los medios de resolución de conflictos de mayor antigüedad, este tiene su origen en el derecho romano dentro del cual “el *pater familias* es el que trataba de conciliar con las partes. En una fase posterior, esta función se le asignó a un árbitro, ante el se planteaban de forma voluntaria las discrepancias o enfrentamientos”.⁵¹

Es importante destacar que en esta época el arbitraje tenía una connotación de carácter religioso, ya que se seguían ciertas reglas que tenían características de ritos. Conforme fue avanzando el tiempo esta figura tuvo ciertos cambios, permitiéndoles a los participantes escoger quien sería el árbitro. La decisión adoptada era de cumplimiento obligatorio, llegando incluso a fijarse amonestaciones pecuniarias a quien no acatara todo o alguna de las partes de lo pactado.

Ahora bien, dentro de la Ley de las XII Tablas se incorpora el procedimiento que tendrá que seguirse cuando existan controversias derivadas de una decisión que provenga de un tercero, “es así que cualquier disputa posterior a la resolución del conflicto tendrá que ser sometida de manera obligatoria a arbitraje con ello se limitaban casi por completo las contiendas de carácter personal”.⁵²

“En Roma, apareció la división entre proceso público y el proceso privado, siendo un rasgo particular de este último la definición de la controversia que se le otorgaba siempre a través de un acto inicial de parte y la decisión de la controversia que no se encomienda a un órgano jurisdiccional sino a un órgano privado que las partes eligen y aceptan”.⁵³ Una característica fundamental dentro de esta distinción, es que los procesos privados se sometían de manera obligatoria a un arbitraje mediante el cual las partes adquirirían el compromiso de cumplir con lo allí resuelto. Es decir, este no era un medio paralelo ni auxiliar de la justicia. Este era considerado como una de las bases del sistema de justicia.

Avanzando en el tiempo encontramos que esta institución se configuró como un aliado de la justicia. Mejor dicho un auxiliar de ésta, debido a la desconfianza y saturación

⁵¹ Marianella Leonor Ledesma, *Jurisdicción y arbitraje* (Perú: Fondo Editorial PUCP, 2014), 6.

⁵² *Ibíd.*, 8.

⁵³ *Ibíd.*, 10.

que sufre el sistema estatal. Para que esta figura opere es necesaria la intervención de las partes y por ende la voluntad de encontrar una solución. En este sentido, la doctrina ha indicado que “el arbitraje es eminentemente contractual, debido a que nace y pervive por la voluntad de las partes recogidas en el convenio arbitral”.⁵⁴

Sin embargo, una de las grandes problemáticas que se presenta es el fiel cumplimiento de lo establecido en el convenio. En dicho caso una vez más se tendría que recurrir a la vía jurisdiccional para asegurar que lo allí pactado sea respetado.

Características del arbitraje

Alternativo. Esta figura jurídica debe ser concebida como un complemento para la denominada justicia ordinaria, este no tiene que ser visto de forma contrapuesta sino auxiliar. Aun así, se tiene que asegurar la interdependencia de cada una de ellas, pues lo que se busca es recuperar la paz social de manera ágil y oportuna. Esta característica se deriva del propio ordenamiento jurídico, el cual le otorga la calidad de auxiliar de justicia sin dejar de lado los innegables beneficios que devienen de la aplicación del mismo.

Especialidad. Aquellas personas que fungen como árbitros tienen que ser especialistas en la materia en la cual van a intervenir. Esta característica destaca significativamente del proceso jurisdiccional, pues en ocasiones se cuenta con jueces multicompetentes los cuales tienen que resolver sobre todo tipo de causas. Esta particularidad permite que los acuerdos a los cuales se lleguen sean más confiables y que exista mayor predisposición para su cumplimiento.

Celeridad. Los procesos sometidos a arbitraje son resueltos en un tiempo menor en relación de aquellos que se tramitan por la vía jurisdiccional. Esto debido a que no tienen una carga procesal elevada ni están sujetas a las mismas formalidades y limitaciones que posee el sistema judicial. Los tiempos usados en el arbitraje generalmente son flexibles. Esto debido a que el contacto directo entre los intervinientes facilita canales de dialogo que en la mayoría de los casos dan como resultado convenios satisfactorios.⁵⁵

Confidencialidad. Al igual que en los demás medios alternativos de solución de conflictos lo que se trate dentro de estos procesos es de carácter reservado. Toda la información vertida tiene que ser tratada con absoluta confidencialidad, cabe indicar que en ciertas legislaciones existen excepciones a esta regla pues se permite que el tema sea

⁵⁴ *Ibíd.*, 17.

⁵⁵ Marianella Leonor Ledesma, *Jurisdicción y arbitraje* (Perú: Fondo Editorial PUCP, 2014), 15.

publico únicamente cuando las partes lo autoricen de manera expresa. Caso contrario, la obligación de guardar reserva cubre incluso a quienes han participado como peritos dentro de las causas.⁵⁶

⁵⁶ *Ibíd.*, 16.

Capítulo segundo

La mediación

1. Conceptualización de la mediación

La mediación es considerada uno de los métodos alternativos de solución de conflictos que más se ha popularizado en los últimos años. Esta es definida como la “actividad desarrollada por una persona de confianza de quienes sostienen intereses contrapuestos, con el fin de evitar o finalizar un litigio”.⁵⁷ Dicha figura es usada como un medio para solucionar controversias cuando los intervinientes por sí solos no han podido hacerlo. Claro está que esta actividad tiene que encontrarse reglada puesto que no únicamente se trata de intereses contrapuestos sino de derechos que se ven en conflicto.

Una de las principales particularidades es que: “es un método alternativo de resolución de conflictos, no adversarial, en el cual un tercero imparcial, ajeno al problema, procura el acercamiento entre las partes facilitando su comunicación, para que, en forma cooperativa, arriben a un acuerdo que las satisfaga”.⁵⁸

Al ser de carácter no adversarial permite que sea únicamente la predisposición y voluntad de las partes las que intervengan para encontrar una solución. Aquí no existe un ánimo de litigar, como tampoco se presentan ganadores. Existe una exposición frontal de las diversas posturas que existan en torno al conflicto y con base en ello lograr una posible solución.

En el mismo sentido, Ximena Borja Coronel ha indicado que la mediación es una “negociación asistida, en la que un tercero imparcial ayuda a que dos partes encuentren una solución final a un conflicto o controversia. Para lograrlo, las partes colaboran entre sí, para ellas exponer propuestas que de ser posible llegarán a un acuerdo. La mediación es confidencial”.⁵⁹

De los criterios antes citados se puede colegir que la mediación es un método no adversarial, ya que no se pretende someter al conflicto a un ámbito litigioso, muy por el

⁵⁷ Real Academia Española, “mediación”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.ed. (versión 23.7 en línea), accedido 26 de noviembre del 2023, <https://dle.rae.es/mediación>.

⁵⁸ José Javier Guamán Burneo, “La mediación como requisito previo para descongestionar a la justicia ordinaria en cuestiones de interés público” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2011), 9, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2875/1/T1026-MDE-Guaman-La%20mediacion.pdf>.

⁵⁹ Ximena Borja Coronel, “La mediación como método alternativo de solución de conflictos en la contratación pública” (ponencia, Procuraduría General del Estado, Quito, 2019).

contrario tiene su base en la cooperación y en la voluntad. En la mediación necesariamente interviene un tercero que es imparcial y quien será el encargado de guiar a las partes para que puedan arribar a un acuerdo. Por último, cabe recalcar que al igual que en la conciliación la mediación es confidencial, por lo que nada de lo que sea tratado en ella puede ser divulgado y mucho menos ventilado dentro de un proceso judicial.

2. Antecedentes históricos de la mediación

No existen datos específicos que nos permitan determinar con exactitud desde cuándo se ha utilizado la mediación como un auxiliar de la justicia. Sin embargo, en la Edad Moderna fue aplicada dentro de los litigios que se originaban en el ámbito del Derecho Internacional, claro está que en esta materia los acuerdos no eran respetados debido a la complejidad de este ámbito sobre todo en aquello relativo a la coacción.

Ahora bien, independientemente del desarrollo normativo que esta figura tenga en cada Estado, es importante destacar lo que diversos tratados y convenios internacionales han señalado al respecto. Es así que en la Carta de las Naciones Unidas se ha indicado que:

Las partes en una controversia cuya continuación sea susceptible de poner en peligro el mantenimiento de la paz y la seguridad internacionales tratarán de buscarle solución, ante todo, mediante la negociación, la investigación, la mediación, la conciliación, el arbitraje, el arreglo judicial, el recurso a organismos o acuerdos regionales u otros medios pacíficos de su elección.⁶⁰

De lo mencionado en el epígrafe anterior se colige que cuando exista un conflicto que pueda alterar la paz, se tendrá que recurrir en un primer momento a medios pacíficos de solución de controversias tales como la mediación, el arbitraje y demás. Esto nos deja ver la importancia que se le da desde el derecho internacional a la aplicación de los diversos auxiliares de la justicia, para con ello incluso evitar que el conflicto trascienda los límites de un Estado y pueda afectar a la comunidad internacional.

La doctrina por su parte se ha referido al tema indicando que, “posteriormente, a mediados del siglo XX, es el momento en el que podemos decir que aparece la mediación que se aplica profesionalmente en la actualidad”.⁶¹ Ahora bien, una de las principales

⁶⁰ Alejandro Villanueva Turnes, “La constitucionalización de la mediación: el caso de Ecuador”, *Derecho y Ciencias Sociales*, n.º 20 (2019): 90, doi:10.24215/18522971e050.

⁶¹ Santiago Miranzo de Mateo, “Nulidad matrimonial y mediación familiar”, *Estudios Eclesiásticos: Revista de investigación e información teológica y canónica* 84, n.º 331 (2009): 811, <https://revistas.comillas.edu/index.php/estudiosesclasticos/article/view/8516>.

razones por la cual la mediación se implementó dentro de las legislaciones internas, fue debido a la saturación de los sistemas judiciales y por ende la falta de confianza que se presenta en torno a la administración de justicia estatal.

En Estados Unidos se dan los primeros pasos para la positivización de los diversos medios alternativos de solución de controversias, entre ellos la mediación. Figura que fue usada dentro de los conflictos de carácter laboral en los años treinta. Siguiendo la misma tendencia el Parlamento Europeo en el año 2008 emitió ciertas directrices tendientes a reglar aspectos relativos a la mediación en asuntos de naturaleza civil y mercantil. Al respecto se señaló que era necesario “un procedimiento estructurado, sea cual sea su nombre o denominación, en el que dos o más partes en un litigio intentan voluntariamente alcanzar por sí mismas un acuerdo sobre la resolución de su litigio con la ayuda de un mediador”.⁶²

3. Características de la mediación

La mediación y los demás medios alternativos de solución de controversias tienen características comunes. La primera de ellas es la inmediatez, ya que los procesos sometidos a este medio son resueltos de manera más ágil y oportuna en la mayoría de los casos. De igual manera, para poder obtener un resultado satisfactorio el rol de quien actúe como mediador es primordial pues será el encargado de abrir los canales de comunicación entre los intervinientes.

Como segunda característica tenemos la reducción de costos en la tramitación de las causas, esta se encuentra estrechamente ligada a la agilidad puesto que al resolver los conflictos en un tiempo menor de igual manera los costos se reducirán significativamente. Como tercera característica se menciona que la mediación es una técnica autocompositiva. Es decir, las partes llegan a un acuerdo pero el tercero neutral que interviene como mediador no puede ofrecerles fórmulas de solución ya que las mismas deben provenir de las partes. La decisión en ninguna circunstancia tiene que ser impuesta por el tercero quien tendrá la única función de dirigir el proceso más no brindar opciones de solución.⁶³

⁶² Alejandro Villanueva Turnes, “La constitucionalización de la mediación: El caso de Ecuador”, *Derecho y Ciencias Sociales*, n.º 20 (2019): 90, doi:10.24215/18522971e050.

⁶³ José Javier Guamán Burneo, “La mediación como requisito previo para descongestionar a la justicia ordinaria en cuestiones de interés público” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2011), 9, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2875/1/T1026-MDE-Guaman-La%20mediacion.pdf>.

Por último, tenemos la confidencialidad. Todo lo que sea tratado dentro de la mediación tendrá estricta reserva debido a que el principal objetivo de esta figura es lograr un acuerdo pacífico más no dotarle de información a las partes para que esta pueda ser usada con posterioridad.⁶⁴

4. Principios que rigen la mediación

Voluntariedad. La mediación al ser un método autocompositivo requiere la voluntad de las partes para someterse al mismo y mantenerse en él hasta que exista un convenio. En el marco de este proceso quienes intervengan tienen la total libertad de dotar de la información que ellos consideren pertinente.

En este sentido Leticia García Villaluenga ha indicado que: “la voluntariedad, que se manifiesta no tanto en la forma de llegar a la mediación, como en la autonomía para firmar el contrato de mediación, continuar el proceso y, en su caso, llegar a acuerdos”.⁶⁵ La voluntariedad implica la predisposición de participar en este proceso pudiendo retirarse en cualquier momento, sin que tenga que existir un justificativo al respecto.

En el caso de nuestro país, los juzgadores que conocen materias que por su naturaleza son transigibles tienen la facultad de derivar el proceso al Centro de Mediación. El cual extenderá una invitación para que los intervinientes asistan si es esa su voluntad. Caso contrario, el proceso se remitirá nuevamente al juzgador para que se continúe con la sustanciación de la causa.

Ahora bien, cabe indicar que por ejemplo en el Anteproyecto de Ley de mediación española se alude que el inicio del proceso no debería considerarse voluntario, sino más bien la permanencia en él y en la intención de llegar a un acuerdo sea total o parcial. La esencia de la voluntariedad se enmarca más en la decisión de continuar hasta su culminación que en la intención de someterse al mismo.⁶⁶

Confidencialidad. La confidencialidad garantiza que toda la información vertida en el proceso de mediación no pueda ser divulgada. De la misma forma esta no podrá ser usada como medio probatorio dentro de un proceso posterior. En este sentido, José Javier Guamán indica que todas las “actuaciones que se practiquen en este procedimiento,

⁶⁴ *Ibíd.*

⁶⁵ Leticia García Villaluenga, “La mediación a través de sus principios: Reflexiones a la luz del Anteproyecto de Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles”, *Revista general de legislación y jurisprudencia*, n.º 4 (2010): 720, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3412702>.

⁶⁶ *Ibíd.*, 724.

incluyendo los testimonios o confesiones expresadas por las partes, los apuntes de los mediadores que suelen ser destruidos a la conclusión del proceso no tendrán valor probatorio”.⁶⁷

Ahora bien, la confidencialidad siendo uno de los principios esenciales dentro de la mediación no solo ampara a las partes sino también al mediador. Quien no podrá ser llamado como testigo en la posterioridad. Al inicio de la mediación el mediador dará a conocer a las partes la obligación que tienen de guardar absoluta reserva sobre lo tratado. Con ello se facilita el establecimiento de canales de dialogo que sin duda podrían llevar a una solución pacífica.

No obstante, este principio tiene ciertas excepciones que han sido ampliamente discutidas. Pues en el caso de que las partes pacten que el acuerdo sea divulgado la confidencialidad se ve quebrantada. De igual manera, en el Anteproyecto de ley de mediación español se establece que, a más de la decisión de las partes, este principio no tiene cabida cuando se trata de razones de orden público o cuando se pretenda evitar daños físicos o psicológicos.⁶⁸

Como podemos ver este principio no es rígido, pues dependiendo como se encuentre normado pueden presentarse ciertas excepciones que deben estar enumeradas de manera taxativa y con ello evitar que so pretexto de la confidencialidad se ponga en riesgo el goce efectivo de los derechos de las partes o se afecte el orden público.

Neutralidad. El mediador juega un papel importante dentro de este proceso, ya que será el encargado de abrir los canales de dialogo entre las intervinientes. En todo momento mostrará una actitud imparcial, evitando inclinaciones hacia determinada parte. Caso contrario se entorpecería el proceso, a la vez que se produciría desconfianza en los participantes.

Si bien el mediador puede formar un criterio sobre el problema y desde ese punto buscar que las partes lleguen a un acuerdo justo y que satisfaga sus intereses, este no podrá emitir juicios y menos aún podrá ofrecer soluciones. La única función del mediador

⁶⁷ José Javier Guamán Burneo, “La mediación como requisito previo para descongestionar a la justicia ordinaria de interés público” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011), 11, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2875/1/T1026-MDE-Guaman-La%20mediacion.pdf>.

⁶⁸ Leticia García Villaluenga, “La mediación a través de sus principios: Reflexiones a la luz del Anteproyecto de Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles”, *Revista general de legislación y jurisprudencia*, n° 4 (2010): 734, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3412702>.

es actuar como un tercero imparcial que garantizará que el acuerdo se encuentre apegado a lo establecido en la norma.⁶⁹

Legalidad. Podrán ser sometidos a mediación únicamente aquellos “conflictos derivados de los derechos que pueden ser objeto de convenio”.⁷⁰

El mediador en todo momento garantizará que la materia sobre la cual verse el convenio pueda ser sujeta a transacción y que se respeten los presupuestos contenidos en las diversas normas. En caso de que existan dudas sobre el alcance del acuerdo o sobre su legalidad, estará en la obligación de informar a los participantes para que estos busquen la asesoría de expertos y de ser el caso retomen en lo posterior un diálogo abierto con propuestas más justas.

5. Desarrollo normativo de la mediación en Ecuador

La mediación como los otros medios alternativos de solución de controversias ha tenido su apogeo en los últimos años, debido en gran medida a la congestión que existe dentro del sistema judicial. Por lo que valerse de estas figuras jurídicas permite que los ciudadanos le pongan fin a un conflicto en un tiempo menor y que esto además traiga implícita la recuperación de la paz social.

Nuestro país no ajeno a esta realidad social decidió poner en marcha estos mecanismos como una alternativa eficaz para ayudar al ya colapsado sistema estatal, donde la falta de personal y la demora en la tramitación de las causas ha provocado que la justicia tenga un declive significativo. La mediación se ha vuelto un aliado importante para el auxilio de esta, pues como bien se ha indicado justicia que tarda no puede considerarse justicia.

Es así, que en pro de garantizar una solución ágil y con menos formalidades se implementa este mecanismo dentro de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008, la cual en su art. 190 señala que:

Se reconoce el arbitraje, la mediación y otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos. Estos procedimientos se aplicarán con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir. En la contratación pública procederá el arbitraje

⁶⁹ José Javier Guamán Burneo, “La mediación como requisito previo para descongestionar a la justicia ordinaria de interés público” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011), 13, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2875/1/T1026-MDE-Guaman-La%20mediacion.pdf>.

⁷⁰ *Ibíd.*, 14.

en derecho, previo pronunciamiento favorable de la Procuraduría General del Estado, conforme a las condiciones establecidas en la ley.⁷¹

De la norma *ut supra* se puede colegir que no únicamente se da paso a la mediación y al arbitraje, ya que esta es una puerta abierta para la aplicación de otros mecanismos que han sido reconocidos normativamente. Ahora bien, para que estos procedan el litigio tendrá que versar sobre una materia transigible, pues existen conflictos que por su naturaleza misma no pueden ser sometidos a estos mecanismos. Este es el primer paso que se da para fomentar una cultura de paz basada en el dialogo y en la apertura de las partes.

El precepto constitucional en su último inciso señala que cuando se trata de contratación pública se tendrá que contar imperativamente con la autorización de la Procuraduría General de la Nación. Este hecho deviene de la importancia de esta materia, pues se tratan de recursos públicos sobre los cuales versarán los laudos arbitrales por lo que la norma antes referida es clara al establecer este requisito de procedibilidad.

Ahora bien, una vez que la Constitución como norma jerárquicamente superior ha reconocido al arbitraje y la mediación, se procede a emitir la Ley de Arbitraje y Mediación, la cual se encarga de regular la forma en la cual serán aplicados dichos medios y establecer las reglas que tienen que seguirse.

La mencionada ley en el art. 43 señala que:

Art. 43.- La mediación es un procedimiento de solución de conflictos por el cual las partes, asistidas por un tercero neutral llamado mediador, procuran un acuerdo voluntario, que verse sobre materia transigible, de carácter extrajudicial y definitivo, que ponga fin al conflicto.⁷²

En este procedimiento interviene un tercero neutral. El cual tendrá que asistir a las partes para que puedan llegar a un acuerdo, este siempre será de carácter voluntario y tendrá que tratarse de una materia transigible. Esta conceptualización coincide con aquella dada por la doctrina, cabe indicar también que la mediación es llevada a cabo dentro de los diferentes centros de mediación autorizados para el efecto. Es así que el mediador se ve imposibilitado para en lo posterior intervenir en un proceso judicial que

⁷¹ Ecuador, *Constitución de la Republica del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 190.

⁷² Ecuador, *Ley de Mediación y Arbitraje*, Registro Oficial 417, Suplemento, 14 de diciembre de 2006, art. 43.

verse sobre la litis que fue puesta a su conocimiento esto en pro de garantizar el principio de confidencialidad.

Dicha prohibición se encuentra establecida en el art. 49 de la mentada ley, el cual en su parte pertinente señala que:

Art. 50.- La mediación tiene carácter confidencial. Los que en ella participen deberán mantener la debida reserva. Las fórmulas de acuerdo que se propongan o ventilen no incidirán en el proceso arbitral o judicial subsecuente, si tuviere lugar. Las partes pueden, de común acuerdo, renunciar a la confidencialidad.⁷³

La reserva con la que tienen que ser tratados estos procesos es de vital importancia pues con ello se asegura que las partes participen con absoluta confianza y soltura. Solo de esta forma se podrán abrir canales de comunicación para que se llegue a un acuerdo. Resulta indispensable entonces que la información allí vertida sea protegida para evitar que en lo posterior sea usada dentro de un proceso judicial.

En cuanto a los centros de mediación la norma precisa que deben estar registrados en el Consejo Nacional de la Judicatura y que podrán ser creados ya sea por “los gobiernos locales de naturaleza municipal o provincial, las cámaras de la producción, asociaciones, agremiaciones, fundaciones e instituciones sin fines de lucro y, en general, las organizaciones comunitarias”.⁷⁴ Si alguno de los centros no cuenta los requisitos establecidos en la norma el mencionado órgano de administración tendrá la facultad de proceder a la cancelación del registro, por último, el “Consejo de la Judicatura podrá organizar centros de mediación pre procesal e intraprosesal”.⁷⁵

En el mismo sentido, se indica la obligatoriedad que tienen los centros de elaborar un reglamento interno en el cual constara la lista de mediadores que operan dentro de los mismos, todo lo relativo a gastos y designación de funciones. Esto con el objetivo de garantizar que los servicios allí prestados sean de calidad y exista un control de los procesos que son puestos en su conocimiento.

Dicho lo anterior se debe acotar que la medicación puede darse en el marco de tres escenarios diferentes; en el primero cuando exista un convenio previo de someter a mediación las diferencias derivadas de un contrato o acuerdo; en segundo lugar, cuando sea voluntad de una de las partes solicitar que el litigio sea conocido por un centro de

⁷³ Ecuador, *Ley de Mediación y Arbitraje*, Registro Oficial 417, Suplemento, 14 de diciembre de 2006, art. 50.

⁷⁴ *Ibíd.*, art. 52.

⁷⁵ *Ibíd.*

mediación, para esto se requiere la aceptación y voluntad de la otra parte; por último dentro de un proceso el juzgador en el ejercicio de sus facultades puede derivar el proceso al centro de mediación del Consejo de la Judicatura.

Una vez convocadas las partes para la audiencia de mediación y de llevarse a cabo, el acuerdo al cual arriben puede ser total o parcial. En este último caso se hará constar en el acta de mediación que se ha llegado a un acuerdo parcial por lo que se continuará con la tramitación de la causa sobre aquellos puntos en los cuales no exista un acuerdo. Ahora bien, si una de las partes no se presenta el centro de mediación enviará una segunda convocatoria y de no asistir a la misma se expedirá la constancia de imposibilidad de mediación.

Se debe indicar también que las actas tienen efecto de sentencia ejecutoriada y cosa juzgada, por lo que de existir incumplimiento se procederá a su ejecución como si de sentencias se trataran; por lo que se solicitará su aplicación según lo previsto en el art.363 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos y dependiendo de la materia incluso se puede exigir su cumplimiento mediante la vía de apremio.

Mediación en materia tributaria

En nuestro país actualmente no existe un catálogo de materias que nos permita conocer con exactitud en cuales se consiente transigir. Las diversas disposiciones legales se encuentran dispersas en los diferentes cuerpos normativos. Sin embargo, existe una clara distinción sobre aquellos conflictos que no son susceptibles de llegar a un acuerdo. Entre ellos se encontraban los de naturaleza tributaria.

Esta realidad normativa cambió con la expedición de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal, la cual reformó el Código Tributario estableciendo la procedencia de la transacción, esta reforma responde a la grave crisis económica que enfrenta nuestro país posterior a la pandemia COVID-19 y la necesidad imperiosa del gobierno de turno de obtener mayores ingresos en las arcas estatales.

Para Moya: “La Mediación Tributaria tiene dos objetivos principales, el primero es disminuir la alta litigiosidad con los actos administrativos expedidos por las administraciones tributarias; y el segundo es la recaudación tributaria. Siendo estas las dos circunstancias que persigue esta reforma”.⁷⁶

⁷⁶ Andrea Moya, “Transacción en materia tributaria”, *Corral Rosales*, 5 de enero de 2022, párr. 4, <https://corralrosales.com/transaccion-en-materia-tributaria/>.

La mediación de manera general tiene como meta reducir la carga procesal y con ello resolver los conflictos de una manera pacífica. Lo que les permite a los ciudadanos tener mayor confianza en estos auxiliares de la justicia. Aplicado en materia tributaria representa también un beneficio para la administración tributaria puesto que la recaudación se haría en un tiempo menor, lo que promueve un mayor flujo de ingresos para el Estado.

Como bien se ha indicado la aplicación de esta figura en materia tributaria es de reciente data por lo que se vuelve imprescindible conocer el marco jurídico que la respalda, debido a que su aplicación representa una serie de beneficios como lo son el ahorro de tiempo y recursos en la tramitación de estas causas. Por otro lado, se tratan de recursos públicos por lo que se debe tener claro los puntos sobre los cuales se puede transigir para con ello evitar que resulte lesivo de los intereses del Estado.

Ahora bien, la prenombrada ley en el art. 56, num. 1 establece que “Las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción [...], en virtud de lo cual, un procedimiento administrativo o judicial queda concluido”. Cabe indicar entonces que si el proceso se encuentra en sede administrativa se puede hacer uso de estos mecanismos, como un medio para ponerle fin a las controversias que existan entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En cambio, cuando se habla de un “proceso judicial” la figura jurídica aplicable podría ser también la conciliación o la mediación a través de la derivación que se haga a los centros autorizados para el efecto o bien se recurra a estos antes de iniciar un proceso.

Se debe tener claro que en estos dos presupuestos existe la intervención de un tercero, tal es el caso del mediador como del conciliador. En esta investigación netamente nos centraremos a analizar la mediación en materia tributaria dejando de lado a los demás medios alternativos de solución de controversias.

a) Normas aplicables

Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tiene como principal objetivo promover la reactivación económica a través de “un

reordenamiento del sistema tributario y fiscal”,⁷⁷ para ello se ha incorporado la figura jurídica de la mediación en el ámbito tributario.

La mencionada ley establece en el art. 56.1 que: “Transacción. -Las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción [...], en virtud de lo cual, un procedimiento administrativo o judicial queda concluido a consecuencia de los acuerdos plasmados en un acta transaccional, en un auto o sentencia, emitido por autoridad competente”.⁷⁸

De la norma *ut supra* se puede colegir que las obligaciones tributarias pueden ser sujetos de transacción, siempre y cuando el proceso se lleva a cabo bajo los parámetros que se encuentran contemplados en la norma. Es así como los acuerdos a los cuales se arriben ponen fin a la litis y tienen efecto de sentencia ejecutoriada.

Paralelamente la ley ha indicado aquellos aspectos que pueden ser objeto de transacción, denotando que esta “podrá versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación”⁷⁹. Ahora bien, en caso de que existan medidas cautelares dentro del mismo acuerdo se podría transigir sobre el levantamiento de estas. Como último punto la norma permite que se discuta también lo relativo a “aspectos fácticos de valoración incierta controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos”.⁸⁰

De igual manera se establece categóricamente que no se podrá transigir “sobre el entendimiento o alcance general de conceptos jurídicos indeterminados en disputa, más sí respecto a su aplicación al caso concreto en el que tal concepto debe ser aplicado”,⁸¹ la norma es clara al indicar que dentro de los procesos de mediación no se podrá discutir sobre el alcance de la norma. Sin embargo, sí se podrá tratar sobre la pertinencia de su aplicación en el caso concreto.

Así mismo no se puede transigir en aquellos procesos que tengan por objeto “la anulación total o parcial de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general emitidas por la Administración Tributaria”.⁸² De lo antes citado se puede concluir que no existe transacción en aquellos litigios que tienen como base una norma o reglamento que

⁷⁷ Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 1.

⁷⁸ Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 56, num. 1.

⁷⁹ *Ibíd.*, art. 56, num. 2.

⁸⁰ *Ibíd.*

⁸¹ *Ibíd.*

⁸² *Ibíd.*

produce efectos generales y que por su naturaleza pueden ser discutidos únicamente en sede jurisdiccional.

Ahora bien, para que la transacción pueda celebrarse es necesaria la presencia de “la máxima autoridad del ente acreedor del tributo, o su delegado, y cualquiera de los sujetos pasivos de la obligación tributaria”.⁸³ Cabe recalcar que en cuanto al sujeto pasivo este podrá acogerse a dicho beneficio únicamente cuando haya presentado las declaraciones respectivas y exista un pago “hasta la fecha en que se notifique la orden de determinación”.⁸⁴

Con respecto a los efectos que pueda producir la transacción frente a terceros, se ha indicado que esta no es de carácter vinculante para aquellos que no han formado parte de ella. En cambio, cuando a la transacción comparezcan “dos o más sujetos pasivos tributarios, todos serán solidariamente responsables por la obligación contenida en el acuerdo transaccional”,⁸⁵ dejando la salvedad de quienes en calidad de responsables puedan ejercer su derecho de repetir “en contra de los obligados que tenían la calidad de contribuyentes”.⁸⁶

De igual manera los acuerdos celebrados no son vinculantes para otros casos excepto en aquellos que sea el mismo sujeto pasivo y se demuestre que se trata “de circunstancias plenamente idénticas o equivalentes”.⁸⁷ Así mismo, lo que sea tratado dentro de las audiencias de mediación no podrá ser divulgado ni mucho menos usado como prueba en un proceso judicial posterior. Por último, la transacción no puede ser considerada como novación de la obligación tributaria y en cuanto a los acuerdos transaccionales son inimpugnables en sede administrativa o judicial, exceptuando aquellos casos en los que se haya transado sobre hechos distintos a los permitidos por la ley.

b) Estructura de la transacción extraprocésal

Procedencia. La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal establece; que la transacción extraprocésal, conocida como mediación, procederá sobre las obligaciones tributarias y actos administrativos “cuya impugnación en sede

⁸³ *Ibíd.*, art. 56, num. 3.

⁸⁴ *Ibíd.*

⁸⁵ *Ibíd.*, art. 56, num. 4.

⁸⁶ *Ibíd.*

⁸⁷ *Ibíd.*

judicial no esté pendiente”⁸⁸ o que habiéndose iniciado el proceso de determinación este “no hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar, o incluso en la sustanciación de un reclamo administrativo”.⁸⁹ Solo bajo estos supuestos procederá la transacción, tomándose en consideración los límites fijados por la norma y que tendrán que ser observados durante todo el proceso.

Ahora bien, en el caso de que las obligaciones tributarias se encuentren en firme y no hayan sido objeto de impugnación por la vía judicial se podrá llegar a un acuerdo solo sobre lo relativo a “facilidades y plazos para el pago, así como sobre la aplicación, modificación, suspensión o levantamiento de medidas cautelares”.⁹⁰

De igual manera se podrá transar cuando las obligaciones se encuentran dentro del proceso de ejecución de la coactiva, sin que esto implique la suspensión de plazos o términos. El sujeto pasivo en este caso tendrá que adjuntar una “declaración de compromiso de no enajenación o distracción de activos”,⁹¹ con ello la administración tributaria asegura el cumplimiento de la obligación.

Asimismo, si el sujeto pasivo propone la cancelación total de la obligación, la administración tendrá la facultad de condonarle los intereses que se hayan derivado de esta o bien su reducción. En el caso que exista un reclamo en sede administrativa y posteriormente se haya solicitado una mediación se suspenderán los plazos y términos hasta la conclusión de esta.

Solicitud de mediación y sus efectos

El sujeto pasivo de la obligación tributaria podrá presentar la solicitud siempre y cuando la obligación tributaria no esté siendo discutida en la vía jurisdiccional, solo en esa circunstancia se suspenderán los plazos hasta que se llegue a un convenio o bien se emita la correspondiente acta de imposibilidad de llegar a un acuerdo. En este último caso el sujeto pasivo tendrá la posibilidad de presentar su solicitud nuevamente. Sin embargo, los plazos y términos continuarán corriendo. En este sentido la norma ha indicado que:

“Se suspenderán los plazos para impugnar el acto administrativo sea en sede judicial o administrativa hasta que se pronuncie la autoridad respecto a la aceptación de

⁸⁸ *Ibíd.*, art. 56, num. 7.

⁸⁹ *Ibíd.*

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ *Ibíd.*

entrar a un proceso de mediación o en su defecto se dicte el acta de mediación o de imposibilidad según el caso".⁹²

La norma antes citada es clara al señalar que una vez presentada la solicitud los plazos para impugnar el acto administrativo se suspenden. En caso de no llegarse a un acuerdo, el sujeto pasivo podrá hacer uso de los mecanismos legales establecidos para el efecto y con ello salvaguardar sus intereses. En cuanto a los costos estos serán asumidos en su totalidad por el solicitante.

Por último, el art. 56, num. 10 establece que en caso de incumplimiento del acta de mediación "se emitirá el respectivo título de crédito que servirá como antecedente para el inicio del respectivo proceso coactivo. Si el acta transaccional se refiere a la totalidad de las obligaciones, la misma constituirá título de crédito suficiente".⁹³ Con ello la administración tributaria podrá exigir el pago de las obligaciones pendientes iniciando un proceso coactivo en contra del contribuyente.

Instructivo para la aplicación de la transacción en materia tributaria

Una vez que la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19 entró en vigencia, el Servicio de Rentas Internas emite el instructivo para su aplicación, dentro de este constan todos los parámetros que deben ser observados para que la transacción proceda.

El mencionado instructivo en el art. 1, num. 1.2 señala que:

La transacción en materia tributaria se instrumenta únicamente a través del proceso de mediación. Este proceso puede concluir con la suscripción de un acta transaccional o un acta de imposibilidad de acuerdo o una constancia de imposibilidad suscrita por un mediador debidamente registrado ante el órgano competente.⁹⁴

De lo antes citado se puede desprender que la norma únicamente permite que la transacción sea viabilizada mediante la mediación. Dicho de otra forma, la transacción actúa como el medio para que se llegue a un acuerdo de mediación, la norma excluye la aplicación de otros medios alternativos de solución de controversias como lo son el arbitraje, la negociación e inclusive la conciliación.

⁹² Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 56, num. 9.

⁹³ *Ibíd.*, art. 56, num. 10.

⁹⁴ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC22-0000053*, Registro Oficial 114, Suplemento 27 de julio de 2022, art. 1, num. 1.2.

Así mismo dentro del citado artículo en el numeral 2.6 se establecen taxativamente aquellos ámbitos en los cuales no es aplicable la transacción, así tenemos:

Las deudas que se originen por declaraciones que se han presentado pero que no se han cancelado; deudas provenientes de declaraciones no efectuadas; aquellas obligaciones que nazcan de la retención de tributos y que estos no hayan sido entregados en los tiempos establecidos a la Administración Tributaria y, por último, no se podrá buscar la anulación total o parcial de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.⁹⁵

Cabe indicar entonces que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no podrá solicitar una mediación en los casos antes indicados y si pese a ello lo hiciera, la administración tributaria en un tiempo no mayor a 30 días y después de haber efectuado el análisis correspondiente podrá negarse por escrito. Indicando de manera expresa que los hechos versan sobre materia no transigible.

Por último, en cuanto a las remisiones el mencionado instructivo indica que los intereses podrán ser remitidos o reducidos de acuerdo con lo establecido en “el informe costo-beneficio que se emitirá”. En el caso de procesos en los cuales se haya iniciado la ejecución coactiva “, “la Administración Tributaria podrá remitir hasta el 100 % de los intereses o reducir la tasa de interés, siempre que la obligación objeto de coactiva resulte de difícil recaudo”., para que esta proceda es necesario que el sujeto pasivo pague de forma inmediata el capital adeudado.⁹⁶

c) Análisis del procedimiento

El Servicio de Rentas ha emitido un flujograma que nos permite conocer la forma en la cual se debe llevar a cabo la mediación, este proceso inicia con la solicitud presentada ante un centro que se encuentre debidamente autorizado, con la sola presentación se suspenden los plazos. Posteriormente, la administración tributaria es citada y se celebra la primera audiencia dentro de la cual se conocerán las pretensiones del contribuyente a la vez que se analizará si el mismo versa sobre hechos que pueden ser transigibles.

Dentro de esta primera audiencia pueden surgir dos escenarios; que se establezca una imposibilidad de acuerdo o que la administración tributaria requiera un tiempo, para establecer una contrapropuesta que será expuesta en una segunda audiencia. La propuesta

⁹⁵ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC22-00000053*, Registro Oficial 114, Suplemento 27 de julio 2022, art. 1, num. 2.6.

⁹⁶ *Ibíd.*, art. 1, num. 3.1.

de acuerdo para poder ser aceptada tiene que contar con un informe Técnico-Jurídico de Viabilidad donde debe constar también el Costo-Beneficio derivado del acuerdo. Cuando la cuantía sea superior a los \$20.000,00 tendrá que existir una autorización previa por parte de la máxima autoridad de la Procuraduría General. La cual podrá aceptar, negar o abstenerse. En caso de que en el acuerdo conste un informe favorable o a su vez se haya dado la autorización requerida se procede a suscribir el acta transaccional y se ordena el archivo.⁹⁷

Ahora bien, la norma ha establecido de manera taxativa la forma en la cual se llevarán a cabo los procesos de mediación y como debe intervenir la administración tributaria. Sin embargo, no se han tomado en consideración aspectos de gran relevancia como lo sería la intervención de un grupo especializado que elabore el acuerdo que en lo posterior tendría que ser aceptado o no por el contribuyente. Dentro de este grupo se tendría que contar de forma obligatoria con funcionarios del más alto nivel técnico-jurídico, y que en lo posterior dicho acuerdo sea objeto de control por parte de la Contraloría General del Estado, lo cual aseguraría que dicho convenio no resulte lesivo de los intereses estatales.

Por último, se ha indicado que cuando el monto sea superior a los \$20.000,00 necesariamente se contara con la autorización de la Procuraduría General. Esto sin duda es un parámetro indispensable para que proceda un acuerdo. De no ser dada dicha autorización la administración no podrá participar del proceso de mediación. Sin embargo, la máxima autoridad puede abstenerse en cuyo caso no se especifica la forma en la cual debe proceder la administración tributaria, dejando un vacío que podría ser usado de manera arbitraria.

⁹⁷ Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC22-00000053*, Registro Oficial 114, Suplemento 27 de julio de 2022, art. 1.

Capítulo tercero

Poder tributario

1. Conceptualización

El poder tributario es definido por Humberto Medrano como “la capacidad del Estado para establecer tributos”,⁹⁸ cabe recalcar que este poder no puede tener un carácter ilimitado, pues ello implicaría una afectación a los derechos de los contribuyentes, dando paso a la arbitrariedad por parte del Estado. En el marco de esta situación la norma suprema ha establecido una serie de principios tendientes a limitar el poder impositivo del Estado.

Ahora bien, en nuestro país el poder tributario se encuentra distribuido entre los diferentes niveles de gobierno, así lo señala la Constitución de la República del Ecuador. En el primer nivel de gobierno tenemos al Gobierno Central, el cual está conformado por la Asamblea Nacional y el Poder Ejecutivo. En el segundo nivel de gobierno se encuentran los Gobiernos Autónomos Descentralizados y los Gobiernos Regionales.

Únicamente estos dos niveles de gobierno tienen la facultad de crear, modificar o suprimir tributos, respetando siempre el marco jurídico vigente y asegurando el pleno respeto a los principios establecidos para el efecto. Es así, que cada tributo tendrá que ser creado bajo el procedimiento legislativo correspondiente.

2. Definición de principios

La palabra principio proviene etimológicamente del latín *principium*, que significa tomar o abordar lo primero.⁹⁹ En este mismo sentido el diccionario prehispánico del español jurídico ha definido a los principios de la siguiente manera:

⁹⁸ Juana Rosa Terrazos Poves, “Análisis y reflexiones en torno a la adecuación de los instrumentos legislativos a la potestad tributaria y a la administración tributaria dialogando con Humberto Medrano Cornejo”, *Derecho & Sociedad*, n.º 24 (2005): 12, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792501>.

⁹⁹ Valentin Anders, “Etimologías de Chile - diccionario que explica el origen de las palabras”, *DECEL*, 31 de marzo de 2024, párr. 1, <https://etimologias.dechile.net/?principio>.

Valores deducidos de los propios procesos aplicativos de las normas positivas, que contribuyen a orientar su aplicación ajustada los ideales de justicia, las convicciones sobre lo justo, que mantiene la comunidad en cada momento, y que expresan los jueces y demás operadores jurídicos principales.¹⁰⁰

Los principios dentro de la óptica del derecho son concebidos como aquellas “verdades jurídicas” que sirven como guía para la aplicación de las normas que se encuentran contenidas en los diversos ordenamientos jurídicos. Estos tienen que coadyuvar a la interpretación que se debe hacer de la ley. La cual será creada con estricto apego a los mismos. Pues solo así se podrá garantizar que el ideal de justicia se vea materializado en la mayor medida posible.¹⁰¹

Ahora bien, los principios también han sido estudiados por la doctrina. En este sentido Robert Alexy citado por Zárate, ha indicado que “Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización”.¹⁰²

En el mismo sentido Hernán Valencia Restrepo, señala que el principio puede ser concebido como un “proceso creador de la norma principal o principalización”. El prenombrado autor afirma que para ello se necesita la “preexistencia de un valor fundamental y social”. Dicho valor es lo que hará que la norma goce de la “convicción de obligatoriedad”.¹⁰³

Al respecto conviene precisar que los principios se configuran como la base del ordenamiento jurídico. Estos mandatos de optimización como bien los ha definido Alexy, son los que guían los procesos de positivización de la norma y aseguran que este valor preestablecido goce de obligatoriedad.

Ahora bien, se ha precisado también desde la doctrina que “los principios no establecen una forma inequívoca, absoluta e incuestionable de alcanzar el objeto por el

¹⁰⁰Real Academia Española, “principios generales del derecho”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.ed., (versión 23.7 en línea), accedido 20 de marzo de 2023, <https://dpej.rae.es/lema/principios-generales-del-derecho>.

¹⁰¹Real Academia Española, “principios generales del derecho”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.^a ed. (versión 23.7 en línea), accedido 20 de marzo de 2023, <https://dpej.rae.es/lema/principios-generales-del-derecho>.

¹⁰²Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales* (Madrid, 1993), 86-7, citado en Arturo Zárate Castillo, “Cuestiones constitucionales”, *Revistas Jurídicas UNAM I*, n.º 17 (2007): párr. 6, doi: 10.22201/ijj.24484881e.2007.17.5822.

¹⁰³Hernán Valencia Restrepo, “La definición de los principios en el derecho internacional contemporáneo”, *Revista facultad de Derecho y Ciencias Políticas Universidad Pontificia Bolivariana* 37, n.º 106(2007): 72, <https://www.redalyc.org/pdf/1514/151413530004.pdf>.

cual fueron previstos, sino que permiten una amplia gama de opciones, que tendrán que ser valoradas en cada circunstancia”.¹⁰⁴

Del criterio antes indicado se puede colegir que los principios son usados también para asegurar la correcta aplicación de la norma. Para el efecto se tendrá en consideración el objetivo por el cual fueron creados y las condiciones propias de cada caso. Es decir, son principios de aplicación, los cuales garantizan que los “derechos puedan ejercerse de una manera óptima y efectiva”.¹⁰⁵

3. Principios que rigen el sistema tributario

Una vez que se han definido los principios y se los abordo desde una perspectiva doctrinaria, cabe detallar cada uno de ellos y resaltar su importancia dentro del marco normativo ecuatoriano. Es así como, la Constitución de la República del Ecuador ha establecido en el art. 300 aquellos principios que regirán el sistema tributario. Rezando la norma de la siguiente manera:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.¹⁰⁶

La norma *ut supra* es clara al precisar los principios que deben ser observados por el órgano legislativo competente al momento de crear, modificar o suprimir tributos. Estos tienen como principal objetivo evitar la arbitrariedad en los diferentes niveles de gobierno que gozan de potestad tributaria. A la vez que garantizan que los derechos de los contribuyentes no sean inobservados. Cabe entonces conceptualizar a continuación cada uno de ellos.

a) Principio de generalidad

El principio de generalidad asegura que los tributos sean aplicados a todos los contribuyentes y no únicamente a determinados sectores o personas. En otras palabras, una vez que el hecho generador se ha configurado, todos los sujetos pasivos que se

¹⁰⁴ Esteban Javier Polo Pazmiño, “Los principios de aplicación de los derechos en la Constitución Ecuatoriana: Una mirada desde la doctrina y la jurisprudencia”, *Revista de Derecho* 7, (2018): 226, doi: <https://doi.org/10.31207/ih.v7i0.194>.

¹⁰⁵ Esteban Javier Polo Pazmiño, “Los principios de aplicación de los derechos en la Constitución Ecuatoriana: Una mirada desde la doctrina y la jurisprudencia”, *Revista de Derecho* 7, (2018): 227, doi: <https://doi.org/10.31207/ih.v7i0.194>.

¹⁰⁶ Ecuador, *Constitución de la Republica del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.

encuentren dentro del mismo tendrán que cancelar los montos que se originen en razón de la obligación tributaria.

En este sentido el profesor Héctor Villegas citado por Miguel Ángel Saltos, ha indicado que:

No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.¹⁰⁷

Del criterio antes señalado se puede desprender que el principio de generalidad no implica que todos los ciudadanos están en la obligación de contribuir, sino únicamente aquellos sobre los cuales se ha producido el hecho generador. Y que una vez, que esto se haya verificado no podrán ser eximidos del pago sino únicamente en aquellos supuestos establecidos dentro de la norma. De esta manera, podemos concluir que la generalidad no es una figura de carácter impositivo hacia todos los contribuyentes, sino más bien a quienes se encuentran en una situación similar. Este principio no hace alusión a “*intuitu personae*, la acepción de personas, sino más bien goza de características como la abstracción y la impersonalidad”.¹⁰⁸

Cabe acotar que la generalidad se encuentra estrechamente ligada a la igualdad, y es a través de ella que este principio se ve materializado. Una vez que el hecho generador se ha configurado todos quienes recaigan sobre este, se encontrarán en la obligación de asumir el tributo. En el mismo orden de ideas el doctrinario Martín Queralt citado por Hernández Guijarro, ha manifestado que:

El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica... vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), citado en Miguel Ángel Saltos Orrala, “Los principios generales del Derecho Tributario según la Constitución de Ecuador”, *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG* 11, n.º 2 (2017): 62, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>.

¹⁰⁸ Juan Marín Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid, 2001), 105, citado en Gabriel Santiago Galán Melo, “La igualdad jurídica en el régimen tributario ecuatoriano y los supuestos de discriminación fiscal en la nueva legislación para la consolidación de la política económica Nacional” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2012), pág. 47, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3073/1/T1129-MDE-Galan-La%20igualdad.pdf>.

¹⁰⁹ Juan Marín Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid, 2001), 62, citado en Fernando Hernández Guija, “Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales”, *Juris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, n.º 19 (2015):

Este principio no solo ampara la correcta aplicación de la norma sino también asegura que al momento de su creación el legislador no incurra en arbitrariedades al establecer exenciones que de alguna manera resulten discriminatorias o que dejen entrever privilegios para un determinado sector de la población. En otras palabras “se buscará no tratar de manera diferente aquellos hechos similares, evitando discriminaciones sin razones sociales de peso”.¹¹⁰

La generalidad busca que todos contribuyan al sostenimiento del gasto público. Para ello la norma tendrá que precisar un hecho imponible que denote capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Una vez que el mencionado hecho se encuentre contemplado normativamente, todos quienes recaigan en el mismo deberán asumir el pago. De igual manera tendrá que constar en la ley todo aquello relativo a exenciones, deducciones y demás.

b) Principio de progresividad

El principio de progresividad forma parte de los principios materiales de justicia tributaria, los cuales tuvieron un desarrollo más lento respecto de aquellos que se encargaban de regular el adecuado funcionamiento de la legalidad dentro de los Estados.¹¹¹

Su aparición se remonta al año 1966, donde fue establecido dentro del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el cual en su parte pertinente indicaba que:

Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.¹¹²

367, http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S2070-81572015000100015&lng=es&nrm=iso&tlng=es.

¹¹⁰ Rafael Vergara Sandoval, *Principios constitucionales tributarios en Bolivia* (Revista Boliviana de Derecho, 2009), 59-80, citado en Miguel Ángel Saltos Orrala, “Los Principios Generales del Derecho Tributario según la Constitución de Ecuador”, *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG 11*, n.º 2 (2017): 62, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>.

¹¹¹ María Francisca Garca Barrera, “El principio de progresividad en materia tributaria” (tesis doctoral, Universidad de Jaén, España, 2017), 62, https://crea.ujaen.es/bitstream/10953.1/6811/1/Garca_Barrera_M_Francisca.pdf.

¹¹² Naciones Unidas, *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, 16 de diciembre 1966, art. 27, <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>.

Del criterio antes señalado se puede colegir que la progresividad se encarga de precisar la capacidad contributiva de los ciudadanos. Como bien lo indica Soler Belda “es necesario tributar en la medida en que se realiza un hecho que demuestra la capacidad económica del actor”. Los ciudadanos deben contribuir conforme a las manifestaciones mediatas o inmediatas de riqueza, dependiendo del tributo del cual se trate. Teniendo en cuenta que el Estado asegurará de esta manera una verdadera justicia tributaria, en la cual quien más tenga más pague.¹¹³

Dicho de otro modo, “El principio de progresividad se refiere a la equitativa distribución de la carga tributaria entre los distintos contribuyentes, teniendo en cuenta su capacidad económica”. Conforme el sujeto pasivo adquiera mayor riqueza, mayor será su obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público. Es así como se tendrá que tratar con “igualdad a los iguales y desigualdad a los desiguales”, con todo ello se verá materializado el principio de progresividad.¹¹⁴

c) Principio de eficiencia

La eficiencia tiene como principal objetivo lograr que tanto en la creación de los tributos, como en la aplicación y posterior recaudación se reduzcan los gastos de carácter administrativo. Para ello, la administración tributaria diseñará planes que favorezcan al cumplimiento de dicha meta. Evitando que la misma se vea sumida en procesos largos que devengan en una afectación económica. En otras palabras, se busca reducir al mínimo los gastos derivados de un tributo.

De igual manera, el legislador al momento de creación de la norma tendrá que establecer los mecanismos idóneos para asegurar que los tributos sean recaudados en el menor tiempo posible. Evitando que el aparataje administrativo se mueva innecesariamente. En el mismo sentido, es importante establecer otros medios para la resolución de los conflictos que se generen entre la administración y el contribuyente. Ya que cuando una obligación tributaria se encuentra en discusión el sujeto pasivo podrá activar bien sea la vía administrativa o judicial. Lo que implica un gasto para los

¹¹³ Ramón Soler Belda María, *la Progresividad en las Reformas Tributarias* (Madrid, 2015), 352 citado en Francisca Garca Barrera, “El principio de progresividad en materia tributaria” (tesis doctoral, Universidad de Jaén, España, 2017), 62, https://crea.ujaen.es/bitstream/10953.1/6811/1/Garca_Barrera_M_Francisca.pdf.

¹¹⁴ Israel Sebastián Moscoso Almachi, “El principio de progresividad y la tarifa única del impuesto a la renta de sociedades en Ecuador”, *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar* 7, n.º 4 (2023): 5379, doi: 10.37811/cl_rcm.v7i4.7354.

intervinientes. Entonces lo que se pretende es buscar medios alternativos que logren minimizar el costo social del conflicto.

Ahora bien, cabe señalar que la eficiencia como parte de la justicia tributaria depende en gran medida de la relación directa entre tributos y la capacidad que tenga el estado para prestar servicios públicos apropiados. Es decir, no solo tendrá que asegurar que las arcas estatales puedan cubrir todos los gastos derivados de esta prestación de servicios sino tiene que garantizar además que los mismos sean prestados de manera eficiente.

Para alcanzar el ideal de justicia se requiere no solo la aplicación de este principio sino también que el mismo sea aparejado con los demás principios que rigen el sistema tributario. Pues no se puede hablar de un estado pleno cuando los ingresos son despilfarrados en cuestiones burocráticas y los servicios públicos son brindados de manera ineficiente.

La Corte Constitucional en este sentido ha indicado que:

Que la calidad de un servicio público “debe traducirse en la máxima satisfacción del usuario”; la eficiencia es lograr oportunamente los objetivos usando de manera adecuada los medios disponibles; la eficacia implica cumplir los objetivos; el buen trato exige tratar con calidez a las personas beneficiarias de los servicios públicos y privados.¹¹⁵

Del criterio antes indicado se puede colegir que la eficiencia se traduce en la capacidad de la administración para lograr el cumplimiento de los objetivos a través de un manejo adecuado de los recursos y medios que le son otorgados para el efecto. Este principio se encuentra estrechamente ligado a la eficacia, la cual asegura el buen trato a los usuarios de los diversos servicios públicos.

En el mismo sentido la Corte Constitucional Colombiana en el fallo C-397-11 a señalado que el principio de eficiencia tributaria se concibe como un pilar fundamental del sistema fiscal que tiene dos enfoques principales:

- a. **Maximización del Recaudo con Mínimos Costos de Operación:** según el criterio de la Corte, este principio busca asegurar que el sistema tributario recaude

¹¹⁵ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio N.º: 1024-19-JP/21*, 01 de septiembre de 2021, 19.

impuestos de manera eficiente, minimizando los costos tanto para el Estado como para los contribuyentes. Esto implica que los mecanismos de recaudación deben ser diseñados de tal manera que no generen cargas administrativas excesivas o innecesarias, lo que facilita el cumplimiento por parte de los contribuyentes y reduce los costos operativos del Estado. El sistema debe ser sencillo y accesible, eliminando trabas burocráticas.

- b. **Reducción de los Costos Sociales:** Además de lo indicado, el principio de eficiencia también hace referencia a la necesidad de que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no implique una carga excesiva para los contribuyentes. Esto incluye tanto los costos directos de pagar los tributos como los costos indirectos, como el tiempo y los recursos dedicados al cumplimiento de las normas fiscales. Un sistema tributario eficiente debe minimizar estos costos para evitar distorsiones en la actividad económica y en la competitividad de las empresas y personas.

La Corte enfatiza que el principio de eficiencia, junto con los principios de equidad y progresividad, debe aplicarse al sistema tributario de manera sistemática. Es decir, en conjunto y no en relación con impuestos individuales. Esto significa que la eficiencia no solo busca optimizar un impuesto específico, sino que se extiende a la totalidad del sistema para garantizar que el proceso de imposición sea justo y equitativo, sin crear barreras injustificadas para los contribuyentes (C-397-11)(C-397-11).

En este sentido, un sistema tributario que no logre armonizar la eficiencia con la equidad podría generar una afectación al principio de igualdad, imponiendo cargas extraordinarias a ciertos sectores de la población. Este principio actúa como una guía para el legislador, que debe buscar un equilibrio entre maximizar los ingresos fiscales y evitar que el sistema tributario se convierta en una carga desproporcionada para los contribuyentes o en una barrera para la inversión y el crecimiento económico(C-397-11).

Es así como este enfoque integral busca crear un sistema fiscal que no solo sea capaz de recaudar los fondos necesarios para el funcionamiento del Estado, sino que lo haga de manera justa, eficiente y con el menor impacto negativo posible en los actores económicos.

Ahora bien, el principio de eficiencia tiene que ir de la mano con el principio de suficiencia recaudatoria, pues mientras más sencillos sean los procesos tanto de determinación como de recaudación del tributo menor será el costo social, de manera que no solo se beneficie la administración tributaria sino también el contribuyente.

En este sentido la Corte Constitucional Colombiana ha indicado en el fallo C-743-15 que los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria tienen como objetivo asegurar que el sistema tributario cumpla con su misión de financiar al Estado sin imponer cargas desproporcionadas a los contribuyentes.

En el fallo mencionado, la Corte Constitucional refuerza este principio al subrayar que un sistema tributario ineficiente, con procedimientos burocráticos excesivos o con cargas injustificadas para los ciudadanos, puede generar distorsiones en la economía y afectar el comportamiento fiscal de los contribuyentes. Desde el punto de vista constitucional, la eficiencia también está vinculada con los principios de proporcionalidad y razonabilidad, así, el legislador tiene la responsabilidad de crear impuestos que recauden lo necesario sin afectar de manera injustificada el tejido económico y social. Es decir, la eficiencia no puede ser vista únicamente como una meta técnica, sino como un principio que debe coexistir con la equidad y la justicia tributaria.

En términos económicos, un sistema tributario eficiente debe evitar la creación de incentivos para la evasión fiscal y, por el contrario, facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Los costos de cumplimiento, tales como el tiempo y los recursos necesarios para presentar declaraciones y pagar impuestos, deben ser lo más bajos posible.

Relación entre Eficiencia y Suficiencia Recaudatoria

La relación entre la eficiencia y la suficiencia recaudatoria es la piedra angular de la estabilidad de cualquier sistema fiscal; un sistema eficiente puede maximizar la recaudación con el menor costo posible, lo que, contribuye a la suficiencia recaudatoria al reducir los incentivos para la evasión y elusión fiscal. En cambio, un sistema ineficiente, que impone cargas innecesarias o burocráticas a los contribuyentes, puede generar desincentivos al cumplimiento, afectando negativamente la capacidad de recaudación del Estado.

En este sentido, la Corte Constitucional, en varios fallos, como el C-397-11 y el C-743-15, ha subrayado que el equilibrio entre ambos principios es crucial. La ineficiencia en la administración tributaria, tales como procesos engorrosos o

procedimientos costosos, puede reducir la recaudación efectiva. Por otro lado, la insuficiencia recaudatoria puede llevar a la implementación de políticas fiscales más agresivas, afectando la equidad y progresividad del sistema tributario.

Dentro de nuestro análisis es importante mencionar también al principio de progresividad, el cual se encuentra protegido por la Constitución y que influye directamente en la aplicación de los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria. La progresividad busca que aquellos con mayor capacidad económica contribuyan más al financiamiento del Estado. Sin embargo, la Corte ha reconocido que un sistema altamente progresivo debe ser eficiente para no generar desincentivos en los sectores de altos ingresos, lo que podría derivar en una fuga de capitales o evasión fiscal. Por lo tanto, el sistema debe ser lo suficientemente robusto para lograr la suficiencia recaudatoria sin crear distorsiones económicas que perjudiquen la competitividad.

Del análisis del fallo podemos concluir que, principio de eficiencia tributaria y suficiencia recaudatoria revela que ambos son elementos complementarios que, cuando se aplican de manera correcta, permiten la construcción de un sistema tributario equilibrado, justo y sostenible. La eficiencia permite maximizar la recaudación minimizando los costos y cargas para el Estado y los contribuyentes, mientras que la suficiencia recaudatoria asegura que el Estado cuente con los recursos necesarios para cumplir sus funciones esenciales.

En el contexto de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la aplicación de estos principios se vincula con otros elementos constitucionales como la equidad y la progresividad, lo que refuerza la idea de que un sistema tributario no solo debe ser técnicamente eficiente, sino también justo y proporcional en la distribución de la carga tributaria. En definitiva, un sistema fiscal eficiente y suficiente garantiza la estabilidad económica del país y permite al Estado cumplir con su deber de proteger y promover el bienestar de la sociedad.

d) Principio de simplicidad administrativa

La simplicidad administrativa implica que el órgano acreedor del tributo tiene que otorgarles a los contribuyentes las facilidades necesarias al momento de realizar cualquier trámite referente al pago de la obligación tributaria o bien en las reclamaciones que pueden derivarse de la misma.

En este sentido la Corte Nacional de Justicia del Ecuador ha precisado que:

El principio de simplicidad administrativa, en el ámbito tributario consiste principalmente en que se debe brindar a los contribuyentes las facilidades para que estos, puedan realizar los trámites para el pago de tributos sin complejidades innecesarias, así como para activar los mecanismos respectivos que la Ley pone a su disposición para demostrar su inconformidad con el proceder de la administración Tributaria. Los requisitos exigidos deben ser racionales y necesarios.¹¹⁶

La Corte es clara al indicar que la administración le facilitará al contribuyente todo proceso relativo al pago o reclamación que exista debido a cualquier tributo. Además, acota que no se podrán establecer requisitos innecesarios, pues estos tienen que responder a un criterio de razonabilidad y necesidad.

La simplicidad administrativa no solo pretende proteger al contribuyente de trámites complejos, sino también procura que el costo sea menor tanto para el sujeto pasivo como para el sujeto activo. El movimiento innecesario del aparatage administrativo y judicial implica un gasto para el estado y por ende un perjuicio para las arcas estatales. Debido a ello se tienen que adoptar otros mecanismos al momento de resolver las controversias, medios alternativos que aseguren una recaudación más ágil pero que a la vez no afecten a los ingresos que tienen que ser percibidos y que servirán para dotar de servicios públicos con calidad y eficiencia.

Ahora bien, un aspecto importante a tomar en consideración por el órgano administrativo es el costo- beneficio que deviene tanto del establecimiento del tributo como de su posterior recaudación. Por lo que resulta imprescindible que los mecanismos adoptados para el efecto sean sencillos y de fácil comprensión para el contribuyente, con ello se garantiza que la recaudación de tributos sea más rentable para el Estado.

e) Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad se encuentra íntimamente ligado al principio de legalidad, pero con un alcance mayor. Pues no solo garantiza que un tributo se encuentre establecido previamente en la ley, sino además que sus elementos constitutivos sean precisados. Para de esta manera asegurar que el contribuyente goce de certeza y por ende de seguridad jurídica.

En este sentido el doctrinario Griziotti ha manifestado que el objetivo de este principio es “garantizar permanentemente el cumplimiento del principio fundamental de

¹¹⁶ Ecuador Corte Nacional de Justicia del Ecuador, “Sentencia”, en *Juicio* n.º: 85-2013, 9.

la certeza jurídica”.¹¹⁷ Ello le asegura al ciudadano no estar sometido a una administración arbitraria que pueda de alguna manera establecer tributos abusivos o confiscatorios que afectan el patrimonio de los ciudadanos.

El legislador tiene que ser el garante del fiel cumplimiento de los principios enmarcados dentro de la norma suprema. Esta es una forma no solo de asegurar ingresos para las arcas estatales, sino también de fomentar en el contribuyente una cultura tributaria basada en el pleno respeto a sus derechos.

Al respecto conviene también decir que como bien lo ha expresado Miguel Ángel Saltos, la garantía de la irretroactividad lleva implícita en sí “La seguridad jurídica de la no aplicación de reformas legales, en este caso de modificaciones impositivas, a hechos ocurridos con anterioridad a las mismas, son garantías constitucionales en la mayoría de los Estados, este también es el caso de Ecuador”.¹¹⁸

En otras palabras, no se podrán instaurar modificaciones tributarias sin que exista una ley que la respalde. Como tampoco se podrán cobrar tributos por hechos que hayan sido efectuados con anterioridad a la promulgación de dicha norma. De igual manera, las administraciones tributarias tendrán que efectuar socializaciones previas a iniciar la recaudación del tributo.

Vale acotar que la inobservancia de este principio afectaría a la seguridad jurídica. Por tanto, que la irretroactividad es considerada una manifestación de aquella. No pudiéndose gravar un tributo por actos pasados que en su momento no fueron considerados como hechos generadores. Dicha situación no tendría cabida en un estado derecho como el nuestro.

f) Principio de equidad

La equidad ha sido definida por el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como la “Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”¹¹⁹. Ahora bien, el Diccionario Prehispánico del Español Jurídico señala que este es un

¹¹⁷ Eduardo Paredes Paredes, “Evolución de los principios del Derecho Tributario en las Constituciones del Ecuador”, *Dilemas contemporáneos: Educación, Política y Valores*, n.º 1 (2022): 16, doi: 10.46377/dilemas.v10i1.3336.

¹¹⁸ Miguel Ángel Saltos Orrala, “Los Principios Generales del Derecho Tributario según la Constitución de Ecuador”, *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG* 11, n.º 2 (2017): 62, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>.

¹¹⁹ Real Academia Española, “equidad”, *Diccionario de Lengua Española*, 23.ª ed. (versión 23.7), accedido 20 de marzo del 2024, <https://dle.rae.es/equidad>.

“Principio de justicia material que debe ponderarse en la aplicación de las normas en atención a las circunstancias del caso”.¹²⁰

Este principio no solo asegura que las normas jurídicas sean aplicadas, sino que además se tenga en consideración las particularidades de cada caso. En materia tributaria la equidad es concebida como aquel principio “que representa la Justicia y al que se llega a través del principio de capacidad contributiva”.¹²¹

En este sentido, es importante precisar que la equidad puede ser de dos tipos: equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal se materializa cuando un grupo de contribuyentes manifiestan la misma capacidad económica. Es decir, se encuentran dentro de una situación similar, en ese caso contribuirán en igual medida. En cambio, cuando se habla de una equidad vertical se refiere a las diferencias que se establecen en la carga tributaria cuando los contribuyentes demuestran una capacidad económica diferente. Es así, que quien más tenga estará obligado a soportar las cargas en mayor medida.¹²²

Así mismo, la equidad como principio dentro de la tributación tiene dos ópticas. La primera tendiente a garantizar que todo lo recaudado sea distribuido de una forma equitativa, lo que implica que el Estado asuma su rol de buen administrador. De manera que lo recaudado se vea reflejado a través de la ejecución o prestación de servicios. La segunda óptica en cambio busca asegurar que los ciudadanos tributen conforme a sus condiciones económicas. Esto evitará que el tributo se perciba como abusivo o confiscatorio.

g) Principio de transparencia

El principio de transparencia posee una doble dinámica, la primera alude que los ciudadanos tienen derechos y obligaciones frente al Estado. Es así que su deber de coadyuvar al sostenimiento del gasto público se encuentra reconocido

¹²⁰ Real Academia Española, “equidad”, *Diccionario Panhispánico del Español Jurídico*, 23.^a ed. (versión 23.7), accedido 20 de marzo del 2024, <https://dpej.rae.es/lema/equidad>.

¹²¹ Estefanía Jeanneth Tovar Jácome, “El principio de equidad fiscal como garantía de los derechos de los ciudadanos ecuatorianos contribuyentes” (tesis de maestría, Universidad Técnica de Ambato, 2021), 20, [https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/38177/1/1.proyecto_de_investigaci%C3%93n_finaliza do_tovar_stefania.pdf](https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/38177/1/1.proyecto_de_investigaci%C3%93n_finaliza_do_tovar_stefania.pdf).

¹²² Miguel Ángel Saltos Orrala, “Los Principios Generales del Derecho Tributario según la Constitución de Ecuador”, *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG* 11, n.º 2 (2017): 62, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>.

constitucionalmente. Por otra parte, tenemos la obligación del Estado de informar los fines que persigue la creación de un tributo y el monto de lo recaudado.

En el marco de esta situación el ciudadano no solo tiene la obligación de contribuir sino también de permitir que la administración obtenga información sobre el giro del negocio. Eso asegura la transparencia tanto en las actuaciones del sujeto pasivo como en las de las administraciones tributarias.

En este sentido la Corte Constitucional dentro de la sentencia N° 47-15-IN/21 ha manifestado que:

El principio de transparencia tributaria obliga al Estado a (i) declarar y explicar de forma pública y entendible cuales son los fines que se persiguen mediante la política tributaria; (ii) mantener públicos los niveles de recaudación, discriminados por el tipo de tributo y sectores de la sociedad; (iii) dar conocer el plan de distribución y de financiamiento que se realizará con base a los tributos recaudados; (iv) permitir el fácil acceso a la normativa y regulaciones tributarias; (v) trabajar para la eliminación de toda forma de ambigüedad y vaguedad en las normas y regulaciones tributarias [...].¹²³

De lo antes citado se puede desprender que el Estado no solo tiene la obligación de garantizar que el tributo y sus elementos se encuentren plasmados dentro de la ley. Además, en aras de asegurar la transparencia en sus actuaciones dará a conocer a la ciudadanía cual es la finalidad que persigue la política pública. Estos argumentos serán emitidos en un lenguaje sencillo que les permita a los ciudadanos conocer de forma clara la finalidad de estas.

En un segundo momento la Corte señala que el Estado hará públicas las cifras de recaudación, clasificándolas de acuerdo con tipo de tributo y sector social. En el mismo sentido, enmarca la obligatoriedad de indicar el plan de distribución de los recursos que han sido recaudados. Por último, el Estado asegurará el acceso a las normas y reglamentos que rigen la materia y consecuentemente buscará eliminar cualquier ambigüedad que pueda generar una afectación a los derechos de los contribuyentes.

h) Principio de suficiencia recaudatoria

La suficiencia recaudatoria tiene como objetivo asegurar que los ingresos que perciba el Estado debido a los distintos tributos sean proporcionales a los gastos en los que incurra el mismo. La correcta aplicación de este principio permite que la

¹²³ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio N.º: 47-15-IN-21*, 10 de marzo de 2021, 18.

redistribución de la riqueza sea palpable para los ciudadanos. Es así, que el Estado en todo momento tendrá que propender a una distribución equitativa de las rentas.

En este sentido, Pedro Armijos ha señalado que “La suficiencia recaudatoria implica que el estado, por intermedio de las instituciones autorizadas, ha de colectar los recursos suficientes, de los cuales los particulares son titulares, para cubrir sus expensas”.¹²⁴ Del criterio antes indicado se puede colegir que es obligación del Estado a través de los diversos organismos creados para el efecto recaudar los ingresos necesarios, que en lo posterior serán utilizados para solventar necesidades sociales y para la inversión gubernamental.

Por otra parte, Vallejo afirma que:

El principio de suficiencia recaudatoria, parte de la búsqueda de un equilibrio presupuestario y consiste en que el conjunto de impuestos debe ser capaz de generar los recursos necesarios para cubrir los gastos del sector público; la tributación en un país debe ir incrementando de acuerdo al crecimiento del país, es decir; de acuerdo a este principio, la evolución de los ingresos debe ser coherente con los cambios del gasto.¹²⁵

Lo que se busca es un equilibrio dentro del presupuesto, de manera que lo que se tributa sirva para que el Estado lo redistribuya de una manera equitativa. Sin embargo, es importante destacar que la carga impositiva puede elevarse únicamente cuando exista un crecimiento del país, como bien lo señala el prenombrado autor. En el marco de esta situación, es trascendental que el Estado adopte una política tributaria acorde a la realidad social. Caso contrario la tributación podría verse disminuida y los índices de evasión tributaria serían mayores.

Ahora bien, un punto central al momento de la recaudación tributaria es la opinión que mantenga la ciudadanía respecto de la distribución de los recursos, ya que en un país azotado por la corrupción la cultura tributaria se ve disminuida. Por lo que, convendría adoptar mecanismos que permitan que los recursos sean usados de manera transparente. De esta forma los contribuyentes tendrán seguridad al momento de tributar. De igual manera el Estado tiene que respetar y aplicar cada uno de los principios que han sido reconocidos constitucionalmente y que rigen el sistema tributario.

¹²⁴ Pedro Orlando Armijos González, “La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano”, *Foro: Revista de Derecho*, n.º 36 (2021): 160, doi: 10.32719/26312484.2021.36.8.

¹²⁵ Gabriel Homero Rivera Vallejo, “Análisis de las reformas tributarias y su incidencia en la recaudación fiscal con respecto al impuesto a la renta en el Quinquenio 2007-2011” (tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013), 38, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3742/1/T1297-MT-Rivera-Analisis.pdf>.

Ahora bien, la Corte Constitucional ecuatoriana al respecto ha emitido el siguiente pronunciamiento:

Resulta evidente que los tributos tienen como fin principal obtener ingresos que permitan financiar el presupuesto del Estado y el cumplimiento de sus fines y objetivos. En este orden de ideas, los tributos se constituyen en una fuente permanente que alimenta el Presupuesto General del Estado, de ahí que la suficiencia recaudatoria se traduce en la estabilidad del sistema tributario y, en consecuencia, una fuente duradera de ingresos para cubrir los gastos que demanda la actividad estatal.¹²⁶

En síntesis, el sistema fiscal tiene que estar estructurado de tal manera que no exista un déficit al momento de distribuir los ingresos percibidos. Recalcando que los tributos se consideran a criterio de la Corte como una “fuente permanente que alimenta el Presupuesto General del Estado”. Debido a ello el Estado como buen administrador fomentara la redistribución de la riqueza a la vez que asegurará por los medios que tenga a su alcance que los ingresos sean recaudados en el tiempo y la forma establecidos en la ley.

En el mismo sentido la Corte Constitucional dentro del fallo No. 110-21-IN/22 advierte que las medidas tributarias, como la transacción para eliminar multas o intereses, pueden comprometer la suficiencia recaudatoria si no se aplican con criterios claros. Si bien estas herramientas pueden ser útiles para resolver conflictos fiscales, también pueden reducir el monto recaudado y afectar la estabilidad fiscal del país. Así, la eliminación de recargos y multas sin una justificación sólida pone en riesgo los recursos del Estado y, por ende, su capacidad para financiar políticas públicas esenciales que a la larga resultan su objetivo principal.

Del fallo se desprende que, el sistema tributario debe recaudar lo suficiente sin desincentivar el cumplimiento fiscal ni crear cargas injustas para sectores más vulnerables. En relación a lo indicado consideramos que, la suficiencia recaudatoria debe equilibrarse con los principios de equidad y progresividad para asegurar la estabilidad fiscal del Estado sin imponer cargas desproporcionadas sobre ciertos sectores de la población. La sentencia pone énfasis en que cualquier modificación o introducción de regímenes tributarios debe evaluarse cuidadosamente para no comprometer la capacidad del Estado de recaudar lo necesario para sus funciones.

¹²⁶ Ecuador Corte Constitucional de Justicia del Ecuador, “Sentencia”, en *Juicio N.º: 004-1-SIN-CC*, 18 de agosto de 2011, 22.

En el mismo orden de ideas la Corte enfatiza dentro de la sentencia Nro. **004-11-SIN-CC** que el principio de suficiencia recaudatoria implica que los ingresos obtenidos a través de impuestos deben ser capaces de sostener las funciones del Estado, al menos en términos de los servicios que financian. En el caso de la Universidad de Guayaquil, el impuesto del dos por mil debería contribuir de manera significativa al mantenimiento del hospital universitario. Sin embargo, la suficiencia de este impuesto se cuestiona dado que, según el demandante, los fondos recaudados no alcanzan a cubrir la totalidad de los gastos de funcionamiento de la institución.

En este caso particular, el demandante argumenta que el impuesto es insuficiente y no cumple con el principio de suficiencia recaudatoria, puesto que no ingresa al presupuesto general del Estado y no cubre la totalidad de los costos del hospital. La insuficiencia se refleja en la necesidad de buscar otras fuentes de financiamiento, tales como los cobros a pacientes. La Corte, sin embargo, plantea que la existencia de fuentes de financiamiento adicionales no contradice la Constitución, siempre y cuando el tributo cumpla una función significativa y no excluyente en el financiamiento del servicio.

Se argumenta que la suficiencia recaudatoria no se debe interpretar de forma absoluta, sino en el contexto de un sistema de financiamiento integral que puede complementarse con otras fuentes. En la sentencia, se resalta que el impuesto del dos por mil, aunque no cubre todos los gastos del hospital, forma parte de un esquema de financiamiento mixto que se ajusta al modelo económico y social ecuatoriano. Por lo tanto, la Corte establece que la suficiencia recaudatoria no significa necesariamente la exclusividad de una fuente de financiamiento, sino que la recaudación debe ser significativa dentro del conjunto de recursos disponibles.

Esta decisión de la Corte en cuanto a suficiencia recaudatoria establece un precedente importante en el derecho tributario ecuatoriano, especialmente respecto a la autonomía de instituciones públicas que requieren financiamiento mediante tributos específicos, pues se sostiene que la suficiencia recaudatoria debe interpretarse de manera flexible para permitir que los organismos públicos locales y nacionales aseguren ingresos complementarios que se alineen con sus necesidades operativas, sin que esto contravenga la norma constitucional.

Así mismo dentro de la sentencia Nro. 010-15-SIN-CC. la Corte Constitucional de Ecuador resuelve una acción de inconstitucionalidad presentada contra una ordenanza del Gobierno Autónomo Descentralizado de la Provincia de Pastaza que establece el cobro de tasas por servicios administrativos. La Corte analiza si esta normativa vulnera el derecho de acceso a la información pública, al tiempo que examina su alineación con principios constitucionales en materia de tributación como lo son la eficiencia y suficiencia recaudatoria.

En este sentido la Corte enfatiza que la suficiencia recaudatoria es esencial para que los entes de gobierno puedan generar ingresos suficientes para financiar servicios y proyectos de interés colectivo. La suficiencia recaudatoria implica no solo la capacidad de recolectar fondos adecuados para el financiamiento de la administración pública, sino también el uso de métodos eficientes que minimicen el impacto económico sobre los ciudadanos.

En este sentido se destaca del fallo que, la creación de tasas por parte de los Gobiernos provinciales responde a la necesidad de contar con una fuente de ingresos propia que le permita cubrir los costos asociados a los servicios administrativos que presta. La tasa, en el caso objeto del fallo, cumple, según el tribunal, con el principio de suficiencia recaudatoria, pues el Gobierno de Pastaza está facultado a implementar contribuciones que aseguren el financiamiento de servicios esenciales, alineándose con el artículo 300 de la Constitución en el que se recogen los principios rectores del derecho tributario en el Ecuador.

Siguiendo esta línea, la Corte aborda el principio de proporcionalidad mediante un "*test de proporcionalidad*" que examina si la tasa establecida es adecuada, necesaria y proporcional para alcanzar un fin constitucional válido: financiar el gasto público. La eficiencia administrativa, en este contexto, se refiere a que el cobro de la tasa no debe generar una carga desmedida para el ciudadano ni obstruir su derecho al acceso a la información pública. En su análisis, la Corte sostiene que los montos determinados en la ordenanza no son excesivos y cumplen con un equilibrio entre la necesidad de ingresos para la administración pública y el derecho de los ciudadanos a recibir servicios accesibles.

Asimismo, la Corte concluye que la ordenanza cumple con los principios de suficiencia y eficiencia recaudatoria, esenciales en el contexto de un Estado que necesita generar recursos de manera efectiva y justa para sostener sus funciones. En particular,

subraya que estos principios deben orientarse a obtener fondos necesarios sin afectar desproporcionadamente los derechos de los contribuyentes, destacando así la necesidad de un balance entre recaudación y respeto de los derechos fundamentales.

Del análisis realizado a este fallo consideramos que aporta elementos valiosos para el estudio de la suficiencia recaudatoria en el derecho tributario. Muestra cómo los principios tributarios, en particular la suficiencia recaudatoria, deben integrarse en la normativa fiscal sin desbordar los límites de la proporcionalidad y sin vulnerar otros derechos constitucionales. Este análisis resalta la necesidad de un diseño tributario que responda a las demandas de eficiencia y suficiencia fiscal sin que ello implique una restricción de derechos ciudadanos.

Por último, la Corte Constitucional Colombiana en el fallo Nro. C-743-15 acertadamente ha indicado que la suficiencia recaudatoria es una garantía de la sostenibilidad fiscal.

En este sentido es importante remarcar que el principio de suficiencia recaudatoria se refiere a la capacidad del sistema tributario para recaudar los fondos necesarios para que el aparato estatal cumpla con sus funciones esenciales, tales como la prestación de servicios públicos, la inversión en infraestructura y el cumplimiento de las obligaciones sociales.

Este principio cobra especial relevancia en contextos de crisis económica o desequilibrio fiscal, donde la insuficiencia recaudatoria puede derivar en una incapacidad del Estado para financiar sus compromisos constitucionales, afectando el bienestar general. En el fallo C-743-15, la Corte establece que el sistema tributario debe estar estructurado de manera que garantice la suficiencia recaudatoria, permitiendo al Estado cumplir con su misión constitucional de atender las necesidades de la población, especialmente en los sectores más vulnerables.

Un sistema que no logre recaudar lo suficiente, ya sea por tasas impositivas mal diseñadas o por una administración ineficiente, socava la sostenibilidad fiscal y pone en riesgo la financiación de programas esenciales. El artículo 95 de la Constitución Política de Colombia establece el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los principios de justicia, equidad y progresividad.

En este sentido, la suficiencia recaudatoria debe balancearse con estos principios, evitando que la carga impositiva sea excesiva para ciertos sectores, lo que podría generar desigualdades o conflictos sociales.

j) Principio de legalidad

El principio de legalidad no se encuentra reconocido explícitamente dentro de nuestra norma suprema. Sin embargo, el Código Tributario dentro del art. 5 ha establecido este principio como uno de los que rigen el sistema tributario en nuestro país. Por lo que su estudio dentro del presente trabajo investigativo se vuelve imprescindible.

En este sentido es importante señalar que el principio de legalidad ha tenido gran relevancia desde su surgimiento. Garantizando que todo tributo se encuentre establecido en la ley donde deberán constar todos sus elementos constitutivos. Este principio “tiene su origen en la Carta Manga arrancada a Juan Sin Tierra” y buscaba proteger a los ciudadanos de la arbitrariedad que devenía de la corona. Actualmente sirve como un freno para el poder impositivo del Estado.

Ahora bien, en diversos países este principio ha sido considerado dentro de sus normativas. En algunas legislaciones toma el nombre de “razonabilidad, de prohibición o de interdicción de la arbitrariedad”.¹²⁷ Su finalidad es la misma, proteger al ciudadano del poder estatal. Esta sumisión a la ley proviene de la voluntad popular, ya que “la Administración no aparece como un poder aristocrático, sino como un poder democrático al servicio de la sociedad civil, cuyo fin en esencia sería el cumplimiento de objetivos afines y coherentes a los lineamientos otorgados por representantes de esta misma sociedad”.¹²⁸

El legislador como viva voz de la voluntad popular tendrá que asegurar que todo tributo conste dentro de la ley. En cuanto a los otros niveles de gobierno que tienen facultad normativa, de igual manera deberán observar este principio al momento de crear o modificar tasas y contribuciones especiales de mejoras.

¹²⁷ Raquel Carolina Mayorga Gavilanes, “Aplicabilidad y vigencia del principio de legalidad en el régimen jurídico administrativo dentro del marco del Estado constitucional de derechos y de justicia” (tesis de maestría, Universidad Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2019), 34, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6856/1/T2936-MDA-Mayorga-Aplicabilidad.pdf>.

¹²⁸ Enrique Rojas Franco. *Derecho Administrativo y derecho procesal administrativo* (Guayaquil: Edilex, 2007), 51-3 citado en Raquel Carolina Mayorga Gavilanes, “Aplicabilidad y vigencia del principio de legalidad en el régimen jurídico administrativo dentro del marco del Estado constitucional de derechos y de justicia” (tesis de maestría, Universidad Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2019), 34, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6856/1/T2936-MDA-Mayorga-Aplicabilidad.pdf>.

Como bien lo señala Andrés Serra Rojas, este principio es “la piedra angular del Estado de derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos públicos”.¹²⁹

La legalidad tiene como objetivo primordial marcar los límites de acción de la administración pública. No debiendo confundirse a este principio con la reserva de ley, pues existen diferencias sustanciales entre las mismas. En este marco, la legalidad es concebida desde dos aristas. La primera es un aspecto netamente formal, en ella el campo de acción de la administración pública se encuentra delimitado. Por lo que este principio actúa como un mecanismo de control. En cuanto al aspecto teleológico, cabe señalar que este se encuentra direccionado al fin último de la administración, que es la satisfacción de intereses generales.¹³⁰

En cuanto al régimen tributario, el principio de legalidad se presenta como un freno al poder impositivo del Estado, pues se busca que los ciudadanos contribuyan únicamente cuando exista una ley previa que establezca el tributo y su hecho generador. Con ello la administración no podrá imponer obligaciones sin un fundamento legislativo previo.

Así mismo la doctrina es clara al precisar que “El principio de legalidad no se circunscribe únicamente a la ley formal, como se ha dicho, se hace extensivo además a todo el ordenamiento jurídico, a este fenómeno se lo conoce como bloque de legalidad”.¹³¹ El mencionado bloque de legalidad puede ser definido como aquel conjunto de “principios de derecho, normas jurídicas, sustantivas, procedimentales y reglamentarias”,¹³² que guían el actuar de la administración pública y que de ninguna manera pueden ser inobservados por la misma en el ejercicio de sus funciones.

Por último, este principio garantiza que todo acto de naturaleza tributaria tenga su fundamento en la ley. Si este no se encuentra debidamente normado será ilegal y por lo tanto carecerá de eficacia. En este sentido la administración actuará con estricto apego a

¹²⁹ Andrés Serra Rojas, *Derecho Administrativo*. 2do. Curso (Ciudad de México: 2013), 724, citado en Raquel Carolina Mayorga Gavilanes, “Aplicabilidad y vigencia del principio de legalidad en el régimen jurídico administrativo dentro del marco del Estado constitucional de derechos y de justicia” (tesis de maestría, Universidad Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2019), 36, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6856/1/T2936-MDA-Mayorga-Aplicabilidad.pdf>.

¹³⁰ Raquel Carolina Mayorga Gavilanes, “Aplicabilidad y vigencia del principio de legalidad en el régimen jurídico administrativo dentro del marco del Estado constitucional de derechos y de justicia” (tesis de maestría, Universidad Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2019), 37, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6856/1/T2936-MDA-Mayorga-Aplicabilidad.pdf>.

¹³¹ Jairo Enrique Solano Sierra, *Práctica administrativa*. 8va. Edición (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 7, citado en Mayorga Gavilanes, “Aplicabilidad y vigencia del principio de legalidad en el régimen jurídico administrativo dentro del marco del Estado constitucional de derechos y de justicia”.

¹³² *Ibíd.*, 37-8.

lo contenido en los diversos cuerpos normativos para evitar que sus actuaciones resulten lesivas de derechos.

Cabe indicar también que en nuestra legislación no se encuentra definido este principio, razón por la cual se realizó un estudio doctrinario que nos permitió comprender la dimensión de este y su importancia al momento de ejercer el poder impositivo por parte del Estado. Pues como bien lo indicaba Simón Otero dicho principio garantiza que “todo acto realizado por la administración tributaria ya sea concreto o abstracto, deber tener su fundamento en una ley previa, pues la administración no puede por sí misma crear, modificar o anular tributos, deberes o derechos si una ley no los ha establecido o no la ha habilitado para ello”.¹³³

Cualquier acto emanado con violación a este principio será ineficaz. Pues para que el tributo se cree o incluso sea anulado tendrá que existir una ley previa. Al respecto conviene acotar, que los representantes del pueblo son la expresión de su voz al momento de establecer o modificar tributos. Siendo esta la viva manifestación de la soberanía popular, quienes aceptan someterse al poder estatal siempre que su actuar se enmarque en la ley.

4. La mediación en correlación con la eficiencia

La mediación como bien se indicó en el capítulo anterior fue insaturada en nuestro país con la promulgación de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal. Su objetivo fue descongestionar el sistema judicial y lograr que las controversias que surgieran en torno al tributo fueran solucionadas de manera oportuna.

Ahora bien, la administración tributaria en estricto apego al principio de eficiencia se encuentra en la obligación de establecer mecanismos para que el administrado pueda tributar de una manera sencilla. De igual forma se pretende reducir los gastos administrativos al mínimo, tanto en la creación del tributo como en su recaudación.

En el marco de esta situación, surge la mediación como un mecanismo alternativo de solución de controversias. Con ello se pretende que, previo a una solicitud por parte del contribuyente y la posterior aceptación de la administración, estos se sometan a una mediación en un centro debidamente autorizado y con un mediador calificado. La

¹³³ Liana Simón Otero, “Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana”, *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional* 1, n.º 25 (2011): 223, doi: <https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2011.25.5971>.

instauración de este medio es sin duda un gran avance en cuanto a la eficiencia que debe existir en el actuar de la administración.

Para que el órgano estatal se someta a un procedimiento de esta naturaleza deben cumplirse ciertos presupuestos dentro de la solicitud efectuada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esto no solo implica un ahorro de recursos para el contribuyente sino también para el Estado. Ya que se evita activar el aparataje judicial y que no solo involucra gastos elevados para las dos partes sino también la demora que existe en la resolución de estas causas.

Como bien se señaló en líneas anteriores este principio se encuentra estrechamente ligado a otros. Este es el caso de los principios de simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, que juegan un rol trascendental al momento de efectuar la recaudación de los tributos. Para alcanzar el ideal de la justicia tributaria se requiere que la administración aplique todos y cada uno de los principios contenidos en el art. 300 de nuestra Constitución.

Sin lugar a duda la mediación aplicada en materia tributaria permite que este principio se vea materializado, pues es una vía alterna a la vía administrativa y judicial. Claro está que la utilización de este medio por parte del contribuyente le puede traer grandes beneficios en cuando a la condonación de intereses. Sin embargo, la administración tendrá que efectuar un análisis minucioso del costo-beneficio de llegar a un acuerdo pues se debe garantizar que no exista un detrimento a los ingresos del Estado.

5. La mediación en correlación con la transparencia

El principio de transparencia busca que las actuaciones de la administración pública sean de conocimiento general. Tanto en lo que se refiere a la creación del tributo como al monto de lo recaudado. En cuanto a los administrados, implica la facultad de la administración de recabar información sobre el giro del negocio. Esta doble dinámica permite que tanto el órgano estatal como los sujetos pasivos de la obligación actúen de manera diáfana.

Ahora bien, una vez que la ley permite que las controversias de naturaleza tributaria puedan ser sometidas a un proceso de mediación, este principio puede ser dejado de lado. Ya que como bien se sabe los acuerdos que se celebran son de carácter reservado esto en atención al principio de confidencialidad.

Cabe destacar que el enfrentamiento entre estos dos principios; tanto el de transparencia como el de confidencialidad puede generar incertidumbre en cuanto a las

actuaciones de la administración. Ya que esta no puede divulgar lo que se encuentra contenido en las actas de mediación. Si bien es cierto, la aplicación de cualquier medio alternativo de solución de controversias sea mediación, conciliación y demás implica una resolución más ágil y con un ahorro de recursos considerable. Sin embargo, en materia tributaria existen otros principios que como vemos se contraponen a aquellos que rigen la mediación. Como puede el ciudadano tener certeza de lo que en verdad se está recaudando si la información se mantiene en reserva.

El margen para la arbitrariedad es amplio, pues el no conocer la información puede provocar incluso que dos ciudadanos que se encuentren en condiciones semejantes puedan ser tratados de manera diferente y se lleguen a acuerdos que puedan beneficiar más a uno de ellos. En este punto se estaría únicamente a la buena fe de la administración. Si bien es cierto debe existir un informe de costo- beneficio antes de aceptar cualquier acuerdo, este tampoco puede ser de conocimiento público ya que forma parte del proceso de mediación.

6. La mediación en correlación con el principio de suficiencia recaudatoria

El principio de suficiencia recaudatoria tiene como principal objetivo asegurar que los ingresos que percibe el Estado debido a los tributos sean suficientes para solventar los gastos. En este sentido las administraciones tributarias tienen que instaurar mecanismos que incrementen los montos de recaudación y eviten la evasión y elusión tributaria.

Autores como Armijos señalan que la suficiencia recaudatoria implica la obligación de coleccionar los recursos suficientes. Para ello se tiene que propender a fomentar una cultura tributaria, en la cual los ciudadanos no se sientan coaccionados a tributar, sino más bien perciban en el Estado un buen administrador de los dineros públicos. Que los montos sufragados se vean reflejados en obras y servicios que beneficien a la colectividad y sobre todo a aquellos que se encuentran en una situación de vulnerabilidad.

Ahora bien, una vez que se permite que los litigios en materia tributaria sean sometidos a mediación, el legislador faculta la posibilidad de discutir montos relativos a la obligación tributaria, incluso señala que la “La transacción podrá versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación”.¹³⁴

¹³⁴ Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

El legislador permite que la administración tributaria discuta aspectos relativos a la determinación del tributo, hecho que anteriormente solo podía ser tratado en sede administrativa o judicial. Para que cualquier acuerdo pueda ser establecido se tendrá que contar previamente con un informe de costo- beneficio, con ello se pretende hacer un control de legalidad y de esta manera evitar que lo convenido sea perjudicial para los intereses económicos del Estado.

La mediación tiene que ser usada como un mecanismo que asegure una recaudación más sencilla, pero en ninguna circunstancia el legislador debía facultar a la administración la posibilidad de discutir aspectos relativos a la determinación del tributo. Pues la norma de la materia ha establecido taxativamente cuáles son los medios idóneos para que esta pueda ser discutida. Esta situación puede dar paso a la arbitrariedad pues los acuerdos de mediación son confidenciales. Por lo que no se podrán conocer los términos en los cuales se llegó al mismo.

Para finalizar, cabe recalcar que esta figura jurídica es de reciente data en nuestro país por lo que aún existen ciertas dudas en cuanto a su aplicación. Pues si bien representa grandes beneficios en cuanto al ahorro de tiempo, recursos y en la obtención de un resultado favorable para ambas partes, es importante destacar que se trata de dinero que llegará a las arcas del Estado por lo que es trascendental que exista un control de legalidad para asegurar que la administración pública no está siendo perjudicada dentro del acuerdo.

En este sentido el SRI ha emitido el reglamento correspondiente, dentro del cual constan todos aquellos hechos sobre los cuales la administración no podrá transigir. Se detalla también que para la remisión de intereses y multas tendrá que presentarse un informe de costo-beneficio que lo respalde para con ello evitar que se recauden ingresos menores a los que se les deberían percibir en razón del tributo.

La administración tendrá que ser minuciosa al momento de celebrar acuerdos o aceptar someterse a una mediación. Ya que deberá considerar cada uno de los aspectos contenidos en la norma y con esto minimizar el riesgo de que su accionar contravenga al principio de suficiencia recaudatoria y se afecten los ingresos que el Estado tenía que recibir, pues esto implicaría una afectación al interés general.

El legislador permite que la administración tributaria discuta aspectos relativos a la determinación del tributo, hecho que anteriormente solo podía ser tratado en sede administrativa o judicial. Para que cualquier acuerdo pueda ser establecido se tendrá que contar previamente con un informe de costo- beneficio. Con ello se pretende hacer un

control de legalidad y de esta manera evitar que lo convenido sea perjudicial para los intereses económicos del Estado.

La mediación tiene que ser usada como un mecanismo que asegure una recaudación más sencilla, pero en ninguna circunstancia el legislador debía facultar a la administración la posibilidad de discutir aspectos relativos a la determinación del tributo. Pues la norma de la materia ha establecido taxativamente cuales son los medios idóneos para que pueda ser discutida. Esta situación puede dar paso a la arbitrariedad, pues los acuerdos de mediación son confidenciales, por lo que no se podrá conocer los términos en los cuales se llegó al mismo.

Para finalizar, cabe recalcar que esta figura jurídica es de reciente data en nuestro país. Por lo que aún existen ciertas dudas en cuanto a su aplicación, pues si bien representa grandes beneficios en cuanto al ahorro de tiempo, recursos y en la obtención de un resultado favorable para ambas partes, es importante destacar que se trata de dinero que llegará a las arcas del Estado por lo que es importante que exista un control de legalidad para asegurar que la administración pública no esté siendo perjudicada dentro del acuerdo.

En este sentido el SRI ha emitido el reglamento correspondiente, dentro del cual constan todos aquellos hechos sobre los cuales la administración no podrá transigir. Se detalla también que para la remisión de intereses y multas tendrá que presentarse un informe que lo respalde, para con ello evitar que se recauden ingresos menores a los que se les deberían percibir en razón del tributo.

La administración tendrá que ser minuciosa al momento de celebrar acuerdos o aceptar someterse a una mediación. Ya que deberá considerar cada uno de los aspectos contenidos en la norma y con esto minimizar el riesgo de que su accionar contravenga al principio de suficiencia recaudatoria y se afecten los ingresos que el Estado tenía que recibir, pues esto implicaría una afectación al interés general.

7. Ventajas y desventajas de la mediación

La mediación como un método alternativo de solución de controversias ofrece una variedad de beneficios entre los cuales tenemos:

- a) Los procesos que son sometidos a mediación son resueltos en un tiempo relativamente corto lo que implica también un ahorro económico para los intervinientes.
- b) La mediación al ser un método autocompositivo de resolución de controversias permite que las partes sean quienes encuentren una solución

que ponga fin al litigio. La función del mediador se enmarcará en abrir canales de dialogo entre las partes.

- c) La mediación es llevada a cabo dentro de un centro debidamente autorizado para el efecto y con un mediador calificado.
- d) Los acuerdos a los cuales se arriben tienen fuerza de sentencia.
- e) La mediación en materia tributaria permite que se vean materializados principios como la eficiencia y la simplicidad administrativa, pues los contribuyentes cuentan con una nueva vía para solucionar las controversias que se deriven de la relación jurídico-tributaria.
- f) La administración tributaria para arribar a un acuerdo tiene que cumplir ciertos parámetros entre los cuales se encuentra la emisión de un informe de costo- beneficio, para con ello reducir el riesgo de que la administración perciba un monto inferior al que realmente debe recibir.
- g) La solicitud de mediación interrumpe los plazos de caducidad de determinación tributaria.
- h) La administración tributaria puede negarse a la solicitud, siempre que dicha negativa se encuentre debidamente fundamentada. En ese caso el contribuyente puede presentar una nueva solicitud.

Desventajas de la mediación

- a) Una de las principales desventajas de la mediación, es el incumplimiento del acuerdo que pueda darse por cualquiera de las partes. En este caso el acta de mediación se podrá ejecutar en los mismos términos aplicados para las sentencias.
- b) Al ser un proceso voluntario, pueden negarse a continuar con el mismo en cualquier etapa.
- c) Los intervinientes pueden acudir a la mediación sin la intención de llegar a un acuerdo, sino con el único objetivo de conocer la postura de la otra parte.
- d) En materia tributaria, la aplicación de la mediación implica que se pueda transigir sobre dineros que deberían ir a las arcas del Estado. En este sentido quien funja como mediador tiene que ceñirse a lo que la norma establece.
- e) En el mismo orden de ideas, cabe señalar que no existe un control posterior de las actas de mediación por lo que los términos en los cuales se llevaron a cabo son confidenciales.

- f) El régimen tributario en nuestro país se encuentra regido por una serie de principios, entre ellos el de transparencia. Debido a dicho principio, la administración se ve obligada a dar a conocer de forma pública todo lo relativo a la creación del tributo, su recaudación y el destino de dichos fondos. En el caso de llegarse a un acuerdo, la información contenida en ellos se vuelve confidencial. Razón por la cual los administrados no podrán conocer los términos en los cuales se celebró y mucho menos las remisiones que se han efectuado. Esto claramente contrapone dos principios como lo son el de confidencialidad y el de transparencia.
- g) Por último, la administración tributaria tiene que asegurar el fiel cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria. Por lo que, al aplicar la mediación en este tipo de conflictos puede existir una negociación incluso de lo que respecta al acto de determinación y una remisión de hasta el 100% de intereses y multas. Claro está que debe existir un informe previo. Sin embargo, se permite a la administración concertar sobre hechos que solo deberían ser discutidos en vía administrativa o judicial. Poniendo en riesgo de esta manera los ingresos que el Estado pueda percibir por determinado tributo.

8. Análisis comparado de la mediación en materia tributaria: Argentina

a) Argentina

En Argentina los Medios Alternativos de Solución de Controversias (en adelante MASC), son usados como una herramienta eficaz al momento de tratar conflictos de diversa índole. Sin embargo, en el ámbito tributario se han incorporado los MASC como una “instancia previa al conflicto. Se erige como etapa dentro de la vía administrativa, en la cual intervienen solamente las partes interesadas, contribuyente y funcionarios del Fisco. Es de naturaleza autocompositiva, ya que son las partes las que arriban de forma autónoma al acuerdo”.¹³⁵

¹³⁵ Juan Cruz Zimmermann Labrousse, “Los medios alternativos de solución de conflictos en materia Tributaria”, *Universidad de Buenos Aires, Argentina*, noviembre de 2021, num. 1, <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>.

Del criterio antes citado se puede colegir que dentro de la legislación argentina la aplicación de este método se da como una parte del proceso administrativo. Es decir, esta funge como una etapa previa lo que implica que de no arribarse a un acuerdo se continuará sustanciando en la vía administrativa. Cabe señalar que en esta fase intervienen los interesados, un funcionario del Fisco y el órgano de conciliación colegiado.

El funcionario de oficio la habilitará y de no ser el caso el sujeto pasivo de la obligación tributaria podrá solicitarlo. Es importante destacar que aquí se podrán discutir “aspectos objetivos tanto de hecho como de derecho Por lo que se refiere a estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, y la aplicación de la norma al caso concreto”.¹³⁶

Ahora bien, en la legislación argentina se incorporó la figura jurídica del Acuerdo Conclusivo Voluntario que recoge características de los MACS. Dicha figura fue instaurada a partir de la promulgación de la Ley 27430 de Reforma Tributaria de fecha veinte y nueve de diciembre del 2017.

Entre las principales características de esta figura se encuentran las siguientes:

a) esta inicia de oficio o a petición de parte; b) se discutirán cuestiones de hecho así como de derecho siempre y cuando el fondo del asunto verse sobre la correcta aplicación de la norma; c) se podrá discutir aspectos que hayan sido relevantes al momento de determinar el tributo; d) interviene el órgano colegiado los cuales se encargaran de formular el acuerdo y que el mismo sea aceptado o negado por las partes; e) el acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal; f) el sujeto pasivo de la obligación puede rechazar el acuerdo sugerido) de ser aceptado por las dos partes, el acuerdo se constituye título ejecutivo; h) el acuerdo no puede ser considerado jurisprudencia, únicamente las cuestiones de derecho podrán constituirse como precedente.¹³⁷

La norma argentina permite que las discrepancias en materia tributaria sean resueltas mediante la utilización de la figura jurídica del “Acuerdo Conclusivo Voluntario (en adelante ACV)”. Un método autocompositivo de solución de controversias. En el marco de esta situación la ley permite que el Fisco y los contribuyentes puedan convenir incluso sobre aspectos relativos al acto de determinación del tributo.

El ACV, se establece como una etapa previa al proceso administrativo. Sin embargo, también se reconoce la posibilidad de llegar a un acuerdo en cualquier momento de la causa. Ahora bien, una vez que la administración habilita dicha etapa el

¹³⁶ *Ibíd.*

¹³⁷ Argentina, *Ley 27430*, 29 de diciembre de 2017, art. 183.

contribuyente puede aceptar o negarse a participar de ella. En caso de que exista conformidad se procede de la siguiente forma:

El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.¹³⁸

El órgano de conciliación es el ente encargado de formular el acuerdo. Está integrado por funcionarios del más alto nivel técnico. Entre ellos se encuentra una autoridad de contralor interno, con la participación de este funcionario se garantiza que el acuerdo al cual se arribe se encuentre apegado a lo establecido en la norma y que con el mismo no se perjudiquen los intereses del Estado. Este es un control previo que permite asegurar que el convenio no resulte lesivo de derechos.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene la potestad de aceptar o no este acuerdo. En caso de presentar su negativa continuará el trámite en sede administrativa o él mismo podrá recurrir a la vía jurisdiccional. Por último, cabe destacar que en el caso de Argentina esta figura ha sido implementada con el objetivo de disminuir la litigiosidad en esta materia. Siguiendo claro las corrientes internacionales que demuestran la eficiencia de estos medios, siempre que sean aplicados con estricta observancia a los principios que rigen la materia. Esto en aras de proteger los ingresos estatales y los derechos de los contribuyentes.

b) Colombia

La transacción es un método que ha tenido relevancia en el marco normativo colombiano y que de igual manera se encuentra sujeto a ciertas prerrogativas. Pues la utilización de este no implica que las partes puedan disponer libremente del tributo. Es decir, no se puede utilizar esta figura para desconocer principios que rigen los sistemas tributarios. Al contrario, el objetivo de la aplicación de este MASC es evitar los litigios en esta materia o impedir que estos escalen.

En este sentido, Rosembuj ha expresado que:

El ciudadano social está tan vinculado, con la misma intensidad, que la Administración, a la realización regular y ordinaria de la contribución al gasto público; lo cual, obviamente, es fuente de legitimación de su derecho o expectativa de participación en la

¹³⁸ *Ibíd.*

función tributaria, sea en los procedimientos incursos cuanto en los actos finalizadores de los mismos.¹³⁹

Del criterio antes indicado se puede colegir que el ciudadano al encontrarse en la obligación de contribuir, también se encuentra legitimado para participar de alguna manera en la función tributaria. En este sentido, el Boletín Informativo N.º 291 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia emitió su criterio respecto del Acuerdo de Transacción, indicando que con el mismo no se pueden crear tributos, pero tampoco se pueden eliminar. Es un método que se aplicará con el único objetivo de lograr acuerdos sobre puntos relativos a interés y multas en los cuales exista discrepancia entre los contribuyentes y la administración.¹⁴⁰

c) Guatemala

En Guatemala el Código Tributario faculta a la administración a transigir únicamente respecto de ciertos tributos. Para que dichos convenios procedan es necesario que se haya determinado el mismo y sobre ello no habrá discusión. Sin embargo, se permite un acuerdo en otros aspectos relativos a sanciones de carácter pecuniario.¹⁴¹

d) Francia

La legislación francesa al respecto ha manifestado que:

La transacción es un contrato entre la Administración y el contribuyente sobre las sanciones pecuniarias o aumentos de la deuda tributaria, siempre que no sean firmes, excluidos los intereses de demora. Asimismo, no es transigible la cuota tributaria del impuesto. El procedimiento se inicia cuando el interesado presenta una solicitud a la autoridad competente. Previa instrucción de la petición, la Administración notifica su propuesta al contribuyente que dispone de un plazo de treinta días para aceptarla o no.¹⁴²

De lo citado, se colige que la transacción versará sobre sanciones pecuniarias siempre y cuando estas no se encuentren en firme. De igual manera, la norma señala que no se podrá transigir sobre la cuota tributaria. Ahora bien, cabe indicar también que el proceso iniciara con la solicitud presentada por parte del contribuyente y será la administración la que notifique al sujeto pasivo con la propuesta de convenio. La cual

¹³⁹ Gustavo Etman, “La transacción en materia tributaria”, *Escritos Contables*, n.º 44 (2003): 130, http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1514-42752003001100007&lng=pt&nrm=iso&tlng=es.

¹⁴⁰ *Ibíd.*, 132.

¹⁴¹ *Ibíd.*, 133.

¹⁴² *Ibíd.*, 144.

contendrá únicamente aspectos relativos a la disminución de montos que provengan de sanciones.

Por último, el art. 25 de la *Livre des procédures* fiscales ha indicado que “la transacción concluida es definitiva e impide que las partes en litigio puedan impugnar el acuerdo en un procedimiento contencioso”. La norma es clara al precisar que una vez que las partes han aceptado el acuerdo esto tendrá efecto de cosa juzgada. Por lo que ya no podrá ser discutida la obligación principal ni las multas dentro de la vía contenciosa.¹⁴³

¹⁴³ *Ibíd.*, 146.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

Para concluir el presente esfuerzo académico vale precisar que en el marco de la interacción entre individuos nace el conflicto, como una representación de intereses contrapuestos. La Real Academia de la Lengua Española lo ha definido como una lucha o pelea, siendo el mismo abordado desde diferentes ópticas.

Autores como Entelman, señalan que el conflicto visto desde una óptica jurídica ha permitido que el conglomerado normativo se consolide como un “método institucionalizado de la administración de conflictos”. De esta forma, la norma tiende a solucionarlo o incluso prevenirlo.

Ahora bien, con el objetivo de lograr una sociedad más justa en la cual las controversias sean resueltas de una manera pacífica se incorporan los Medios Alternativos de Solución de Controversias. El principal objetivo de los MASC es que las partes que se encuentran enfrentadas tengan una vía adicional a la administrativa y jurisdiccional. Estos tienen como base el dialogo abierto entre las partes lo que permite llegar a un acuerdo justo y enmarcado dentro de la ley.

Los medios de solución de controversias más conocidos son: la negociación, mediación, conciliación y arbitraje. Estos pueden ser utilizados únicamente en materias que por su naturaleza sean transigibles. Además, comparten características entre sí como lo son la voluntariedad, legalidad, flexibilidad, imparcialidad y demás.

En nuestro país estos adquirieron mayor relevancia a partir de la Constitución del 2008. Pese a que en el ámbito internacional ya se habían popularizado como un medio ágil y económico para la resolución de problemáticas. Los mismos son vistos también como una solución a la sobrecarga procesal que existe ya que generan una descentralización del conflicto.

Vale acotar que, en nuestra legislación la mediación ha sido incorporada en casi todas las materias. Sin embargo, en el ámbito tributario es de reciente data pues a partir de la promulgación de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y la Sostenibilidad Fiscal se incorporó esta figura, razón por la cual existen serias dudas respecto del alcance de su aplicación.

La norma antes citada en el art. 56, num. 1 establece que toda obligación de naturaleza tributaria sobre la cual existan discrepancias pueden ser objeto de una

transacción, con lo que se dará por concluido el proceso que se encuentre ventilándose ya sea en sede administrativa o judicial. En el mismo cuerpo normativo se indica que la transacción podrá versar sobre la determinación y recaudación tributaria, así como los intereses y multas. No pueden ser objeto de convenio aquellas acciones que persigan la anulación total o parcial de reglamentos, ordenanzas y demás.

Ahora bien, como se puede dilucidar la norma permite que se pueda transigir sobre aspectos relativos a la determinación o recaudación del tributo. Hechos que eran únicamente discutidos en sede administrativa o jurisdiccional. El legislador permite que la administración tributaria pueda llegar a un acuerdo con el sujeto pasivo. En el marco de esta situación el Reglamento emitido por el Servicio de Rentas Internas señala que previo a llegarse a cualquier convenio debe existir un informe de costo-beneficio. Con lo cual se pretende evitar que exista un detrimento de los intereses del Estado.

La administración tributaria en sus diferentes niveles se encuentra en la obligación de asegurar que los principios del régimen tributario contenidos en el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador sean respetados. Al aceptar someterse a un proceso de mediación se debe tener claro que no se puede afectar dichos principios menos aún el de suficiencia recaudatoria.

Recordemos que este principio busca asegurar que los ingresos percibidos por el Estado sean suficientes para soportar la carga pública. De esta forma al establecerse un proceso de mediación que permite transigir desde el acto de determinación el margen para la arbitrariedad es amplio. A diferencia de legislaciones como la argentina en la cual el proceso de mediación denominado “Acuerdo Conclusivo Voluntario”, se encuentra integrado por un funcionario de la administración fiscal, el sujeto pasivo y un contralor interno.

La normativa argentina permite que se discutan aspectos tanto de hecho como de derecho. Sin embargo, para la utilización de esta figura es necesario que exista un órgano de conciliación. El cual está conformado por funcionarios del más alto nivel técnico y que es el encargado de elaborar el convenio que podrá ser aceptado o no por el contribuyente. En caso de que esté presente su negativa podrá recurrir a otra vía, este control previo evita que el acuerdo al que se llegue resulte lesivo de derechos.

De igual manera la legislación francesa ha determinado que la mediación podrá versar únicamente sobre aspectos relativos a sanciones pecuniarias, siempre que estas no se encuentren en firme. La norma no permite discutir aspectos relativos a la determinación de la obligación tributaria. De igual manera, el convenio es emitido por la administración

al sujeto pasivo para que este la acepte o la rechace. En caso de que exista un acuerdo la transacción se considera definitiva y por lo tanto los aspectos allí contenidos no podrán ser discutidos en sede jurisdiccional.

Ahora bien, como podemos ver el derecho argentino al igual que nuestra norma permite que se puedan discutir aquellos aspectos relativos a la determinación tributaria, pero vale acotar que para que el convenio se pueda poner a disposición del sujeto pasivo existe un control previo por parte del órgano de conciliación el cual tiene entre sus integrantes a un contralor interno. Esto permite asegurar que el acuerdo se encuentre enmarcado dentro de la norma. Cosa que no sucede en nuestro país pues el proceso es sometido a un centro de mediación que se encuentre autorizado, pero no existe un órgano independiente con un alto grado de conocimiento en la materia que sea el encargado de elaborar el convenio.

A más de ello la presencia de un contralor interno asegura la buena marcha del proceso, pues garantiza que principios como la suficiencia recaudatoria sean respetados. Ya que si se va a discutir sobre el monto de la obligación es necesaria la presencia de un funcionario de la Contraloría General de la Nación ya sea para un control previo o posterior de las actas. Esto debido a que el acuerdo evidentemente disminuirá los valores que va a percibir el Estado sea por el acto de determinación o bien por las multas e intereses que dependiendo el caso pueden ser condonadas hasta en un 100 %.

Otro punto de gran controversia es el proceso de mediación frente al principio de transparencia. Pues la administración, conforme lo establece la norma y según lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia N.º 47-15-IN/21, se encuentra en la obligación de mantener públicos los niveles de recaudación. Aquí existe una contraposición con el principio de confidencialidad que rige la mediación ya que por un lado las actuaciones de la administración pública tienen que ser de conocimiento general. Sin embargo, como bien se sabe el procedimiento de mediación es netamente confidencial.

Dentro del presente trabajo se ha indicado que la confidencialidad tiene ciertas excepciones como puede ser el interés general. En el caso de la mediación en materia tributaria existe un interés general pues se trata de montos que ingresarán a las arcas del Estado y que servirán para el sostenimiento del gasto público. Por lo que, resulta imprescindible que sea de conocimiento general los acuerdos a los cuales se arriben. De igual manera no basta que exista un informe de costo-beneficio, pues la norma debería incluir la conformación de un grupo de funcionarios especializados en la materia y la presencia de la Contraloría General de la Nación ya sea de manera previa o posterior.

Como hemos podido concluir del análisis efectuado la mediación tiene grandes beneficios pues permite que principios como la eficiencia se vean cristalizados, de igual manera los procesos sometidos a este mecanismo son resueltos en un tiempo menor. Sin embargo, en cuanto a la suficiencia recaudatoria queda claro que al permitirse discutir sobre el acto de determinación y de darse paso al mismo, los montos percibidos por la administración serían menores.

Las corrientes internacionales que han sido estudiadas en el Capítulo III nos permiten conocer como esta figura ha sido incorporada en otros países. Entre los cuales se destaca que por ejemplo en Francia no se encuentra permitido discutir aspectos relativos a la determinación de la obligación tributaria sino únicamente aspectos relativos a intereses y multas. De igual forma, el acuerdo es elaborado enteramente por la administración esto le dota de seguridad al convenio allí plasmado.

Cosa que no sucede en nuestro país pues la norma deja un margen muy amplio que puede ser usado en detrimento de los intereses del Estado. En Argentina si bien se permite discutir sobre cuestiones de hecho y de derecho este acuerdo se considera como una etapa previa al proceso administrativo y de igual forma el convenio proviene de la administración, cuya elaboración está a cargo de un órgano de conciliación. En cambio, en nuestro país estos procesos son sometidos a centros de mediación que pueden ser incluso organismos alejados del sistema estatal.

Cabe destacar que, pese a los innumerables beneficios de la mediación en materia tributaria, existe una clara contraposición entre principios que rigen el sistema tributario y los que rigen la mediación. Es indispensable que el legislador tome las salvaguardas necesarias cuando se trate de los intereses generales y de dineros del Estado, pues so pretexto de descongestionar el sistema judicial y asegurar una recaudación más ágil no se pueden inobservar principios como lo son la suficiencia recaudatoria y la transparencia.

Para finalizar, debemos indicar que entre “los meses de diciembre del año 2021 y septiembre del año 2022, según datos emitidos por el SRI han existido 610 pedidos de mediación de los cuales 215 se encontraban en trámite en ese momento, 16 fueron resueltos mediante un acuerdo y 147 fueron rechazados”¹⁴⁴. A la fecha no existen datos estadísticos actualizados que nos permitan determinar el índice real de procesos sometidos a mediación en los últimos dos años. De igual manera no se ha podido acceder

¹⁴⁴ Evelyn Tapia, “El SRI ha cobrado USD 23 millones a deudores con mediaciones”, *Primicias*, 04 de octubre de 2022, 1.

a las actas de mediación pues al ser de carácter confidencial su acceso ha sido denegado.
(Anexo 1)

Recomendaciones

Una vez que se ha estudiado la figura jurídica de la mediación en materia tributaria en el Ecuador es preciso indicar las siguientes recomendaciones:

- El SRI debe modificar el reglamento para que se incluya en el proceso de mediación la conformación de un órgano especializado en la materia y que dicho convenio sea objeto de control posterior por parte de la Contraloría General de la Nación.
- El convenio debe provenir de la administración tributaria, con lo cual el sujeto pasivo puede o no aceptar el mismo. Con ello existiría un mayor control de la actuación de la administración y por ende se aseguraría que lo que se vaya a percibir no afecte las arcas del Estado, garantizando de esta forma que el principio de suficiencia recaudatoria sea respetado.
- Las actuaciones de la administración deben ser públicas. En este sentido es importante que se establezca una excepción al principio de transparencia, pues los acuerdos deben ser de conocimiento público ya que involucran el interés general. De esta forma se asegura la buena marcha de la administración a la vez que se cristaliza una verdadera justicia tributaria.
- Como último punto, se debería recurrir a un centro de mediación que cuente con mediadores especializados. Con ello se asegura que los acuerdos a los cuales se lleguen se encuentren apegados a lo establecido en la norma.

Bibliografía

- Anders, Valentín. “Etimologías de Chile- diccionario que explica el origen de las palabras”. *DECEL*, 31 de marzo de 2024. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792501>.
- Arango, Virginia. “Paz social y Cultura de Paz”. *Panamá Viejo*, n.º 1 (2007): 1-123. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/30445.pdf>.
- Argentina. *Ley 27430*, 29 de diciembre de 2017.
- Borja, Rodrigo. “Neutralidad”. *Enciclopedia de la Política Rodrigo Borja* (2018), 3 de julio de 2018. <https://www.encyclopediadelapolitica.org/neutralidad/>.
- Borja Coronel, Ximena. “La mediación como método alternativo de solución de conflictos en la contratación pública”. Ponencia presentada por la Procuraduría General del Estado, Quito, 2019.
- Bulla, Jairo Enrique. *Justicia alternativa: mecanismos facultativos de resolución de conflictos y conciliación administrativa*. Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica, 2010.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. España: Heliaste, 2006.
- Calle, Javier la Rosa. “Los principios de la Conciliación y la Ley N°26872”. *Derecho PUCP*, n.º 52 (1999): 107-17.
- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia”. En *C-1195/01*. 5 de noviembre de 2001.
- Chalán Guamán, Myriam Viviana. “La conciliación como mecanismo para la solución de conflictos entre la Administración y los administrados dentro de la Jurisdicción”. Tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020. <http://hdl.handle.net/10644/7435>.
- Ecuador. *Ley de Arbitraje y Mediación*. Registro Oficial 417, Suplemento, 22 de mayo de 2015.
- Ecuador. *Código Orgánico General de Procesos*. Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2018.
- Ecuador. *Constitución de la Republica del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador. *Ley de Arbitraje y Mediación*. Registro Oficial 417, Suplemento, 14 de diciembre de 2006.
- Ecuador. *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*. Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

- Ecuador SRI, *Resolución n.º NAC-DGERCGC22-00000053*. Registro Oficial 114, Suplemento 27 de julio de 2022.
- Espasa Calpe. *Diccionario Jurídico Espasa siglo XXI*. Madrid: Editorial Planeta Pub Corp, 2003.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 47-15-IN-21*. 10 de marzo de 2021.
- Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio N.º:1024-19-JP/21*, 01 de septiembre de 2021.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Juicio n.º:004-1-SIN-CC*. 18 de agosto de 2011.
- Ecuador. *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*. Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.
- Enteleman, Remo. *Teoría de conflictos: Hacia un nuevo paradigma*. Barcelona: Gedisa Editorial, 2009.
- Etman, Gustavo. “La transacción en materia tributaria”. *Escritos Contables*, n.º 44 (2003): 121-156.
http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1514-42752003001100007&lng=pt&nrm=iso&tlng=.
- Galdos, Kajatt. “Negociación”. *Derecho & Sociedad*, n.º 14 (2000): 19-35.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792360>.
- Galán Melo, Gabriel Santiago. “La igualdad jurídica en el régimen tributario ecuatoriano y los supuestos de discriminación fiscal en la nueva legislación para la consolidación de la política económica Nacional”. Tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2012.
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3073/1/T1129-MDE-Galan-La%20igualdad.pdf>.
- García Villaluenga, Leticia. “La mediación a través de sus principios. Reflexiones a la luz del Anteproyecto de Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles”. *Revista general de legislación y jurisprudencia*, n.º 4 (2010): 717-56.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3412702>.
- García Montufar, Juan. “Los medios alternativos de solución de conflictos”. *Derecho & Sociedad*, n.º 16 (2001): 141-7.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792621>.

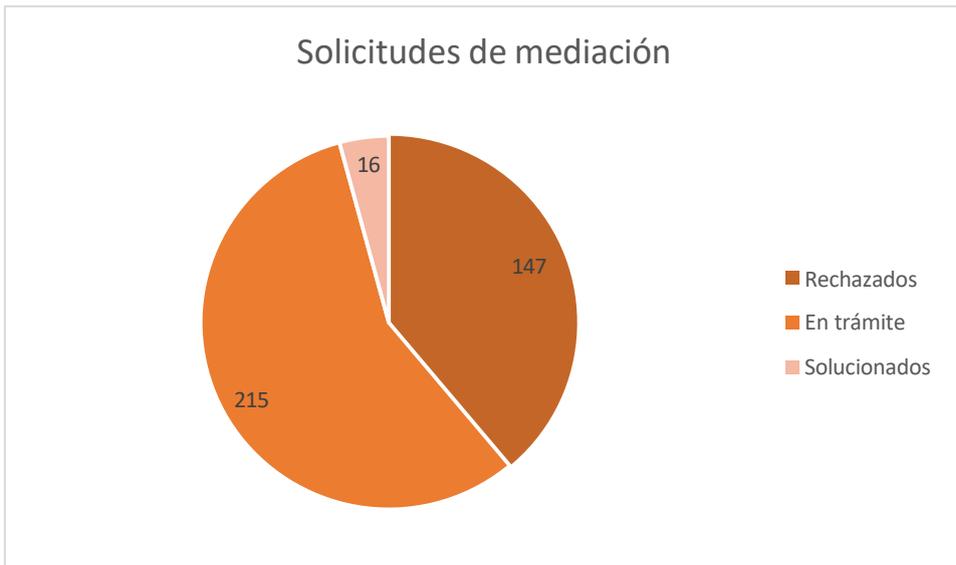
- Garca Barrera, María Francisca. “El principio de progresividad en materia tributaria”. Tesis doctoral, Universidad de Jaén, España, 2017. https://crea.ujaen.es/bitstream/10953.1/6811/1/Garca_Barrera_M_Francisca.pdf.
- Guamán Burneo, José Javier. “La mediación como requisito previo para descongestionar a la justicia ordinaria en cuestiones de interés público”. Tesis doctoral, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2875/1/T1026-MDE-Guaman-La%20mediacion.pdf>.
- Guzmán, César. “La Conciliación: principales antecedentes y características”. *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, n.º 52 (199): 67-74. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5002590>.
- Hernández Guija, Fernando. “Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales”. *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, n.º 19 (2015): 362-77. http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S2070-81572015000100015&lng=es&nrm=iso&tlng=es.
- Lederach, Juan Pablo. *Enredos, pleitos y problemas una guía práctica para ayudar a resolver conflictos*. Guatemala: Semilla Editorial, 1992. <https://ia903106.us.archive.org/20/items/enredospleitosyp00lede/enredospleitosyp00lede.pdf>.
- Ledesma, Marianella Leonor. *Jurisdicción y arbitraje*. Perú: Fondo Editorial PUCP, 2014.
- Mata, Miguel Rendueles. “Conflictos y negociación. En la búsqueda de un acuerdo”. *Revista de Investigación SIGMA* 8, n.º 1 (2021): 71-83. <https://doi.org/10.24133/sigma.v8i01.1917>.
- Mayorga Gavilanes, Raquel Carolina. “Aplicabilidad y vigencia del principio de legalidad en el régimen jurídico dentro del marco del Estado constitucional de derechos y de justicia”. Tesis de maestría, Universidad Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2019. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6856/1/T2936-MDA-Mayorga-Aplicabilidad.pdf>.
- Miranzo de Mateo, Santiago. “Nulidad matrimonial y mediación familiar”. *Estudios Eclesiásticos: Revista de investigación e información teológica y canónica* 84, n.º 331 (2009): 809-17. doi: doi:10.24215/18522971e050.

- Montoya, Miguel Ángel. “La conciliación como proceso transformador de relaciones en conflicto”. *Opinión Jurídica* 15, n.º 30 (2016): 127-44. doi: 10.22395/ojum.v15n30a6.
- Moscoso Almachi, Israel Sebastián. “El principio de progresividad y la tarifa única del impuesto a la renta de sociedades en Ecuador”. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar* 7, n.º 4 (2023): 5377-97. doi: 10.37811/cl_rcm.v7i4.7354.
- Moya, Andrea. “Transacción en materia tributaria”. *Corral Rosales*, 5 de enero de 2022. <https://corralrosales.com/transaccion-en-materia-tributaria/>.
- Muñoz Vaca, Katty. *Manual de Derecho Procesal Tributario Ecuatoriano*. Quito: Ediciones Legales EDELE S.A. Editorial, 2022.
- Naciones Unidas. *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. 16 de diciembre 1966. <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>.
- Paredes Paredes, Eduardo. “Evolución de los principios de Derecho Tributario en las Constituciones del Ecuador”. *Dilemas contemporáneos: Educación, Política y Valores*, n.º 1 (2022): 1-24. doi:10.46377/dilemas.v10i1.3336.
- Pesquería, Jorge, y Amalia Ortiz. *Mediación asociativa y cambio social: el arte de lo posible*. Ciudad de México: Unison Editorial, 2010. <https://observatoriomexiquense.edomex.gob.mx/sites/observatoriomexiquense.edomex.gob.mx/files/files/Libros/Mediacion-asociativa-cambio-social-Jorge-Pesqueira.pdf>.
- Real Academia Española. *Diccionario de Lengua Española*, 23.^a ed. (versión 23.7 en línea). Accedido 26 de noviembre del 2023. <https://dle.rae.es/conflicto>.
- Rivera Vallejo, Gabriel Homero. “Análisis de las reformas tributarias y su incidencia en la recaudación con respecto al impuesto a la renta en el Quinquenio 2007-2011”. Tesis doctoral, Universidad Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3742/1/T1297-MT-Rivera-Analisis.pdf>.
- Saltos Orrala, Miguel Ángel. “Los principios generales del Derecho Tributario según la Constitución de Ecuador”. *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG* 11, n.º 2 (2017): 61-7. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>.
- Sayas Contreras, Rafaela Ester. “Conflicto”. *Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 8 (2015): 212-21. <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2487>.

- Simón Otero, Liana. “Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional de derechos y justicia”. *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional* 1, n.º 25 (2011): 202-65. doi: <https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2011.25.5971>.
- Tapia Evelyn. “El SRI ha cobrado USD 23 millones a deudores con mediaciones”. *Primicias*. 04 de octubre de 2022.
- Terrazos Poves, Juana Rosa. “Análisis y Reflexiones en torno a la adecuación de los instrumentos legislativos a la potestad tributaria y a la administración tributaria dialogando con Humberto Medrano Cornejo”. *Derecho & Sociedad*, n.º 24 (2005): 11-5. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792501>.
- Tobar Jácome, Estefanía Jeanneth. “El principio de equidad fiscal como garantía de los derechos de los ciudadanos ecuatorianos contribuyentes”. Tesis de maestría, Universidad Técnica de Ambato, 2021. https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/38177/1/1.proyecto_de_investigaci%C3%93n_finalizado_tovar_stefania.pdf.
- Valencia Restrepo, Hernán. “La definición de los principios en el derecho internacional contemporáneo”. *Revista facultad de Derecho y Ciencias Políticas Universidad Pontificia Bolivariana* 37, n.º 106 (2007): 69-124. <https://www.redalyc.org/pdf/1514/151413530004.pdf>.
- Villanueva Turnes, Alejandro. “La constitucionalización de la mediación: el caso de Ecuador”. *Derecho y Ciencias Sociales*, n.º 20 (2019): 88-97. doi: 10.24215/18522971e050.
- Zárate Castillo, Arturo. “Cuestiones constitucionales”. *Revistas Jurídicas UNAM* 1. n.º 17 (2007). doi: 10.22201/ijj.24484881e.2007.17.5822.
- Zimmermann Labrousse, Juan Cruz. “Los medios alternativos de solución de conflictos en materia Tributaria”. Tesis Universidad de Buenos Aires, Argentina, 2021. <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>.

Anexos

Anexo 1.- Solicitudes de mediación entre los años 2021 y 2022



Fuente: SRI

Autor: Evelyn Tapia