



**Universidad del Azuay**

**Facultad de Ciencias Jurídicas**

**Carrera de Derecho**

**LA COMPATIBILIDAD ENTRE LA  
TRANSACCIÓN Y LA NATURALEZA EX  
LEGE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Autora:

**Ángeles Marcela Matute Cabrera**

Director:

**Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas**

**Cuenca – Ecuador**

**2023**

## **DEDICATORIA**

A mis mejores compañeros de desvelos, Duke y  
Amatista. Les extraño, siempre.

## **AGRADECIMIENTO**

A mis padres Tania y Marcelo, dos personas maravillosas y mis pilares, por cada una de sus lecciones y valores, su confianza y su amor incondicional.

A mis hermanos Guillermo y Valeska, por su cariño y paciencia.

A mi Abuelita Olga, mi tía Jhoana y mis primas Valentina y Emilia por su apoyo de forma incondicional.

Al Dr. Tiberio Torres por su calidez humana y su guía.

## **RESUMEN:**

Doctrinariamente ha sido discutido si es que existe compatibilidad entre la naturaleza ex lege de la obligación tributaria y los métodos alternativos de resolución de conflictos.

En el Ecuador, con la promulgación de la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia Covid-19 (2021), se reconoció a la transacción como un medio de extinción de la obligación tributaria.

El objetivo de la presente investigación fue determinar si es que existe una compatibilidad entre la naturaleza de la obligación tributaria y la transacción en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Para lo cual, el presente trabajo de investigación se sustentó en el método cualitativo y se aplicaron los siguientes tipos de investigación: deductivo, histórico-lógico, sistémico y descriptivo.

Los resultados de la investigación sugieren que no es compatible la naturaleza ex lege de la obligación tributaria con la transacción y que eventualmente aquello puede acarrear la vulneración del principio de legalidad, reserva legal y el de indisponibilidad del crédito tributario.

Asimismo, invitan a la discusión en cuanto a la vulneración del principio de igualdad en la práctica y la importancia de la aplicación del principio de buena fe en la transacción en materia tributaria.

**Palabras clave:** transacción, obligación tributaria, principio de legalidad, principio de indisponibilidad del crédito tributario, principio de igualdad.

## ABSTRACT:

Doctrinally, it has been discussed whether there is compatibility between the ex lege nature of the tax liability and alternative dispute resolution methods. In Ecuador, with the enactment of the Organic Law for Economic Development and Fiscal Sustainability after the Covid-19 pandemic (2021), the transaction was recognized as a way of extinguishing the tax liability. The objective of this research was to determine whether there is compatibility between the nature of the tax liability and the transaction in the Ecuadorian legal system. For this purpose, the present research work was based on the qualitative method and the following types of research were applied: deductive, historical-logical, systemic and descriptive. The results of the research suggest that the ex lege nature of the tax liability is not compatible with the transaction and that this may eventually lead to the violation of the principle of legality, legal reserve and unavailability of the tax credit. They also invite for discussion as to the violation of the principle of equality in practice and the importance of the application of the principle of good faith in the transaction in tax matters.

**Keywords:** transaction, tax liability, principle of legality, principle of non-availability of tax credits, principle of equality.



Translated by:

A handwritten signature in blue ink, which appears to be 'Ángeles Matute Cabrera', is located in the lower-right quadrant. The signature is written in a cursive style and is enclosed in a light blue rectangular box.

Ángeles Matute Cabrera

# ÍNDICE

DEDICATORIA	I
AGRADECIMIENTO	II
RESUMEN	III
ABSTRACT	IV
INDICE	V
INDICE DE FIGURAS	VII
INDICE DE TABLAS	VII
CAPÍTULO 1	1
1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	1
1.1. INTRODUCCIÓN	1
1.2. DEFINICIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	1
1.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	3
1.4. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	4
1.5. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	6
1.5.1. SUJETO ACTIVO	7
1.5.2. SUJETO PASIVO	8
1.5.3. OBJETO	8
1.6. NACIMIENTO, DETERMINACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	10
1.6.1. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	10
1.6.2. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	10
1.6.3. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	12
CAPÍTULO 2	13
2. TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	13
2.1. INTRODUCCIÓN	13
2.2. ANTECEDENTES Y NOCIONES GENERALES DE LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	13
2.3. LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO ANDINO	14
2.3.1. LA TRANSACCIÓN EN VENEZUELA	17
2.3.2. LA TRANSACCIÓN EN URUGUAY	19
2.3.3. LA TRANSACCIÓN EN BRASIL	20
2.3.4. LA TRANSACCIÓN EN CHILE	20
2.3.5. LA TRANSACCIÓN EN COLOMBIA	21
2.3.6. LA TRANSACCIÓN EN GUATEMALA	21
2.3.7. LA TRANSACCIÓN EN PERÚ	22
2.3.8. SITUACIÓN JURÍDICA ACTUAL	22
2.4. LA TRANSACCIÓN EN EL CONTEXTO DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (2008)	24
2.5. LA TRANSACCIÓN EN LA LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19 (2021)	26
2.5.1. MATERIA DE LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	27
2.5.2. QUIÉNES PUEDEN TRANSIGIR	29
2.5.3. EFECTOS PARA TERCEROS	29
2.5.4. EFECTOS DEL ACTA TRANSACCIONAL	29
2.5.5. REQUISITOS PARA PRESENTAR LA SOLICITUD PARA LA TRANSACCIÓN	29
2.5.6. TIPOS DE TRANSACCIÓN	30
2.5.7. TRANSACCIÓN EXTRA PROCESAL	30
2.5.8. REQUISITOS DE LA TRANSACCIÓN EXTRA PROCESAL	32
2.5.9. EFECTOS DE LA SOLICITUD DE MEDIACIÓN	33

<b>2.5.10. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DEL ACTA DE MEDIACIÓN</b>	<b>33</b>
<b>2.5.11. COSTOS DEL PROCESO DE MEDIACIÓN</b>	<b>33</b>
<b>2.5.12. TRANSACCIÓN INTRAPROCESAL</b>	<b>33</b>
<b>2.5.13. REQUISITOS DE LA TRANSACCIÓN INTRAPROCESAL</b>	<b>34</b>
<b>2.5.14. EJECUCIÓN DE LOS ACUERDOS TRANSACCIONALES</b>	<b>34</b>
<b>CAPÍTULO 3</b>	<b>36</b>
<b>3. COMPATIBILIDAD ENTRE LA NATURALEZA JURÍDICA EX LEGE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA TRANSACCIÓN</b>	<b>36</b>
<b>3.1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>36</b>
<b>3.2. DISCUSIÓN DOCTRINARIA</b>	<b>36</b>
<b>CAPÍTULO 4</b>	<b>43</b>
<b>4. CONCLUSIONES</b>	<b>43</b>
<b>CAPÍTULO 5</b>	<b>45</b>
<b>5. DISCUSIÓN</b>	<b>45</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>47</b>

## **Índice de figuras**

<b>FIGURA 1</b> <i>Países latinoamericanos que reconocen expresamente a la transacción como un medio de extinción de la obligación tributaria</i>	<b>23</b>
---	-----------

## **Índice de tablas**

<b>TABLA 1</b> <i>La transacción en el contexto andino</i>	<b>16</b>
<b>TABLA 2</b> <i>La transacción en el contexto andino actual</i>	<b>22</b>

# CAPÍTULO 1

## 1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### 1.1. INTRODUCCIÓN

Dentro del presente capítulo se desarrollará lo concerniente la obligación tributaria: su definición; la naturaleza jurídica de la obligación tributaria; la relación jurídica tributaria; los elementos de la obligación tributaria: los sujetos y el objeto de la misma; al igual que el nacimiento, determinación y extinción de ésta. Aquello con la finalidad de comprenderla a profundidad.

### 1.2. DEFINICIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En primer lugar, es necesario hacer referencia a la obligación en sentido general.

De acuerdo a Manuel De Juano, ha sido definida como: *“un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa, según el derecho de nuestra ciudad” (obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei; secundum nostrae civitatis jura)*”. (De Juano cita a las Institutas, 1957, p. 71)

Indica que la obligación también ha sido denominada “ligamento”, “vínculo”, “nerum”; y, precisa que en el derecho moderno esta ha pasado de ser un vínculo personal, a constituir una relación patrimonial en virtud de la cual debe ser satisfecha determinada prestación.

En segundo lugar, cabe definir a la obligación tributaria. Según Margarita Palomino Guerrero (2001), quien se refiere a Leopoldo Rolando Arreola, la obligación tributaria consiste en un vínculo económico entre el Estado y una persona física o moral.

Indica que esta obligación puede ser formal o material, y precisa que la primera no implica indispensablemente un contenido económico.

Doctrinariamente, la obligación tributaria, ha sido definida como: *“una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición”*. (De Juano, 1957, p. 69)

Según Patricio Masbernat (2017), en la doctrina la obligación tributaria es comprendida como aquella obligación que se encuentra vinculada al cumplimiento del

hecho imposible; que es entendida de manera similar a la obligación en derecho privado; sin embargo, es una obligación de derecho público.

Manifiesta que es descrita como una obligación que implica actos y hechos concretos, debido a que se debe algo únicamente porque se lleva a cabo una acción específica o sucede un hecho determinado contemplados en la ley.

Al respecto, el autor realiza una crítica y comenta que no es considerada la realidad de la relación que existe entre el Estado y el obligado tributario, misma que se refiere a la vinculación de carácter estatutaria, propia de una obligación de derecho público.

Ahonda y señala que este vínculo estatutario, consiste en que quienes habitan en un Estado, se encuentran sujetos completa y permanentemente a un sistema tributario, y no solamente mediante actos o hechos en particular.

En otras palabras, los ciudadanos están sujetos a un régimen de derecho público, independientemente de si deben pagar un impuesto, a un estatuto; y precisa que el contenido del mismo no depende de su voluntad y que aquello conlleva a que lo que realicen con incidencia tributaria no les puede ser ocultado.

En tercer lugar, es importante mencionar que en el Ecuador el Código Tributario ha definido a la misma de la siguiente manera:

*“Art. 15.- Concepto. - Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.* (Código Tributario, 2005)

En cuarto lugar, es indispensable señalar las características de la obligación tributaria. Conforme Margarita Palomino Guerrero, la obligación tributaria se caracteriza por los siguientes aspectos:

- “a) Se contiene en ley;*
- b) Se establecen los sujetos activo y pasivo;*
- c) Se describe el objeto de la obligación;*
- d) Se expresa la base, la tasa y/o tarifa; y*
- e) Se prescribe el momento y lugar del devengo del tributo.*

*Si no se colman estos aspectos en la ley, el acto o resolución de la autoridad estará viciado". (Palomino, 2011, p.6)*

### **1.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Por un lado, cabe indicar que la obligación tributaria implica una relación de índole personal.

*"La naturaleza jurídica de la obligación tributaria es la de una relación personal, no la de un derecho real, ya que el Estado ejerce su acreencia contra el contribuyente, a quien en definitiva toca satisfacer la prestación". (De Juano, 1957, p.69-70)*

Para entender aquello, es necesario precisar que existe una clasificación entre derechos personales y reales.

Según el autor, los primeros son aquellos que generan un vínculo entre un acreedor y un deudor, conllevando a que el acreedor tenga derecho a exigir la prestación que es objeto de la obligación al deudor, y que este último a su vez tenga una deuda que le obliga a satisfacer dicha prestación.

Mientras que los segundos, implican un derecho sobre una cosa, pero no una obligación en relación a una persona.

Por ello, De Juano (1957), afirma que la obligación tributaria consiste en una relación personal entre el Estado y el contribuyente. Aquello guarda conformidad con el Art. 15 del Código Tributario citado anteriormente, en virtud del cual la obligación tributaria consiste en el vínculo personal entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de estos.

Lo que genera como consecuencia que los deudores (contribuyentes o responsables de aquellos) tengan la obligación de satisfacer una prestación en dinero o especies o servicios apreciables en dinero, en caso de que se verifique el hecho generador previsto en la ley; y a que los acreedores (Estado o entidades acreedoras de tributos) tengan derecho a exigir esta prestación.

Por otro lado, es importante señalar, que según Gustavo Etman (2003), quien cita a Garcés Moreano, Tamayo Rubio y Sánchez Caicedo, la naturaleza de la obligación tributaria es ex lege.

Al respecto, Patricio Masbernat (2017), manifiesta que la obligación tributaria nace por la ley, ósea, tiene un carácter ex lege. Consecuentemente debe ser aplicada estrictamente tanto por los órganos administrativos como los judiciales.

En otras palabras: *“para que surja es indispensable que esté contenida la disposición en una norma con rango de ley, lo cual implica que sea producto del proceso legislativo.”* (Palomino, 2001, p. 2)

Es decir: *“en materia tributaria dicha obligación surge siempre de la ley, por lo que si nos referimos a los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), así como las que fijan las infracciones y sanciones, su aplicación es estricta”.* (Palomino, 2001, p.2)

Aquello se resume en el aforismo jurídico: *“Nullum tributum sine lege”*. El cual guarda relación con el principio de legalidad mencionado en el Art. 5 del Código Tributario.

#### **1.4. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA**

En primer lugar, es importante hacer referencia a la definición de la relación jurídica tributaria. Según Maita Pazmiño (2003), ha sido entendida en sentido amplio y estricto.

En el primer sentido, abarca varios vínculos jurídicos que se producen al aplicar los tributos. Y en el segundo sentido, implica aquellas facultades conferidas por la ley a la administración para cobrar los tributos a los sujetos pasivos o terceros obligados.

Asimismo, manifiesta que: *“se considera a la relación jurídica tributaria, como el vínculo existente entre el sujeto activo, el Estado, y el sujeto pasivo, el contribuyente o un tercero obligado a la prestación, que genera derechos, obligaciones y deberes para las partes”.* (Pazmiño, 2003, p. 13)

En segundo lugar, es indispensable hacer una distinción entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria. Según Maita Pazmiño (2003), la primera consiste en un conjunto de derechos y obligaciones; mientras que la segunda, en un acto o conjunto de actos reglados.

Indica que la relación jurídica tributaria es el macro universo cuyo núcleo es la obligación tributaria.

En tercer lugar, cabe indicar que conforme Patricio Masbernat (2017), han sido planteadas varias teorías relativas a la relación jurídica tributaria. Indica que de acuerdo a la doctrina existen las siguientes tesis sobre la relación jurídica tributaria:

- a) *“El tributo como relación de poder o potestad de imperio del Estado que no conoce límites jurídicos, y en ese contexto el sujeto pasivo tiene una posición de sujeción. Define el tributo como “prestación coactiva” que tiene por objeto una obligación.*
- b) *El tributo como relación jurídica obligacional (a partir de la que nace la distinción entre el denominado “derecho tributario material” y el “derecho tributario formal”, como explica Quintana Ferrer), semejante a la existente en derecho privado, pero con la peculiaridad de que el contenido de la obligación viene determinado exclusivamente por la ley. En esta teoría toma relevancia la categoría de hecho imponible, como criterio legitimador del establecimiento del tributo”. (Masbernat, 2017, p. 237-238)*

El autor comenta que en relación a la tesis b, es posible encontrar distintas posturas: teoría de la relación jurídica tributaria compleja o tesis estática, teoría del procedimiento de imposición o tesis dinámica, y tesis conciliadora.

Además, señala que, según González García, estas teorías no son suficientes ni exactas, y llevan a la confusión.

En cuarto lugar, cabe señalar que acuerdo a Margarita Palomino Guerrero (2001), la relación jurídica tributaria tiene por objeto el tributo y es la relación central del Derecho Tributario. También, señala que sus elementos son el sujeto activo, el sujeto pasivo y el objeto.

En este punto, es indispensable hacer referencia al principio de reserva de ley contemplado en el Art. 4 del Código Tributario, en virtud del cual las leyes tributarias son las que deben determinar los sujetos activo y pasivo y el objeto imponible.

*“Art. 4.- Reserva de ley. - Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”. (Código Tributario, 2005)*

## 1.5. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En este punto, es necesario remitirse a la historia de la obligación tributaria. Según Maita Pazmiño (2003), quien cita a Catalina García Vizcaíno, su origen se remonta a la India en el 300 A.C. y al Antiguo Egipto.

Indica que en la India fue desarrollada la ciencia de la riqueza conocida como Arthashastra, que sirvió de fundamento para las reglas de recaudación tributaria planteadas por Adam Smith.

Y, que, en la época de Ptolomeo en Egipto, existían gravámenes sobre los réditos y el consumo. También, señala que en los papiros se han sido detallados los impuestos que pagaban los cultivadores de cereales.

Posteriormente, conforme De Juano (1957), en Grecia existían distintos tipos de impuestos: uno territorial progresivo, otro aduanero, otros para los consumos. Y que en Roma se distinguía entre el patrimonio del Estado y los reyes.

Al respecto, Maita Pazmiño (2003), indica que en Atenas existían también impuestos sobre el capital de la “eisfora”, la cual cubría las necesidades provenientes de la guerra en contra de Esparta. También, que había otros impuestos relacionados a la liturgia, gastos lujosos, fiestas públicas, etc.

Y, relata que en existían impuestos a las ventas y sobre las herencias; que, a través de la Lex Julia Municipales, los munícipes (habitantes de Foro y Conciliabula), tenían la obligación de contribuir.

De acuerdo a Manuel De Juano (1957), en la antigüedad existía un procedimiento en el derecho francés conocido como “contrainte”, mediante el cual el individuo estaba obligado a realizar la prestación de un servicio o a la aportación de determinado bien al soberano. Precisa que en esa época existía una confusión entre el patrimonio del Estado y el del soberano.

Luego, señala que, en la Edad Media, el sistema tributario era insoportable, pues cada vez eran mayores las exigencias de los soberanos y su corte, lo que ocasionó una proliferación de los gravámenes y una recaudación severa y desconsiderada hacia los contribuyentes, cuya consecuencia fue el odio hacia los recaudadores.

También, relata que, en el Estado Moderno, se superó el régimen impositivo originario, y que actualmente el régimen tributario guarda armonía con los principios de

la justicia. Indica que el poder fiscal es una consecuencia del dominio emitente que recae sobre los bienes que se encuentran ubicados en el Estado, y que aquella atribución es la que le permite obtener la riqueza del patrimonio de sus contribuyentes.

Consecuentemente, manifiesta que en la obligación tributaria deben distinguirse dos elementos: el personal y el material. El primero hace referencia a los sujetos y el segundo al objeto.

Al respecto, Maita Pazmiño (2003), cita a Giuliani Fonrouge y sostiene que los elementos de la obligación tributaria son dos principalmente, el sujeto y el objeto. Y que el primero es conocido como sujeto activo o acreedor y el segundo, como sujeto pasivo o deudor. Y que puede ser agregado un tercer elemento, el cual es la causa.

Asimismo, indica que, de acuerdo a Brava Arteaga, la obligación tributaria tiene los siguientes elementos:

*“1. La fuente, tiene como norma general la ley*

*2. Sujeto activo, acreedor de la deuda, con el encargo constitucional de recaudar los tributos para atender necesidades.*

*3. Sujeto pasivo, deudor de la obligación, señalado por la Ley como titular del tributo a base de su capacidad económica, soporta la carga económica que afecta su patrimonio, en beneficio de la comunidad.*

*4. El hecho gravado, vinculado a la capacidad económica, seleccionado por la ley como causa inmediata de la deuda tributaria.*

*5. Base gravada, expresión del hecho gravable en cantidades, generalmente unidad monetaria, con el objeto de establecer un valor a la obligación tributaria.*

*6. Tarifa, factor matemático, arroja la cuantía de la obligación”.* (Pazmiño, 2003, p. 67)

A continuación, se hará referencia a los dos elementos principales según la doctrina, los sujetos y el objeto.

### **1.5.1. Sujeto Activo**

Conforme Manuel De Juano (1957), el sujeto activo de la obligación tributaria, es el acreedor y siempre es el Estado, el cual actúa en ejercicio de su soberanía fiscal. Precisa

que el término Estado no hace referencia solo al Estado Nacional, sino también comprende los Estados Provinciales y las Municipalidades.

Según el Art. 23 del Código Tributario ecuatoriano (2005), el sujeto activo es aquel ente público acreedor del tributo.

### **1.5.2. Sujeto Pasivo**

De acuerdo a Manuel de Juano (1957), el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es un sujeto de derecho denominado contribuyente, el cual está obligado por la ley a pagar un gravamen.

De igual manera, el autor precisa que existe una distinción entre el sujeto de hecho y el sujeto de derecho; pues el primero es el incidido, y el segundo, el percutido, ósea quien recibe el impacto señalado por la ley en materia tributaria.

Al respecto, Margarita Palomino Guerrero (2001), señala que:

*“...el sujeto pasivo es quien está obligado, derivado de su actuar que encuadra en el supuesto normativo; esta acción que realiza el sujeto recibe el nombre de hecho generador, y al ser responsable en su acción y que la misma de manera estricta se ajusta a lo dispuesto en la ley, da lugar a que se configure su condición de sujeto pasivo frente al Estado, quien asume el carácter de sujeto activo y, por tanto, de acreedor”.* (Palomino, 2001, p. 2)

Cabe precisar que el Código Tributario ecuatoriano (2005), define al sujeto pasivo de la siguiente manera:

*“Art. 24.- Sujeto pasivo. - Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.*

*Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva”.* (Código Tributario, 2005).

### **1.5.3. Objeto**

De acuerdo a Maita Pazmiño (2003), es indispensable diferenciar el objeto de la obligación tributaria del objeto del tributo.

Indica que el primero consiste en la prestación que debe ser cumplida por el sujeto pasivo, mientras que el segundo hace referencia al presupuesto de hecho establecido por la ley como determinante del gravamen.

Según Manuel De Juano (1957), en la teoría general de las obligaciones el objeto hace referencia a la prestación comprometida. Indica que de acuerdo a los romanos las obligaciones podían ser de tres tipos: dar, hacer y prestar. La primera consistía en entregar una cosa; la segunda, en hacer o no algo; y la tercera, en facilitar un bien para que se pueda constituir un derecho real.

También indica que el objeto de la obligación tributaria podría ser definido de la siguiente manera:

*“Entendemos por objeto de la obligación fiscal la riqueza o su manifestación, en cuanto ella sirve de base o de medida para la aplicación del tributo”.* (De Juano, 1957, p. 95)

De igual manera, manifiesta que el objeto del tributo puede asumir tres formas esenciales, a saber: la posesión de la riqueza, la capacidad para adquirirla y el gasto. Señala que son traducidas en el capital, la renta y el consumo. Estas han sido detalladas de la siguiente manera:

*“a) La posesión de la riqueza exterioriza en el poseedor la pertenencia de un capital, que el Estado valora a través del patrimonio o del incremento patrimonial del contribuyente;*

*b) la capacidad para adquirir riqueza, aflora o se percibe en la generación de rentas, super-rentas o beneficios extraordinarios;*

*e) y el consumo de bienes, implica a su vez una manifestación indirecta de riqueza; en cuanto el gasto revela un empleo de la misma”.* (De Juano, 1957, p. 96)

Además, realiza una distinción entre el objeto de la obligación fiscal y la fuente. Indica que el primero es la riqueza o la manifestación de ésta, al servir de fundamento o medida para aplicar el tributo; y que la segunda es aquel monto de riquezas o de bienes, sobre el cual es descontada la suma que se requiere para pagar el impuesto.

El autor ejemplifica aquella distinción a través del impuesto mobiliario y manifiesta que:

*“...su objeto es el capital (tierra, fundo, predio, etc.) mientras que la fuente sólo debe ser la renta que produce esa tierra para pagar el impuesto, ya que, si la fuente del tributo fuese el capital, habría de llegar un momento en que el gravamen aniquilaría la fuente.”* (De Juano, 1957, p. 98-99)

## **1.6. NACIMIENTO, DETERMINACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

### **1.6.1. Nacimiento de la obligación tributaria**

El Código Tributario contempla una norma referente al nacimiento de la obligación tributaria, la cual establece:

*“Art. 18.- Nacimiento. - La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.* (Código Tributario, 2005)

Esta disposición guarda relación con el artículo 301 de la Constitución de la República, mismo que señala:

*“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.*

Es decir, en la ley debe establecerse el presupuesto que configure el tributo, en otras palabras, la causa eficiente.

*“Llámase causa eficiente al hecho que da nacimiento a la obligación, vale decir, el hecho generador o la fuente de aquélla”.* (De Juano, 1957, p.110)

Y conforme a nuestra legislación, una vez que se realiza la misma, nace la obligación tributaria.

*“Entonces, la importancia del hecho generador radica en que determina el elemento y la verificación, en sí misma, de la situación fáctica que da lugar en su conjunto al nacimiento de la obligación del propio hecho generador”.* (Palomino, 2001, p.5)

### **1.6.2. Determinación de la obligación tributaria**

La determinación de la obligación tributaria ha sido definida como:

*“El razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, la valoración y vinculación del actuar del gobernado, ahora contribuyente, con lo dispuesto por el texto legal de manera estricta, así, la autoridad expresa las razones por las que nace la obligación; pero esto no es suficiente, es necesario cuantificar la misma, y es entonces cuando se constituye la liquidación, entendida como la expresión numérica de la obligación”.* (Palomino, 2001, p. 6-7)

La facultad de la determinadora se encuentra contemplada en el Código Tributario en el siguiente artículo:

*“Art. 68.- Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.*

*El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.* (Código Tributario, 2005)

Es importante indicar que este artículo guarda correlación con el Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), del cual se desprende que existen dos tipos de determinación por parte de la administración: la directa y la presuntiva.

La primera es realizada con fundamento en la contabilidad del sujeto pasivo, documentos, datos, informes de quienes son responsables o de terceros. Mientras que la segunda se lleva a cabo en tres supuestos:

- Cuando el sujeto pasivo no ha presentado su declaración y no mantiene contabilidad.
- Cuando ha presentado su declaración y no tiene respaldo contable.
- Cuando existen causas comprobadas que afectan de manera sustancial los resultados y, por ende, no se puede realizar la determinación directa. De acuerdo a la norma mencionada anteriormente, estas causas son especialmente las siguientes:

- “1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;*
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;*
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;*
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,*
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio”.* (Código Tributario, 2005)

### **1.6.3. Extinción de la obligación tributaria**

Los modos de extinción de la obligación tributaria, se encuentran detallados en el Art. 37 del Código Tributario, mismo que señala:

*“Art. 37.- Modos de extinción. - La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:*

- 1. Solución o pago;*
- 2. Compensación;*
- 3. Confusión;*
- 4. Remisión; y,*
- 5. Prescripción de la acción de cobro”.*

Sin embargo, a través de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, publicada en el Registro Oficial Suplemento 587 del 29 de noviembre del 2021, se reformó esta disposición legal de la siguiente manera:

*“Art. 72.-En el artículo 37 efectúese las siguientes reformas: 1. En el numeral 4 elimínese "y,"; 2. En el numeral 5 elimínese y agréguese "y,"; 3. Agréguese a continuación del numeral 6 lo siguiente: "6.-Por transacción”* (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, 2021)

Es decir, se implementó un nuevo modo de extinguir la obligación tributaria conocido como transacción; el cual será analizado a profundidad en el capítulo siguiente.

## **CAPÍTULO 2**

### **2. TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

#### **2.1. INTRODUCCIÓN**

En el presente capítulo se realizará un análisis sobre la transacción en materia tributaria, sus antecedentes, nociones generales; su implicación en el contexto andino y en el Ecuador, específicamente en el contexto de la Constitución de la República del Ecuador y la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19 (2021).

#### **2.2. ANTECEDENTES Y NOCIONES GENERALES DE LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

Entre las formas de extinción de la obligación tributaria, se encuentra la transacción. Esta ha sido conceptualizada como: *“consentir en parte con lo que no se cree justo, razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia.”* (Etman cita al diccionario de la Real Academia Española, 2003)

Igualmente, el término transigir ha sido definido como: *“Concluir una transacción (v.), sobre lo que se estima justo, razonable o verdadero, para conciliar discrepancias, evitar un conflicto o poner término al suscitado; pero con la imprescindible circunstancia de que haya recíprocas concesiones y renunciaciones”.* (Procuraduría General del Estado cita a Cabanellas en el Oficio 19668, 2022, p. 4)

Al respecto, Etman (2003) indica que, desde el punto de vista jurídico, se le han asignado dos acepciones a la transacción:

*“a) Desde el punto de vista del derecho sustancial es un acto jurídico bilateral (contrato) por el cual las partes, haciendo concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas. En otras palabras, es uno de los modos (contractual) de extinción de las obligaciones. B) Desde el punto de vista del derecho procesal, la transacción es una de las formas anormales de terminación del proceso. Para que adquiera plena validez, asimilando los efectos del acuerdo a una sentencia definitiva y firme (título ejecutivo), los ordenamientos procesales suelen exigir la homologación judicial de los convenios transaccionales de las partes”.* (Etman, 2003)

De acuerdo a Peláez (2004), el contrato de transacción debe cumplir con ciertos requisitos: que exista una diferencia litigiosa, la voluntad manifiesta de finalizarla judicialmente o prevenirla, y concesiones recíprocas entre las partes.

Con respecto al primer requisito manifiesta que debe existir un derecho en disputa, que exista un litigio o eventualmente pueda llegar a existir uno. En relación al segundo, indica que, si es que este elemento no se encuentra presente, la transacción carece de causa. Y sobre el tercero señala que las concesiones recíprocas pueden ser interpretadas de diversas formas, como sacrificio de derechos o pretensiones, o como obligaciones conmutativas.

Al respecto, Salvador (2022), señala que, en la legislación ecuatoriana, de acuerdo a la Segunda Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia, mediante la sentencia 439-2006, la transacción es un contrato y debe cumplir con los requisitos exigidos para todo contrato, esto es: capacidad, consentimiento, objeto lícito, causa lícita.

Y, además, debe cumplir con dos requisitos propios: la existencia o eventualidad de un litigio y que las partes se hagan concesiones recíprocas, celebradas extrajudicialmente.

### **2.3. LA TRANSACCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO ANDINO**

Según Gustavo Etman (2003), América Latina sigue el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, en relación a la transacción.

En este punto, es necesario hacer referencia a aquellos artículos contenidos en el mismo, en relación a este tema:

*Art. 41: "La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: Pago; Compensación; Transacción; Confusión; Condonación o remisión y Prescripción. Con nota al pie de dicho artículo se indica que "La enumeración de los medios de extinción precedentes es a título ilustrativo, por entender la Comisión que deben relacionarse con la legislación de cada país". (Etman cita al Modelo de Código Tributario para América Latina, 2003).*

Es decir, la transacción en materia tributaria es reconocida como un medio de extinción de la obligación tributaria.

*Art. 51: "La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable."*

*Art. 52: "El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía."*

*Art. 54: "La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general; añadiéndose: Las demás obligaciones, así como los intereses y multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca." (Etman cita al Modelo de Código Tributario para América Latina, 2003).*

De acuerdo al autor, la transacción fue implementada como una forma de extinguir la obligación tributaria. Sin embargo, existieron varias diferencias entre los autores de dicho Modelo de Código Tributario, pues algunos se encontraban en contra de su inclusión.

Y manifiesta que la solución fue incluir a la transacción como un medio de extinguir las obligaciones en el Art. 41 antes citado y regulándola como una etapa del procedimiento de determinación en los artículos 51 y 52.

De igual manera, hace referencia a las VII jornadas hispano luso americanas de estudios tributarios de 1976, y relata que en el punto 4 fue resuelto:

*"Es recomendable que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) tengan una adecuada intervención en estos procedimientos, mediante ofrecimiento, producción o desahogo de pruebas tendientes al esclarecimiento de los hechos. Dentro de esta posibilidad, podría ser una solución aceptable, admitir los acuerdos o convenios entre fisco y contribuyente sobre cuestiones de hecho, cuando la prueba de las mismas sea imposible, manteniendo siempre la Administración sus facultades para dictar el acto de determinación". (Etman cita a las VII jornadas hispano luso americanas de estudios tributarios de 1976, 2003)*

Asimismo, se refiere a las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de 1996 e indica que fue recomendado que la ley establezca límites objetivos dentro de los que la administración y administrados puedan celebrar acuerdos en relación a aquellos

aspectos de hecho de complicada prueba o ponderación que constituyan presupuestos para determinar la obligación tributaria.

También, señala que fue expedido el Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios en 1997 y que mediante este fueron eliminadas todas las referencias relativas a la transacción.

Posteriormente, Etman (2003), analiza brevemente la posición relativa a la transacción en varios países latinoamericanos: Venezuela, Uruguay, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala y Perú.

El cuadro mostrado a continuación resume lo desarrollado por el autor.

**Tabla 1 La transacción en el contexto andino**

País	Posición relativa a la transacción
Venezuela	Se limita la transacción judicial a los procesos judiciales y se la somete a homologación posterior por el tribunal de la causa.
Uruguay	No existe la posibilidad de celebrar transacciones en relación a los hechos comprobados y al derecho aplicable, tal como ocurre con el concordato italiano.
Brasil	<p><i>“El artículo 171 del Código Tributario Nacional (Brasil) la contempla, pero no con el alcance que se le pretende otorgar, dado que se encontrarían limitadas a disposiciones complementarias que faciliten la solución de trabas que estuvieren impidiendo la regular extinción del vínculo”.</i> (Etman cita al Dr. Paulo de Barros Carvalho, 2003)</p> <p>De acuerdo a la doctrina de este país, debería suprimirse la transacción del Código Tributario Nacional toda vez que no hay lugar para la misma en el contexto del derecho tributario.</p>
Chile	No existe norma legal que permita de forma expresa a la Administración transar en materia tributaria.
Colombia	<p>Es posible la transacción en materia tributaria desde el punto de vista constitucional según una corriente.</p> <p>Sin embargo, de acuerdo a un dictamen del 2002 emitido por la directora de la oficina de estudios y el subsecretario de asuntos legales y conceptos, no está comprendida en la legislación como un</p>

	mecanismo alternativo de solución de conflictos, puede ser considerada como una forma de conciliación, pero al estar esta prohibida en materia tributaria, la transacción también lo está.
Ecuador	Mediante la Ley de Régimen Tributario Interno del año 1993, se incorporó un sistema de determinación de la obligación tributaria, a través de convenios, regulados precisamente.  Según los doctrinarios, la misma Administración impugnó de forma pública la validez y eficacia del sistema y de los actos administrativos celebrados con ese fundamento.
Guatemala	Ha sido admitida mediante el Código Tributario, pero únicamente para ciertos tributos. La transacción se lleva a cabo una vez que el impuesto ha sido determinado.
Perú	Según los doctrinarios, es necesario que la transacción sea aplicada en materia tributaria, pues permite evitar que se planteen controversias jurisdiccionales inútiles.

*Fuente: Elaboración propia*

Cabe precisar, que en esta información proporcionada por el autor corresponde a la realidad jurídica del 2003. En la actualidad han existido varios cambios en relación a la regulación de la transacción en materia tributaria en estos países.

Por lo cual, a continuación, es indispensable, analizar la realidad jurídica actual de la transacción estos, con el fin de conocer la posición legal y doctrinaria reciente.

### **2.3.1. La transacción en Venezuela. -**

Actualmente, en Venezuela, de acuerdo al Art. 39 de su Código Orgánico Tributario, son medios comunes de extinguir a la obligación tributaria: el pago, la compensación, la confusión, la remisión y la declaratoria de incobrabilidad.

Y se admite a la transacción como una forma de terminar el proceso judicial, debe ser homologada por el juez competente y tiene fuerza de cosa juzgada.

En su Código Tributario actual, detalla claramente el procedimiento a seguirse, a saber:

*“Artículo 315. La transacción deberá ser solicitada por la parte recurrente, antes del acto de informes, y mediante escrito que consignará al tribunal de la causa, exponiendo los fundamentos de su solicitud.*

*Al recibir el escrito el tribunal le dará curso mediante auto en el cual ordene dar aviso a la Administración Tributaria. Una vez notificada ésta, se suspenderá la causa por un lapso de noventa (90) días continuos, con la finalidad de que las partes discutan los términos de la transacción.*

*Las partes de mutuo acuerdo podrán solicitar una prórroga, la cual no podrá exceder de treinta (30) días continuos”. (Código Tributario, 2020).*

Luego, de acuerdo a su Art. 316, la Administración Tributaria, debe poner en conocimiento de la Procuraduría General de la República el expediente del caso y su opinión sobre los términos en los que busca realizar la transacción; y que según el Art. 317 ibidem, esta última tiene 30 días continuos para emitir su opinión no vinculante sobre la propuesta de transacción.

Es importante mencionar que solamente se requiere la opinión de la Procuraduría cuando el monto excede de 1000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor si se trata de personas naturales; y si supera 5000 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor en el caso de personas jurídicas.

Posteriormente, conforme el Art. 318 ibidem, en el supuesto de que la Administración Tributaria considere procedente la transacción que ha sido propuesta, debe redactar el acuerdo transaccional y comunicarlo al interesado en el término de 5 días posteriores a la recepción de la opinión por parte de la Procuraduría General o al vencimiento del lapso de 30 días previsto en el Art. 317.

En este punto, cabe señalar que, si la Procuraduría General de la República no se pronuncia en dicho lapso, se considera que ha existido aceptación de su parte para que se lleve a cabo la transacción.

Consecuentemente, una vez que la propuesta ha sido puesta en conocimiento del interesado, este debe responder por escrito a la Administración Tributaria en 5 días término, indicando si es que acepta el acuerdo transaccional o decide rechazarlo.

Si es que dicho acuerdo, no es aceptado por el interesado, el tribunal debe ordenar que se continúe con el juicio en el estado en el que se encuentre.

Finalmente, la Administración Tributaria y el interesado, deben suscribir de forma conjunta el acuerdo transaccional. Y una vez que este sea homologado por el Tribunal, se pone fin al juicio.

*“Artículo 319. La Administración Tributaria, conjuntamente con el interesado, suscribirán el acuerdo de transacción, el cual una vez homologado por el tribunal pondrá fin al juicio”.* (Código Tributario, 2020).

### **2.3.2. La transacción en Uruguay. -**

Tras haber revisado el Código Tributario actual de Uruguay, no existe disposición alguna en relación a la transacción. Además, su Art. 28 relativo a los modos de extinción de la obligación tributaria establece:

*“Artículo 28.- (Modos de extinción de la obligación). - La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción”.* (Código Tributario Decreto – Ley N. 14.306, 1974)

Lo que nos lleva a concluir que, en la actualidad, se sigue manteniendo el mismo régimen al que hacía referencia Etman (2003).

Es decir, la transacción no está considerada como un modo de extinguir las obligaciones. No obstante, conforme la posición mayoritaria en este país se ha admitido que la Administración pueda acordar con el contribuyente en relación a la naturaleza de los hechos al llevar a cabo la determinación.

Como indica Etman (2003) quien cita al Doctor Pérez Navarro, en este país existe un régimen de acuerdos de fuente legal vigente, el cual carece de reglamentación y consecuentemente no permite la aplicación práctica por parte de la Administración.

Además, indica que este ha sido sustituido por las negociaciones que realizan funcionarios y contribuyentes a través de un trámite abreviado; el cual se caracteriza por sus carencias para documentar el acuerdo y resulta ser incompleto ya que no permite conocer aspectos sustanciales del acuerdo celebrado en perjuicio del derecho que poseen

los terceros a ser tratados igualmente por parte de la Administración y puede conllevar a la vulneración del principio de igualdad.

También señala que la mejor solución jurídica para garantizar los derechos de las partes de la relación jurídica tributaria y de los terceros, es celebrar una audiencia en la vía administrativa, de acuerdo a la solución legal aprobada, misma que debería ser reglamentada.

### **2.3.3. La transacción en Brasil. –**

En la actualidad, en este país se sigue contemplando a la transacción como una modalidad de extinguir el crédito tributario conforme el Art. 156 del Código Tributario Nacional.

Según su Art. 171, la ley puede facultar las condiciones para que los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria puedan celebrar la transacción, mediante concesiones mutuas, asuntos en la determinación del litigio y consecuente extinción del crédito fiscal.

Y en cada caso, la ley debe indicar la autoridad competente para autorizar la transacción.

### **2.3.4. La transacción en Chile. –**

Luego de haber revisado el Decreto Ley 830 / Código Tributario de este país, se desprende que los conflictos entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, pueden ser resueltos a través de un procedimiento de mediación de forma no adversarial y extrajudicial; mismo que debe ser solicitado a la Defensoría y promovido por esta.

En su Art. 56 indica que, si las partes llegan a un acuerdo a través de la mediación, la Defensoría debe elaborar un proyecto de transacción; el cual debe ser notificado a las partes para que lo aprueben.

Y una vez que este haya sido notificado, se debe iniciar un procedimiento para realizar comentarios y observaciones, con la finalidad de que sea elaborado un proyecto de transacción definitivo por parte de la Defensoría; el cual debe ser aprobado de manera total tanto por el contribuyente como por el Servicio de Rentas Internas.

De igual manera, señala, que, una vez aprobado definitivamente dicho proyecto, se cita a las partes y se celebra la transacción frente al Defensor, quien actúa bajo la calidad de ministro de fe.

Además, es importante mencionar que en su Art. 57 señala que la transacción es confidencial, posee la calidad de instrumento público, es aplicada únicamente al caso concreto y tiene efecto de cosa juzgada.

Sin embargo, no se reconoce expresamente a la transacción como un modo de extinguir la obligación tributaria. Por lo cual, ya han surgido interrogantes en relación a este tema.

Cabe mencionar que Blaset (2016), en su trabajo de investigación se plantea si es que en Chile es posible poner término a un procedimiento de cobro de obligación tributaria a través de la transacción, y de esta forma, considerarla como un modo de extinguir dicha obligación. Y llega a la conclusión de que aquella hipótesis se cumple debido a que es procedente celebrar la transacción en el procedimiento de cobro, al menos en la etapa que se realiza ante el Servicio de Tesorería, y a que el contrato de transacción pone término a la obligación tributaria, generando de esta forma una nueva obligación.

### **2.3.5. La transacción en Colombia. –**

Luego de haber revisado el Estatuto Tributario de Colombia, se evidencia que las formas de extinguir la obligación tributaria son: solución o pago, compensación de las deudas fiscales, prescripción de la acción de cobro, y remisión de las deudas tributarias.

Sin embargo, no reconoce a la transacción como una de esas formas. Por lo cual, se constata que se mantiene el régimen al cual hacía referencia Etman (2003).

### **2.3.6. La transacción en Guatemala. –**

Conforme el Decreto Número 6-91 de Guatemala, a su Art. 35, la obligación tributaria se extingue por el pago, la compensación, la confusión, la condonación y la prescripción.

No obstante, reconoce a la transacción como una excepción en su Art. 177, del cual se desprende que la transacción debe ser admitida en cualquier estado del proceso, siempre y cuando se encuentre autorizada mediante un Acuerdo Gubernativo.

### **2.3.7. La transacción en Perú. –**

Según el Art. 27 del Código Tributario peruano, la obligación tributaria se extingue mediante el pago, compensación, condonación, consolidación, resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa y otros establecidos en leyes especiales.

Consecuentemente, se evidencia que no está contemplada la transacción como una forma de extinguir la obligación tributaria.

### **2.3.8. Situación jurídica actual. -**

Del análisis realizado entre estos siete países, se verifican los siguientes resultados, expuestos en la tabla a continuación.

***Tabla 2 La transacción en el contexto andino actual***

País	Posición relativa a la transacción en la normativa tributaria vigente
Venezuela	No se reconoce expresamente a la transacción como un medio de extinguir la obligación tributaria pero sí como una forma de terminar el proceso judicial.
Uruguay	No se reconoce a la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria ni como forma de terminar el proceso judicial.
Brasil	Se reconoce expresamente a la transacción como una modalidad para extinguir la obligación tributaria.
Chile	No se encuentra reconocido expresamente a la transacción como un medio de extinguir la obligación tributaria, pero sí como una forma de poner fin a los conflictos en materia tributaria entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos.
Colombia	No se reconoce a la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria ni como forma de terminar el proceso judicial.

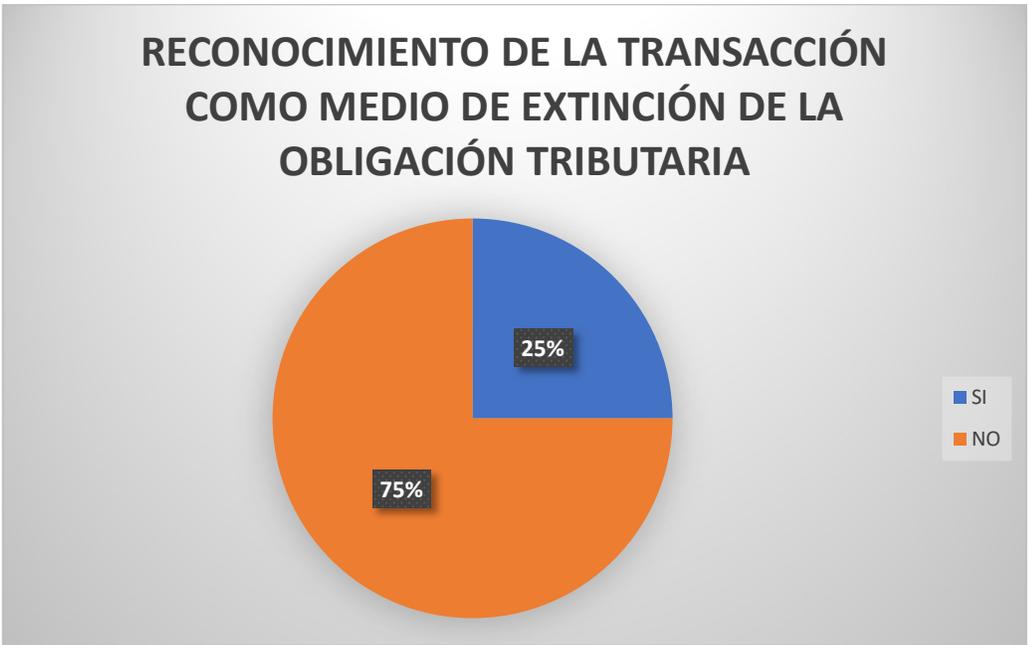
Guatemala	No constituye un medio de extinción de la obligación tributaria; sin embargo, sí es una excepción.
Perú	No constituye forma de extinción de la obligación tributaria ni como forma de terminar el proceso judicial.

Fuente: Elaboración propia

Cabe mencionar que, en Ecuador, actualmente, la transacción constituye un medio de extinguir la obligación tributaria; al igual que una forma de terminar los conflictos dentro y fuera de los procesos judiciales.

Los gráficos elaborados a continuación, evidencian porcentualmente la posición a favor y en contra de la transacción como un medio de extinguir la obligación tributaria.

Y demuestran que, en América Latina, en la actualidad todavía existe resistencia a reconocer a la transacción como una forma de extinguir la obligación tributaria de forma expresa. Sin embargo, se le ha comenzado a reconocer como una forma de terminar los procesos judiciales entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.



**Figura 1 Países latinoamericanos que reconocen expresamente a la transacción como un medio de extinción de la obligación tributaria**

Fuente: Elaboración propia

A continuación, se hará referencia al caso ecuatoriano y se desarrollará a profundidad la regulación actual de la transacción en materia tributaria en este país.

## **2.4. LA TRANSACCIÓN EN EL CONTEXTO DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (2008)**

Es indispensable hacer referencia a la Constitución de la República del Ecuador (2008), la cual hace reconocer a los medios alternativos de solución de conflictos:

*“Art. 190.- 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 en derecho, previo pronunciamiento favorable de la Procuraduría General del Estado, conforme a las condiciones establecidas en la ley”. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)*

De acuerdo a Ferrer (2004), la conciliación, la mediación y la transacción son medios alternativos de solución de conflictos y tienen en común que en todas se encuentran en juego los siguientes elementos: los intereses, el poder y el derecho.

La autora precisa que la transacción se caracteriza por ser una institución jurídica de carácter sustantivo, un contrato, un acto jurídico privado que se realiza mediante un acuerdo directo entre las partes sin la intervención de terceros y se perfecciona con el simple acuerdo de voluntades. Además, manifiesta que una vez firmada, constituye excepción. Y que siempre es extra procesal.

Es decir, la transacción es un medio alternativo de solución de conflictos. Y, también, es una forma de extinguir las obligaciones de acuerdo al Código Civil ecuatoriano, conforme su Art. 1583 numeral 4.

Esta ha sido definida como:

*“Art.2348.- Transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual.*

*No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa*". (Código Civil ecuatoriano, 2005)

Cabe señalar que la transacción durante mucho tiempo fue únicamente aplicada en el derecho civil; pues no existía ley alguna que la reconozca como forma de extinguir las obligaciones en materia tributaria y en derecho público lo que no se encuentra expresamente permitido, se entiende prohibido. En otras palabras, solo se puede realizar lo que se encuentra expresamente permitido por la Ley.

Es importante precisar en este punto, que de acuerdo a Etman (2003), quien se refiere a Garcés Moreano, Tamayo Rubio y Sánchez Caicedo, lo que existía en Ecuador, era un sistema de determinación de la obligación tributaria mediante convenios regulados precisamente; el cual había sido incorporado en la Ley de Régimen Tributario Interno (1993).

No obstante, había sido impugnada la validez y eficacia de aquellos actos administrativos celebrados con fundamento en este. Y la posición sostenida por la doctrina consistía en que la naturaleza ex lege de la obligación tributaria debía prevalecer sobre la voluntad de las partes mediante una simple convención, pues ese sistema convencional conllevaría a que la determinación -que constituye un acto serio que produce derechos y obligaciones- se degrade de forma absoluta.

Sin embargo, mediante la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19, publicada en el Registro Oficial Suplemento 587 del 29 de noviembre del 2021, se reformó el Art. 37 del Código Tributario, relativo a los modos de extinción tributaria y se incorporó a la transacción como uno de ellos; rompiendo con el paradigma tradicional.

De acuerdo a la exposición de motivos del proyecto esta Ley, se tomó aquella decisión frente a la saturación de los tribunales de justicia (por el número de juicios y el tiempo que se tarda en obtener una resolución definitiva), pues se consideró necesario implementar métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria que beneficien tanto a la administración como los contribuyentes.

De igual manera, expresa que durante años se difundió en la sociedad ecuatoriana que lo tributario no era transigible, pero que aquello carece de sustento normativo, debido

a que no existe una limitación en la normativa que impida que la ley reconozca como transigible la materia tributaria.

No obstante, al tratarse de derecho público se necesita una habilitación legislativa para que la transigibilidad sea efectiva, y aquello se realizó mediante la Ley antes referida.

## **2.5. LA TRANSACCIÓN EN LA LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19 (2021)**

Mediante la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19, no sólo se reconoció a la transacción como una forma de extinguir las obligaciones en materia tributaria, sino que también se la reguló, implementando la sección número 6 en el Código Tributario denominada “*De la transacción*”.

A continuación, se hará referencia a la misma, al igual que al Instructivo para la aplicación en Materia Tributaria emitido por el SRI, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, de fecha 25 de julio del 2022.

La transacción en materia tributaria ha sido definida como:

*“un procedimiento que tiene por objetivo resolver controversias en materia tributaria cuyo resultado plasmado en un acuerdo pone fin a los procedimientos administrativos y judiciales. Es factible sobre la conformación de la obligación tributaria, o su recaudo, mediante la concesión recíproca sobre elementos o conceptos que se encuentren dentro del ámbito del objeto transigible por parte de los sujetos pasivos y el ente acreedor del tributo”.* (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036 del SRI, 2022)

Guardando conformidad con ello, en la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19 (2021), establece:

*“Art. 56.1.-Transacción. -Las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción de acuerdo con lo prescrito en la Sección 6a del presente cuerpo legal, 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 y bajo las condiciones y preceptos*

*establecidos en este Código y permitidos por la Ley*". (Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19, 2021)

Es decir, la transacción es un modo de extinción de la obligación tributaria que produce como efecto, que un procedimiento ya sea administrativo o judicial, termine por haberse plasmado un acuerdo en un acta transaccional, auto o sentencia, emitidos por la autoridad competente y conforme la ley.

### **2.5.1. Materia de la transacción en materia tributaria. -**

Es importante señalar que la ley regula la materia de la transacción en materia tributaria, en su Art. 56.2, en virtud del cual, la transacción únicamente puede tratar sobre:

- La determinación y recaudación de la obligación tributaria.
- Sus intereses, recargos y multas.
- Los plazos y facilidades de pago de la obligación.
- Levantamiento de las medidas cautelares dictadas contra el sujeto pasivo.
- Concesiones sobre aspectos fácticos de valoración incierta que hayan sido controvertidos en la etapa de determinación de la base imponible o dentro de los procesos contenciosos.
- Aplicación al caso concreto en el que exista un concepto jurídico indeterminado que deba ser aplicado.

En este punto, cabe hacer una distinción entre los aspectos de fondo y los aspectos de recaudo:

*“Aspectos de fondo: elementos fácticos de valoración incierta y conceptos jurídicos indeterminados de la obligación tributaria, mientras la obligación se encuentre en discusión.*

*Aspectos de recaudo: el recaudo de la obligación tributaria. La transacción sobre el recaudo de la obligación tributaria podrá versar sobre:*

- *La remisión o reducción de intereses;*
- *La concesión de facilidades de pago, los abonos y pagos, los plazos y términos para el pago, etc.;*
- *La aceptación de garantías para el pago de la deuda;*

- *La adopción y levantamiento de las medidas cautelares tomadas dentro del procedimiento coactivo, entre otros*". (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036 del SRI, 2022)

También, es necesario mencionar que, de acuerdo a la Resolución antes mencionada, en relación a las controversias que se encuentran en recurso de revisión, sí pueden ser objeto de transacción; sin embargo, únicamente las que tratan sobre el recaudo de la obligación.

Al igual que, en el caso de pago indebido, la controversia que se genera en relación a la cuantía del crédito, puede ser objeto de transacción.

Y que, las multas que han sido impuestas al aplicar la potestad sancionadora de la Administración, también pueden ser objeto de transacción, pero solamente sobre su recaudo.

Además, cabe señalar que en dicha Resolución se trata a fondo la transacción en cuanto a la reducción o remisión de intereses. Es importante mencionar que procede con respecto a:

*"a) Obligaciones tributarias que se encuentran en proceso de determinación por parte del sujeto acreedor del tributo (debidamente identificadas en comunicaciones de diferencias o actas borrador); y,*

*b) Obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos, antes o después de que hayan adquirido firmeza o hayan causado ejecutoria."* (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036 del SRI, 2022)

Con respecto a las últimas, proceden cuando el funcionario recaudador certifica que la deuda firme es de difícil recaudo y debe ser realizado el informe de análisis del costo beneficio establecido en el Art. 56.7.

Cabe precisar que una obligación de difícil recaudo, conforme esta Resolución, es aquella que no se puede cobrar en un plazo razonable, porque el contribuyente no tiene registrado bienes o activos en el Ecuador, lo cual conlleva a que sea inútil o costoso el iniciar un procedimiento de cobro coactivo. Al igual, aquella que está a cargo de un contribuyente que tiene una aparente insolvencia, la cual responde al ánimo de ocultar o de disipar sus bienes, con el objetivo de no dar cumplimiento a sus obligaciones.

### **2.5.2. Quiénes pueden transigir. -**

En su Art. 56.3., la ley indica que la transacción solamente puede ser celebrada entre la máxima autoridad del ente acreedor del tributo o su delegado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero bajo una condición: que el sujeto pasivo siempre haya presentado la declaración correspondiente y realizado algún pago.

### **2.5.3. Efectos para terceros. -**

Según el Art. 56.4. ibidem, la transacción no genera efectos para los terceros que no participaron en ella; si es que comparecen dos o más sujetos pasivos a la transacción, todos son responsables solidariamente por la obligación comprendida en el acuerdo transaccional; la administración tributaria no tiene vinculación frente a terceros por las concesiones que haya realizado, por lo que los sujetos pasivos no pueden exigirle que realice las mismas concesiones que hizo en otros casos, a menos que las circunstancias sean idénticas equivalentes; y estas concesiones jurídicas no valen como prueba contra la administración tributaria ni en vía administrativa ni judicial; y la transacción no implica la novación de la obligación.

### **2.5.4. Efectos del acta transaccional. -**

En virtud del Art. 56.5. de la Ley, el acta transaccional tiene carácter definitivo, vinculante e inimpugnable en sede administrativa o judicial. Sin embargo, en caso de que se haya llevado a cabo una transacción en relación a cuestiones diferentes a las contempladas en la ley, el acta puede ser anulada.

### **2.5.5. Requisitos para presentar la solicitud para la transacción. -**

La Ley remite al Art. 119 del Código Tributario, el cual señala:

*“Art. 119.- Contenido del reclamo. - La reclamación se presentará por escrito y contendrá: 1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;*

*2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.*

*3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;*

*4. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;*

*5. La petición o pretensión concreta que se formule; y,*

6. *La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.*

*A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto”. (Código Tributario ecuatoriano, 2005)*

#### **2.5.6. Tipos de transacción. -**

De acuerdo a la Ley, existen dos tipos de transacción: la extraprocesal y la intraprocesal. Estas han sido definidas como:

*“a) Transacción extraprocesal: Es toda aquella que se realiza fuera de un proceso judicial; y,*

*b) Transacción intraprocesal: Es aquella que se puede verificar en la etapa procesal oportuna dentro de un proceso jurisdiccional, esto es, en la audiencia preliminar o en la fase correspondiente de la audiencia única”. (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036 del SRI, 2022)*

#### **2.5.7. Transacción extra procesal. -**

La ley en su Art. 56.7., indica que procede cuando existan obligaciones tributarias y actos administrativos que hayan emanado de la administración tributaria y cuya impugnación en sede judicial no se encuentre pendiente, conforme los siguientes requisitos:

- Procede cuando ha iniciado el proceso de determinación por el sujeto activo y no haya concluido con un acto administrativo que contenga una obligación de dar.
- Procede en la sustanciación de un reclamo administrativo, y en este supuesto se puede transar en relación a todas las cuestiones previstas en el Art. 56.6.
- Si la solicitud de mediación se presenta durante la sustanciación de un reclamo administrativo, se suspenden los términos y plazos a partir de la fecha en que se presenta la solicitud.
- Procede cuando existen obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados que no hayan sido impugnados en sede judicial. Y en este caso, solo se puede transar en relación a las facilidades y plazos para el pago; la aplicación, la modificación, la suspensión o el levantamiento de las medidas cautelares.

- Procede cuando la obligación tributaria se encuentra en fase de ejecución coactiva, hasta antes de que haya sido verificado el pago total; en ese supuesto no opera la suspensión de plazos y términos.
- En dicho caso, la solicitud debe contar con un requisito adicional a los establecidos en el Art. 119, que consiste en una declaración de compromiso de no enajenación o distracción de activos del sujeto pasivo que puedan estar sujetos a la coactiva.
- En el caso de las obligaciones tributarias, cuya impugnación se encuentra pendiente, solo se puede transar en relación a las facilidades y plazos para el pago y la aplicación, modificación, suspensión o levantamiento de medidas cautelares.
- Si el contribuyente oferta pagar inmediatamente el 100% del capital, se puede acordar la remisión total de los intereses y la reducción de la tasa de interés, la cual no puede ser inferior a la pasiva referencial que es fijada por Banco Central del Ecuador. Actualmente es de 4.28.

Con respecto al último supuesto, cabe mencionar que, de acuerdo a la Resolución antes mencionada, la cual hace referencia a la Disposición General Séptima de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal; si es que un sujeto se acogió a un proceso de remisión de intereses, no puede volver a acogerse a otro proceso de remisión, no obstante, únicamente en cuanto a las obligaciones tributarias referentes al mismo impuesto y periodo, hasta que se cumpla el plazo de 10 años.

También, es necesario indicar que, según dicha Resolución, el sujeto debe incluir en su solicitud el compromiso de pagar de forma inmediata al menos el 25% del capital de la obligación.

Y que, quienes pueden acceder a transacción en cuanto a la remisión de intereses, conforme la Disposición Transitoria Séptima de la ley, son aquellos sujetos pasivos que:

- “Al 29 de noviembre de 2021, tenían la calidad de actores o recurrentes en procesos judiciales o eran parte en procedimientos de reclamos administrativos contra actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria que fueren susceptibles de mediación según las reglas aplicables;*

- ii) *Fueren parte de procesos de determinación en marcha; y*
- iii) *Hubieren sido parte de procedimientos administrativos concluidos con una resolución de reclamos, cuya impugnación judicial al 29 de noviembre de 2021 aún era posible por encontrarse discurriendo los plazos para ello”.* (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036 del SRI, 2022)

A igual, que el porcentaje para la remisión de cargos (100%, 75% o 50%), depende de la fecha en la que se haya presentado la solicitud de mediación.

*“i) Hasta el 31 de enero de 2022, tendrán derecho a la remisión del 100% de los intereses y recargos;*

*ii) Entre el 01 y 28 de febrero de 2022, tendrán derecho a la remisión del 75% de intereses y recargos; y*

*iii) Entre el 01 de marzo y 30 de mayo de 2022, tendrán derecho a la remisión del 50% de intereses y recargos”.* (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036 del SRI, 2022)

#### **2.5.8. Requisitos de la transacción extra procesal. –**

De acuerdo al Art. 56.8. *ibidem*, para que la transacción extraprocesal tenga validez y surta efectos, es indispensable que sea instrumentada en un acta de mediación, la cual debe ser suscrita por un mediador calificado.

Consecuentemente, la solicitud de mediación para transar, debe ser presentada en cualquier centro de mediación o ante cualquier mediador calificado.

El sujeto activo, no tiene ninguna obligación de resultado de llegar a un acuerdo transaccional. La única obligación que tiene es negociar de buena fe en el proceso de mediación con la expectativa de lograr un acuerdo que prevenga un litigio y agilite o facilite la recaudación.

Además, la entidad pública, debe realizar un análisis de costo y beneficio de continuar con la controversia, para lo cual debe considerar a su vez el costo tanto en tiempo como recursos que implica un litigio, la expectativa de éxito de seguirlo y la conveniencia de resolver la controversia en la instancia más temprana.

Y, el suscribir el acta de mediación y emitir los informes, no acarrea responsabilidad ni civil ni administrativa de los funcionarios de la entidad, a menos de que se trate de dolo o negligencia grave.

### **2.5.9. Efectos de la solicitud de mediación. -**

Según el Art. 56.9., en caso de que la obligación tributaria no haya sido impugnada en la vía judicial, la solicitud de mediación presentada por primera vez tiene como efecto la suspensión de todos los plazos de caducidad. Y, esta suspensión se mantiene hasta que sea alcanzado un acuerdo de mediación o sea suscrita un acta de imposibilidad de acuerdo.

En el supuesto de que se suscriba un acta de imposibilidad de acuerdo, dichos plazos se reanudan. Y el sujeto pasivo puede volver a presentar otra solicitud de mediación, siempre y cuando la obligación tributaria no haya sido impugnada; pero estas solicitudes no afectan los plazos de caducidad.

Además, cuando se presenta la solicitud de mediación, se suspenden los plazos para impugnar el acto administrativo en sede judicial o administrativa hasta que exista un pronunciamiento por parte de la autoridad en relación a la aceptación de iniciar un proceso de mediación o se dicte el acta de mediación o de imposibilidad de acuerdo.

Y, si es que no se llega a un acuerdo o no es aceptado el proceso de mediación, el sujeto pasivo puede recurrir a la vía legal prevista para discutir el acto administrativo.

### **2.5.10. Efectos del incumplimiento del acta de mediación. -**

En este caso, los efectos dependen de si el acuerdo transaccional fue total o parcial. Cuando el sujeto pasivo incumple un acta de mediación en la cual se acordó una transacción parcial, se emite el título de crédito que corresponda, el cual sirve como antecedente para iniciar el proceso coactivo.

Mientras que, si incumple un acta transaccional referente a la totalidad de obligaciones, esta constituye título de crédito suficiente; de acuerdo al Art. 56. 10 de la ley.

### **2.5.11. Costos del proceso de mediación. -**

Según el Art. 56.11. *ibidem*, son asumidos por el solicitando. Y la falta de pago de los costos no impide ni suspende el ejercicio de la acción de cobro por parte del sujeto activo.

### **2.5.12. Transacción intraprocesal. -**

Este tipo de transacción, conforme el Art. 56.12. de la ley, procede cuando existen obligaciones tributarias materia de impugnación judicial, en los siguientes casos:

- Impugnaciones a actos administrativos tributarios.
- Acciones especiales, como: excepciones a la coactiva o la acción que busca la declaración de la prescripción de créditos tributarios, intereses y multas.
- Cualquier otra acción judicial de competencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario conforme el Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

Según su Art. 56.13, procede durante la audiencia preliminar o única, conforme las reglas del Código Tributario y las reglas del COGEP. Y si es que la obligación declarada en sentencia ejecutoriada se encuentra en fase de ejecución coactiva, se deben aplicar las reglas de la transacción extraprocesal pero solamente se pueden discutir las formas de cumplimiento de la obligación y las facilidades para ello, lo cual incluye medidas cautelares.

#### **2.5.13. Requisitos de la transacción intraprocesal. –**

De acuerdo al Art. 56.14 ibidem, la norma supletoria para la transacción intraprocesal es el COGEP.

#### **2.5.14. Ejecución de los acuerdos transaccionales. -**

Conforme la ley, las actas transaccionales pueden ejecutarse de la siguiente forma:

*“Art. 56.15.-Ejecución de los Acuerdos Transaccionales. -Las Actas Transaccionales podrán ser ejecutadas desde el día siguiente a su suscripción, sin perjuicio de que prosiga la sustanciación de procesos administrativos o judiciales contenidos en el mismo acto administrativo u obligación tributaria respecto de posturas no conciliadas o que no fueron objeto de transacción.*

*Cuando se trate de obligaciones por cobrar, los Acuerdos Transaccionales llevarán incorporada la orden de cobro y serán requisito suficiente para ejercer el cobro e incluso constituye título válido para iniciar el proceso coactivo correspondiente. En este caso, la imputación de los pagos se realizará por separado, respecto de la parte de la obligación que se encuentra contenida en el acta transaccional”. (Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19, 2021)*

Además, cabe señalar que aplican como normas supletorias para la transacción el COGEP, el Código Orgánico de la Función Judicial, la Ley de Mediación de Arbitraje y

su Reglamento, únicamente cuando no sean contrarias a las disposiciones del Código Tributario.

Y que, conforme el Art. 108 de dicha Ley, se reformó el Art. 317 del Código Tributario, y se estableció que se puede suspender la sustanciación de los procesos del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributaria, con la presentación de la solicitud de mediación,

Al igual, que las consecuencias dependiendo el tipo de acuerdo al que se llegue o la imposibilidad de acuerdo. Si es que se da un acuerdo transaccional parcial o no se llega a ningún acuerdo, se notifica al Tribunal y se retoma la sustanciación. Mientras que, si el acuerdo transaccional es total, se archiva la causa de forma inmediata y sin condena a costas.

Finalmente, en este capítulo es necesario hacer referencia al Oficio 19668 de fecha 02 de agosto del 2022 dirigido por parte del Procurador General del Estado al Director General del SRI, mediante el cual fue establecido que:

*“...de conformidad con el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado corresponde a este organismo autorizar transacciones, esto es acuerdos en los que existan concesiones recíprocas entre las partes. En tal virtud, los acuerdos que surjan en los procesos de mediación en materia tributaria que impliquen acuerdos sobre la forma de cumplir obligaciones o la verificación del cumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa, sin que exista de por medio concesiones recíprocas, no constituyen transacción y por lo tanto no requieren la autorización previa del Procurador General del Estado, en los términos señalados en el artículo 25 numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras la Pandemia COVID-19”:*

Y se determinó que el Procurador General del Estado tiene la atribución para brindar la autorización a transigir a las máximas autoridades de los organismos del sector público, en el caso de que la cuantía sea indeterminada o mayor a 20.000 dólares de los Estados Unidos de América; que su autorización aplica para las transacciones judiciales y extrajudiciales; y que la Procuraduría debe considerar el informe costo-beneficio, antes de conceder la autorización para transigir.

## CAPÍTULO 3

### 3. COMPATIBILIDAD ENTRE LA NATURALEZA JURÍDICA EX LEGE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA TRANSACCIÓN

#### 3.1. INTRODUCCIÓN

En la doctrina, ha sido discutido si la naturaleza jurídica ex lege de la obligación tributaria es compatible con la transacción. A continuación, se hará referencia a los argumentos planteados en contra y a favor.

#### 3.2. DISCUSIÓN DOCTRINARIA

Por un lado, ha sido sostenido por algunos autores que no existe compatibilidad entre la naturaleza jurídica ex lege de la obligación y los medios alternativos de resolución de conflictos.

De acuerdo a Peñafiel (2014), en varios países la solución extrajudicial de los conflictos tributarios, conlleva una serie de obstáculos en teoría relacionados con el principio de legalidad, el principio de igualdad, y el de la indisponibilidad del patrimonio público.

En este punto, es importante realizar una breve definición de cada uno de ellos.

El principio de legalidad consiste en: *“que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme lo determina la Constitución. En cambio la reserva de Ley significa que sólo la ley puede afectar la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo”*. (Peña cita a Montaña, 2009, p. 25)

Asimismo, ha sido definido como: *“la sumisión de la actividad administrativa a la ley, en cambio la reserva de ley impone que la regulación de determinadas materias (los tributos) se los hace por medio de la ley formal”*. (Peña cita a Amorós, 2009, p. 26)

El principio de igualdad implica:

*“gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a quien la posea desigual; es decir, manteniendo la receta ya indicada de: tratar por igual a los sujetos que son iguales, y a los que no lo son, tratándolos de manera desigual, en proporción a su desigualdad; situación que toma en consideración un proceso comparativo entre contribuyentes, en razón de un rasgo preconcebido: la capacidad económica.”* (Galán, 2012, p. 28)

Y el principio de indisponibilidad del patrimonio público consiste en que:

*“La administración no puede disponer de los créditos tributarios. Si no está autorizada expresamente no puede condonarlos, aceptar quitas y esperas, someterlos a procedimientos transaccionales, consentir en su reducción, compensarlos, admitir su pago fraccionado y en general dar su anuencia para que se vulnere su integridad. Todo ello porque la administración en el ámbito tributario ha de ejercitar exclusivamente facultades regladas, de ningún modo discrecionales.”* (Tubón, 2013, p.59)

Con respecto al principio de igualdad, Peñafiel (2014) manifiesta que de acuerdo a una corriente de la doctrina, el transar las obligaciones tributarias puede generar como consecuencia un presunto trato desigual entre aquellos contribuyentes que sí cumplieron de forma voluntaria con sus obligaciones y aquellos que no, toda vez que estos últimos tendrían una autorización para solucionar de forma extrajudicial sus controversias y se les otorgarían concesiones traducidas en una situación más favorable que si hubieran cumplido con sus obligaciones.

Y sobre el principio de legalidad y el de indisponibilidad tributaria señala que:

*“Con relación a la violación que se produce al principio de legalidad, la duda se presenta respecto a la posibilidad de resolver convencionalmente controversias que versan sobre alguno de los elementos esenciales del tributo, las que en virtud de este principio quedan entregadas exclusivamente al legislador. Esta genérica imposibilidad legal sumando a la indisponibilidad del crédito tributario son los principales argumentos en contra de la utilización de mecanismos como la transacción o el arbitraje en esta área”.* (Peñafiel, 2014, p. 53)

En otras palabras:

*“El dogma de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias tiene en cuenta que las prestaciones patrimoniales en este ámbito son consecuencia de un mandato establecido por ley formal-material-obligación ex lege, esto es, de un vínculo jurídico fundado en la ley, y que por lo tanto le está vedado a la Administración a efectuar concesiones”.* (Etman, 2003)

Al respecto, en la doctrina ecuatoriana ha sido sostenido que:

*“La amigable composición del tributo que antaño constituía la finalidad más apropiada del accertamento tributario, no parece tener vigencia en la actualidad debido a que la naturaleza ex lege de la obligación tributaria debe prevalecer sobre la voluntad de las partes mediante una simple convención; probablemente este sistema convencional contribuiría a la degradación absoluta de la determinación como acto serio que genera derechos y obligaciones”.* (Etman cita a Garcés Moreano, Tamayo Rubio y Sánchez Caicedo, 2003)

De igual manera, ha sido pronunciado:

*“Este concepto resulta simplemente inaplicable en lo que hace a la obligación tributaria por cuanto ésta es una obligatio ex lege, que no admite alteraciones, modificaciones y menos aún, "concesiones por parte de ningún órgano del Estado, ni los miembros del Poder Judicial, como tampoco los integrantes del Poder Ejecutivo, pueden válidamente formular concesiones respecto a normas legales que sirven de manifestación a la potestad tributaria. Por su parte, el Poder Legislativo no puede celebrar convenios, acuerdos, contratos, o transacciones con los sujetos pasivos de la obligación tributaria para extinguir a éstas. Por consiguiente, no alcanzamos a comprender cómo puede materializarse una transacción que tenga por objeto extinguir una obligación tributaria, cuando ninguno de los tres poderes del estado tiene la facultad de celebrar dicho acto jurídico.”* (Etman cita a José María Martín, 2003)

Por otro lado, según Peñafiel (2014), quienes se encuentran a favor de la transacción en materia tributaria, han sostenido que, en materia tributaria, la igualdad no es numérica sino es entendida como un trato idéntico para quienes están en situaciones análogas.

Al respecto Etman (2003), precisa que según Dino Jarach, la ley es la que debe garantizar el tratamiento igualitario a los contribuyentes, pues es un límite para el poder legislativo.

En relación al principio de indisponibilidad del crédito tributario, Peñafiel (2014) manifiesta que, de acuerdo a Soraya Rodríguez Losada, este principio únicamente conlleva a que la Administración no pueda disponer dicho crédito de la misma forma que en derecho privado; pues en el derecho tributario, al tratarse de derecho público, existe un interés general, mismo que es tutelado por la normativa tributaria.

Asimismo, cita a Rosemburj y precisa que el interés general es más que el interés público de la Administración; que lo que prevalece es el interés fiscal; que el interés público de la Administración no es un impedimento para disponer del crédito siempre y cuando la ley lo habilite.

Al respecto, señala que se deja de hablar de la disponibilidad del crédito y se pasa a tratar sobre la legalidad de la disposición, pues la ley es la que establece que la obligación sea concretada y cuantificada con la intervención del sujeto pasivo.

Y que consecuentemente, la transacción en derecho tributario guardaría armonía con el principio de legalidad ya que esta es la que regula su contenido al igual que sus efectos.

Es necesario precisar, que según Etman (2003), quien se refiere al Ferreiro Lapatza, el problema no está relacionado con el carácter ex lege de la obligación tributaria, caso contrario, con la aplicación de la ley al caso concreto; pues el esquema legal abstracto debe aplicarse al caso concreto, pero ninguno es igual a otro.

Además, a favor de la transacción, ha sido indicado que los acuerdos convencionales de este tipo, aportan a la seguridad jurídica, toda vez que brinda ayuda para prevenir discrepancias entre los sujetos de la obligación tributaria (Peñafiel, 2014).

En este punto, también es importante hacer referencia a la exposición de motivos del proyecto de Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia Covid-19 (2021), en la cual se justifica la transacción en materia tributaria.

En esta se menciona que, debido a la saturación de los tribunales de justicia y la lentitud de la recaudación, es necesario implementar alternativas beneficiosas que permitan llegar a un acuerdo a la Administración y los administrados en relación a varios temas tributarios con los límites propios de esta rama del Derecho.

Se relata que a la fecha existían miles de procesos tanto en sede judicial administrativa como tributaria, que tomaban aproximadamente 8 años en obtener sentencia definitiva; y que aquello era perjudicial debido a que mientras la obligación se encuentra en litigio, causa intereses con recargo de 1.3 veces la tasa activa referencial a 90 días fijada por el Banco Central, lo cual se traduce en una tasa anual del 8% aproximadamente.

Además, se señala que existían 4925 millones de dólares de los Estados Unidos de América pendientes de recaudación, en procedimientos de facilidades de pago o de impugnación.

También, se indica que durante varios años ha sido difundido que la materia tributaria no es transigible pero que aquello carece de fundamento normativo, pues los métodos alternativos de resolución de conflictos se encuentran reconocidos en la Constitución de la República del Ecuador en su Art. 190, el cual otorga a la ley el deber de establecer lo que es transigible.

Y que en el Código Civil ecuatoriano no ha sido establecido un impedimento para transigir en materia tributaria.

Sin embargo, el derecho tributario de derecho público, se necesita una habilitación legislativa para que la transigibilidad sea efectiva en materia tributaria. Por lo cual, a través de una reforma al Código Tributario, se puede autorizar la transacción en este campo.

De igual manera, se hace referencia a al informe de la cuarta reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria del 2008 y al Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967, en los cuales se hizo referencia a los métodos alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria.

Además, se refiere a aquellos países en los que ha sido incorporada la transacción en materia tributaria como: Alemania, México, Gran Bretaña, Francia, Italia, entre otros más. Y se precisa que aquello ha sido beneficioso de acuerdo a la doctrina, pues se han reducido las controversias y ha mejorado la recaudación.

Consecuentemente, es necesario determinar si es que la naturaleza ex lege de la obligación tributaria es compatible o no con la transacción en el Ecuador.

De acuerdo a la Constitución de la República del Ecuador:

*“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.* (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Y según el Código Tributario ecuatoriano:

*“Art. 3.- Poder tributario. - Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”.* (Código Tributario, 2005)

*“Art. 4.- Reserva de ley. - Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.* (Código Tributario, 2005)

Es decir, únicamente mediante acto legislativo de órgano competente se pueden establecer, modificar, exonerar o extinguir los tributos. Lo cual evidencia el carácter ex lege de la obligación tributaria, pues para que esta surja es necesario que se encuentre contemplada en una ley o acto normativo de órgano competente.

En consecuencia, si es que se brinda la posibilidad de que se resuelvan mediante transacción aquellos aspectos relacionados a la obligación tributaria, que deben ser determinados exclusivamente por el legislador, el principio de legalidad y reserva legal pueden ser vulnerados; pues prevalece la voluntad de las partes a través del acuerdo transaccional, en lugar de las disposiciones legales.

En el caso ecuatoriano, como fue mencionado anteriormente, la transacción puede versar sobre: la determinación y recaudación de la obligación tributaria; sus intereses, recargos y multas; los plazos y facilidades de pago de la obligación; el levantamiento de las medidas cautelares dictadas contra el sujeto pasivo; concesiones sobre aspectos fácticos de valoración incierta que hayan sido controvertidos en la etapa de determinación de la base imponible o dentro de los procesos contenciosos y la aplicación al caso concreto en el que exista un concepto jurídico indeterminado que deba ser aplicado.

Lo cual, puede generar que en la práctica el carácter ex lege de la obligación tributaria no tenga peso alguno, toda vez que al haber sido establecida la transacción como un medio extintivo de la obligación tributaria, por acuerdo de voluntades entre la Administración y los administrados, se pueden otorgar beneficios y concesiones a ciertos contribuyentes y trastocar aspectos que en principio están estrictamente sometidos a la ley, conllevando a que como manifiesta Etman (2003) quien cita a doctrinarios ecuatorianos, se degrade la determinación como un acto serio que genera derechos y obligaciones.

## CAPÍTULO 4

### 4. CONCLUSIONES

- La naturaleza jurídica de la obligación tributaria es ex lege; esto significa que para que nazca, es necesario que esté establecida en una ley. En otras palabras, para que surja debe ser producto del poder legislativo. Y consecuentemente no admite modificaciones ni concesiones por parte de ningún órgano del Estado; pues únicamente se lo puede hacer a través del ejercicio del poder legislativo.
- La transacción es un método alternativo de resolución de conflictos. Ha sido definida doctrinariamente como: *“un contrato en el que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual”*. (Peñañiel cita a Alessandri Rodríguez, 2014, p. 58)
- En el año 2021, con la promulgación de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, se reformó el Código Tributario ecuatoriano y se incorporó a la transacción como una forma de extinguir las obligaciones tributarias.
- La transacción en el ordenamiento jurídico ecuatoriano puede ser intra procesal o extra procesal; y su materia pueden ser aspectos de fondo y aspectos de recaudo.
- Los aspectos de fondo son aquellos elementos fácticos de valoración incierta y aquellos conceptos jurídicos indeterminados en relación a la obligación tributaria, mientras está en discusión.
- Mientras que los aspectos de recaudo son: remisión o reducción de intereses, concesión de facilidades de pago, plazos y términos para realizar el pago, aceptación de garantías para pagar la deuda, adopción y levantamiento de medidas cautelares, etc.
- En la doctrina se ha discutido si la naturaleza ex lege de la obligación tributaria es compatible con los métodos alternativos de resolución de conflictos.
- Para la corriente doctrinaria en contra, la transacción en materia tributaria vulnera el principio de legalidad, el de igualdad y el de indisponibilidad del crédito tributario.

- Para la corriente doctrinaria a favor no vulnera ninguno de estos principios; sino que conlleva una serie de beneficios: aporta a la seguridad jurídica, reduce controversias y mejora la recaudación.
- De acuerdo a la exposición de motivos del proyecto de ley de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, ha sido necesario incorporar métodos alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria con el fin de acelerar la recaudación, considerando que en el Ecuador los tribunales de justicia se encuentran saturados, la recaudación es muy lenta por el diseño del sistema de impugnaciones y recursos que dilatan la ejecución.
- Y según la misma, no existe una limitación legal que impida que la ley reconozca transigible a la materia tributaria. Por lo cual, modificó el Código Tributario y estableció a la transacción como un medio de extinguir la obligación tributaria.
- De acuerdo al ordenamiento jurídico ecuatoriano vigente, en virtud de los principios de legalidad, reserva de ley y poder tributario, solamente mediante acto legislativo de órgano competente, se pueden establecer, modificar o exonerar o extinguir los tributos.
- Consecuentemente, al haberse establecido la transacción como una forma de extinción de la obligación jurídica tributaria, se evidencia que el acuerdo de voluntades entre la Administración y los administrados prevalece, en lugar del carácter ex lege de la obligación tributaria; y que eventualmente, puede existir una vulneración del principio de legalidad, reserva legal y el de indisponibilidad del crédito tributario.

## **CAPÍTULO 5**

### **5. DISCUSIÓN**

En este punto es necesario desarrollar las implicaciones de los resultados obtenidos en la práctica.

Si bien la transacción está regulada por la ley y su reglamento en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, existe la posibilidad de que en la práctica aquellos contribuyentes que cumplieron de forma voluntaria con el pago de sus obligaciones, queden en peores condiciones que quienes incumplieron, pero llegaron a un acuerdo transaccional con la Administración, considerando que la transacción implica el otorgamiento de concesiones. Lo que eventualmente podría vulnerar también el principio de igualdad.

Sin embargo, es un mecanismo útil que permite una recaudación ágil por parte de la Administración y reduce la carga en los tribunales de justicia; y ha mostrado ser eficiente en otros países occidentales.

Es indispensable que, en el caso ecuatoriano, al aplicar la transacción se lo haga en observancia del interés general y con sujeción a las normas vigentes; y no de forma arbitraria o discrecional, pues eventualmente aquello puede acarrear inseguridad jurídica y violación a varios principios mencionados anteriormente y derechos constitucionales.

Es decir, en la transacción es un instrumento de doble filo. Si es empleada en miras del interés general, de prevenir o terminar un litigio, de facilitar la recaudación de la Administración, puede ofrecer grandes beneficios. No obstante, si es aplicada de forma arbitraria y como señala Etman (2003), es utilizada por las minorías indecentes para realizar “transacciones particulares”, puede generar grandes perjuicios.

Como manifiesta Etman (2003), para que pueda ser aplicada correctamente la transacción en materia tributaria, es necesario que sea introducido el concepto de buena fe para el obligado y la Administración; el cual abarca la honradez, probidad, responsabilidad, entre otros aspectos más.

Además, es indispensable que exista un seguimiento minucioso por parte de la Contraloría General del Estado en la aplicación de la transacción y que se establezcan

sanciones para quienes la aplican de forma arbitraria y, por ende, generan perjuicios. Estas sanciones deberían ser establecidas tanto para la Administración como los administrados que abusan de este mecanismo alternativo de solución de conflictos.

## BIBLIOGRAFÍA

Blaset, P. (2016). *APLICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN EN PROCEDIMIENTOS DE COBRO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA*. Recuperado de: <http://repositoriodigital.ucsc.cl/bitstream/handle/25022009/1132/Pablo%20Blaset%20Garrido.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Código Civil. Registro Oficial Suplemento No. 46. 24 de junio del 2005 (Ecuador).

Código Nacional Tributario. EC no 70/2012. (Brasil). Recuperado de: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N. 6.507 Extraordinario. 29 de enero del 2020. (Venezuela). Recuperado de: <https://pandectasdigital.blogspot.com/2020/01/decreto-constituyente-mediante-el-cual.html>

Código Tributario. Decreto Ley 830. 31 de diciembre de 1974. (Chile). Recuperado de: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38. 14 de junio del 2005. (Ecuador)

Código Tributario. Decreto número 6-91. 25 de marzo de 1991. (Guatemala). Recuperado de: <https://asisehace.gt/media/codigo%20tributario%20decreto%206-91.pdf>

Código Tributario. Decreto – Ley N. 14.306. 06 de diciembre de 1974. (Uruguay). Recuperado de: <https://www.impo.com.uy/bases/codigo-tributario/14306-1974/47>

Constitución de la República del Ecuador [Const]. 20 de octubre del 2008. (Ecuador).

De Juano, M. (1957). *La obligación Tributaria*. Recuperado desde: [https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/3826/RU036\\_07\\_A0\\_05.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/3826/RU036_07_A0_05.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Etman, G. (2003). *La transacción en materia tributaria*. Recuperado de:

[http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1514-42752003001100007&lng=pt&nrm=iso&tlng=es](http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1514-42752003001100007&lng=pt&nrm=iso&tlng=es)

Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales del Estado Colombiano. Decreto Ley 624 publicado en el Diario Oficial No. 38.756. 30 de marzo de 1989. (Colombia). Recuperado de: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Ferrer, A. (2004). *Aproximaciones a la conciliación y a la transacción como formas de solución de conflictos*. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5617416>

Galán, G. (2012). *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*. Recuperado desde: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3073/1/T1129-MDE-Galan-La%20igualdad.pdf>

Hernández, R. Fernández C. y Baptista P. (2010). *Metodología de la Investigación*. México DF: Mc Graw Hill.

Ley 21210 Moderniza a la Legislación Tributaria. 24 de febrero del 2020. (Chile). Recuperado desde: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19. (2021). Publicada en el Registro Oficial No.587. 29 de noviembre de 2021.

Masbernat, P. (2017). *Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria*. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/dika/v26n2/0120-8942-dika-26-02-00225.pdf>

Palomino, M. (2001). *LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA*. Recuperado de: [https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24\\_trabajo-10.pdf](https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r24_trabajo-10.pdf)

Pazmiño, M. (2003). *Relación jurídica tributaria*. Recuperado desde: <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/2514>

Peláez, C. (2004). *La transacción como modo de extinción de las obligaciones*.

Recuperado desde:  
<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/47398/transaccion-modo-extincion-obligaciones.pdf?sequence=1>

Peña, T. (2009). *Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano*. Recuperado desde:  
<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/690/1/T770-MDE-Pe%C3%B1a-Evoluci%C3%B3n%20de%20los%20principios%20de%20legalidad.pdf>

Peñañiel, F. (2014). *Los medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario*. Recuperado de:  
<https://debatesjuridicosysociales.cl/ojs/index.php/djs/article/view/88/67>

Procuraduría General del Estado. (2022). *Oficio N. 19668*. Recuperado de:  
<https://asobanca.org.ec/wp-content/uploads/2022/08/Oficio-PGE-Nro.-19668-Pronunciamiento-de-la-PGE-sobre-consulta-del-SRI-respecto-a-aplicacion-de-la-transaccion-en-materia-tributaria.pdf>

Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. (1967). *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Recuperado de:  
[https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario\\_OEA-BID\\_Ultimo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf)

PROYECTO DE LEY DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA . LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBILIDAD FISCAL TRAS LA PANDEMIA COVID-19. Oficio No. T. 132-SGJ-21-0149. 28 de octubre de 2021. (Ecuador). Recuperado desde:  
[https://www.fielweb.com/App\\_Themes/InformacionInteres/411490fw.pdf](https://www.fielweb.com/App_Themes/InformacionInteres/411490fw.pdf)

Ramos, C. (2015). *Los paradigmas de la investigación científica*. Recuperado de:  
[http://www.unife.edu.pe/publicaciones/revistas/psicologia/2015\\_1/Carlos\\_Ramos.pdf](http://www.unife.edu.pe/publicaciones/revistas/psicologia/2015_1/Carlos_Ramos.pdf)

Servicio de Rentas Internas. (2022). *Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036*. Recuperado de:  
[https://boletin.novedadesjuridicas.com.ec/nac2236/#:~:text=El%2025%20de%20julio%20de,Materia%20Tributaria%20\(Versi%C3%B3n%201.0\).](https://boletin.novedadesjuridicas.com.ec/nac2236/#:~:text=El%2025%20de%20julio%20de,Materia%20Tributaria%20(Versi%C3%B3n%201.0).)

Tubón, M. (2013). *LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANTIVA Y SU EXTINCIÓN. EL CASO DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD*

ANDINA.

Recuperado

desde:

<https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3194/1/T1175-MDE-Tubon-La%20obligacion.pdf>

Vasilachis, I. (2006). *Estrategias de investigación cualitativa*. Recuperado de:  
<http://jbposgrado.org/icuali/investigacion%20cualitativa.pdf>