



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Carrera de Derecho

**APLICACIÓN DE LA CONCILIACIÓN EN EL
DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA
PREVISTO EN EL CÓDIGO ORGÁNICO
INTEGRAL PENAL**

Autor:

Karla Doménica Ochoa Andrade

Director:

Dr. Juan Carlos López

Cuenca – Ecuador

2024

DEDICATORIA

En dedicación a mi padre que ha sido mi pilar al igual que esposo Víctor y mi hijo Thomas que han sido la fuente de inspiración para la culminación de este proyecto.

AGRADECIMIENTO

A mis padres Fernando y Karla por darme la oportunidad de seguir la carrera de derecho con su apoyo incondicional, su constante motivación que me han permitido llegar al lugar donde estoy actualmente, siendo ellos un ejemplo a seguir en su destacamento profesional.

A mis abuelos Fernando, Miriam, Flor y Eduardo quienes afortunadamente han estado presentes en cada paso que he dado y más aún en este paso tan grande que es la culminación de mi carrera, apoyándome siempre con su constante preocupación sobre mi vida y mi carrera profesional, impulsando siempre ha ser mejor cada día, especialmente a mi abuela Myriam quien siempre ha sido mi modelo a seguir, la que me ha enseñado que en la vida se puede llegar muy lejos con dedicación y esfuerzo.

A Víctor mi esposo, quien ha estado a mi lado en las buenas y en las malas, quien sin saber de derecho terminó aprendiendo varias de mis materias al escucharme estudiar, motivándome siempre para sentirme orgullosa de mí misma.

RESUMEN

La conciliación penal es una figura procesal que permite dirimir los conflictos penales de forma instantánea por medio de una debida reparación a la víctima del injusto. No obstante, resulta que ciertos delitos no son susceptibles de ser objeto de la figura mencionada debido a que no cumple los requisitos para su procedencia. El delito de defraudación tributaria es una de aquellas infracciones penales que no pueden ser resueltas por conciliación, a pesar de que el sujeto activo haya reparado integralmente al Estado por la evasión tributaria efectuada. Por tanto, el presente trabajo aporta a la academia jurídica ecuatoriana, demostrando que no tiene sentido castigar a quien ya ha reparado los efectos sociales nocivos de la infracción, situación que únicamente atenúa la pena en conformidad al artículo 45 numeral 3 del COIP. Entonces se pretende proponer la posibilidad de aplicar la conciliación penal al delito de defraudación tributaria previsto en el COIP en fundamento y observancia al principio constitucional de eficiencia de recaudación de tributos.

Palabras clave: Conciliación; Defraudación Tributaria; Medios Alternativos de Solución de Conflictos; Eficiencia Tributaria.

ABSTRACT

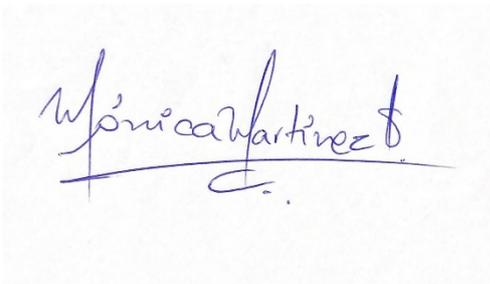
Criminal conciliation is a procedural figure that resolves criminal conflicts by providing due reparation to the victim of the unjust act in an immediate way. Certain crimes are not susceptible to being subject to this figure since they do not meet the requirements of their origin. The crime of tax fraud is one of those criminal offenses that cannot be resolved by conciliation, even though the active subject has fully compensated the state for the tax evasion carried out. Therefore, this work contributes to the Ecuadorian legal academy by demonstrating that it does not make sense to punish those who have already repaired the harmful social effects of the infraction, a situation that only mitigates the penalty in accordance with Article 45, Paragraph 3, of the Integral Organic Penal Code. Then it is intended to propose the possibility of applying criminal conciliation to the crime of tax fraud provided in the Code on the basis of observance of the constitutional principle of tax collection efficiency.

Keywords: Conciliation; Tax Fraud; Alternative Means of Conflict Resolution; Tax Efficiency.

Translated by:

Doménica Ochoa

Approved by:

A handwritten signature in blue ink that reads "Mónica Martínez Sojos". The signature is written in a cursive style and is underlined with a single horizontal stroke.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.
Cod. 29598

INDICE

DEDICATORIA.....	II
AGRADECIMIENTO.....	III
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1.- LOS MASC Y LA CONCILIACIÓN EN EL MARCO JURÍDICO DEL ECUADOR.....	3
1. MASC consideraciones generales.....	3
1.1 Concepto.....	3
1.2 Antecedentes.....	3
1.3 Finalidad.....	5
1.4 Diferencias entre arbitraje, conciliación, mediación.....	6
2. La conciliación en el derecho penal ecuatoriano, requisitos.....	14
CAPÍTULO 2.- EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA Y SU ALCANCE EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO.....	18
1. Los principios constitucionales.....	18
1.1 Concepto.....	18
1.2 Obligatoriedad.....	20
1.3 Importancia.....	21
2. El principio de eficiencia tributaria.....	22
2.1 Concepto.....	22
2.2 Legislación vigente.....	25
CAPÍTULO 3.- LA CONCILIACIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA.....	27
1. El delito de defraudación tributaria.....	27
1.1 Fundamento teórico.....	27
1.3 Elementos objetivos del tipo y modalidades.....	29
2. La conciliación en el delito de defraudación tributaria y los principios constitucionales.....	33

2.1 Eficiencia tributaria	34
2.2 Principio de mínima intervención penal.....	37
2.3. Opinión de expertos en naturaleza tributaria penal.....	39
2.4. Posibilidad de permitir la conciliación en el delito de defraudación tributaria (posible reforma al COIP).....	42
CONCLUSIÓN	44
BIBLIOGRAFÍA	46

INTRODUCCIÓN.

Con el paso del tiempo los seres humanos han buscado diferentes maneras con las cuales dirimir todos los problemas que se presentan en la vida en sociedad. En sus inicios la ley de quien tenía mayor fortaleza física era la que preponderaba sobre cualquier problema entre particulares, siendo esta la forma más primitiva con la cual los ciudadanos resolvían conflictos de interés. Sin duda este mecanismo de solución de disputas no generaba justicia para los involucrados puesto que la solución estaba supeditada a un criterio de fortaleza humana que no tenía elementos objetivos e imparciales que otorgan una solución verdadera.

Con el transcurso del tiempo se determinó como una nueva forma de solución de disputas a la denominada ley del talión, en la cual la venganza era la manera en la cual el afectado por un agravio podía encontrar reparación y justicia en la esfera ciudadana. De igual manera, este mecanismo era deficiente ya que proponía la existencia de justicia por mano propia la cual se aleja de los principios que instauran una solución de conflictos efectiva.

Entonces, con el surgimiento de la mediación y de la Función Judicial se formalizan medios de solución de disputas que encuentran en sus reglas e instituciones preceptos que determinan una manera justa y objetiva soluciones a todo conflicto entre particulares. La mediación por su parte es una vía de naturaleza autocompositiva en razón de que las partes envueltas en el conflicto son quienes por su propia voluntad deciden acudir a este camino de solución de disputas en particular, mientras que el proceso judicial es un instrumento hetero compositivo de solución de controversias ya que las partes mediante la coercitivas y el acceso a la justicia son quienes utilizan esta vía para resolver un problema social.

Los procesos judiciales reconocen dentro de las mismos fases o etapas conciliatorias para que las partes en cualquier estado de una causa pongan fin a cualquier disputa presentada, pues incluso en materia penal el artículo 640 del Código Orgánico Integral Penal (COIP en adelante) reconoce la posibilidad de conciliar ciertos delitos a fin de garantizar la reparación integral de las víctimas por encima de la potestad punitiva del Estado. Es en este punto que ha surgido el tema central de la presente investigación, con el objeto de establecer si se puede conciliar el delito de defraudación tributaria en la legislación ecuatoriana en aquellos casos en el los que el contribuyente evasor cancela los tributos adeudados. El objetivo de este supuesto es hacer prevalecer el principio de eficiencia en la recaudación tributaria para garantizar el cobro de tributos por encima del castigo penal.

Para tales efectos esta investigación se divide en tres capítulos en los cuales el primero tiene como objeto identificar los medios alternativos de solución de conflictos (en adelante o en lo posterior MASC) y la conciliación en el marco jurídico ecuatoriano; el segundo capítulo tiene por objeto conocer el principio de eficiencia tributaria y su alcance en el sistema fiscal ecuatoriano; y el tercer capítulo pretende examinar el delito de defraudación tributaria y sus modalidades frente a la conciliación penal en la búsqueda de la eficiencia tributaria. De esta manera se pretende proponer la posibilidad de aplicar la conciliación penal al delito de defraudación tributaria con el objeto de armonizar el principio de eficiencia en el cobro de tributos en lugar de la aplicación del castigo penal.

CAPÍTULO 1.- LOS MASC Y LA CONCILIACIÓN EN EL MARCO JURÍDICO DEL ECUADOR.

1. MASC consideraciones generales.

1.1 Concepto.

Para comprender el alcance de los MASC estos se conceptualizan como instrumentos de resolución de disputas, en los cuales la voluntad de las partes es la que decide someterse a estas vías para poner fin a un problema determinado (Belloso, 2009). De esta manera, la mediación y el arbitraje son los mecanismos que le otorgan a las partes caminos para solucionar un problema en base a las reglas que determinan a cada una de ellas.

De esta manera, los MASC encuentran su naturaleza jurídica en la voluntad de sujetos en conflicto, quienes tienen un rol primordial al momento de accionar estas vías jurídicas. Entonces, la cooperación entre los individuos es clave para que exista un proceso conciliatorio o arbitral (Mejía y Deyanira, 2019).

Esto es lo que diferencia a los MASC de los métodos hetero compositivos de solución de disputas en los cuales el Estado mediante la Función Judicial otorga a las partes mecanismos coercitivos en los cuales se pueden encontrar soluciones a toda clase de problemas existentes en la sociedad.

La heterocomposición de controversias existe por el hecho de que no siempre los involucrados en un conflicto tienen la posibilidad y voluntad de someterse a una vía autocompositiva, por lo que el proceso judicial es el camino que puede seguir cualquier individuo para encontrar una solución a un conflicto de naturaleza social.

En definitiva, los MASC son caminos que el ordenamiento jurídico reconoce para las personas en conflicto, a fin de que estas encuentren una solución a sus problemas, pero con la particularidad de que estas vías jurídicas solo se activan si es que los sujetos tienen la intención de accionarlas y tramitarlas.

1.2 Antecedentes.

Se puede mencionar que el arbitraje y la mediación han tenido una evolución desde las épocas más prehistóricas de la humanidad. En el año de 1520 a.c, en Grecia

comenzaron a establecer una especie de sistema arbitral para que las partes puedan encontrar solución a cualquier problema personal. Eran en total 12 ancianos quienes presidían este consejo de arbitraje y mediante la oralidad y el debate daban solución a un conflicto (Bermeo, 2023).

Así mismo, al ser los romanos los creadores del Derecho Civilista, encontraron en el diálogo entre las partes una vía adecuada para resolver disputas, e incluso configuró un sistema arbitral que tuvo su fundamento jurídico a partir de la promulgación de las XVII Tablas (Vistin,2016).

Según (Bermeo, 2023) con la aparición del mercantilismo y el comercio en la edad media el diálogo conciliatorio y los sistemas arbitrales eran elementos claves para resolver los problemas sociales, siendo estos métodos las vías preferidas que utilizaban gremios y asociaciones de comerciantes para resolver las disputas que se derivaban de sus relaciones jurídicas mercantiles.

Si bien es difícil encontrar una línea del tiempo con respecto a la mediación y al arbitraje, son los testimonios y manuscritos históricos lo que ha permitido determinar que en la zona oriental del mundo existían vías de solución de disputas que se asemejaban al arbitraje y la mediación, sobre todo en aquellos problemas que partían de proverbios o calumnias en contra del honor de las personas (Zurita, 2001).

De la historia de la humanidad fue Confucio, quien en sus ideas se encontraban afirmaciones en cuanto a la trascendencia que tenía el diálogo y la comunicación como instrumento de resolución de controversias, pudiendo afirmarse que este pensador tuvo un rol clave en la comprensión del diálogo como vía de resolución de problemas (Andrade, 2015).

Debe mencionarse que en el año de 1560 se impuso en la sociedad francesa el arbitraje forzoso para resolver los problemas que se derivaban entre los sujetos que se dedicaban al comercio, obligatoriedad que propuso el rey Francisco II vía decreto normativo. Con estos antecedentes se puede entender la trascendencia que tenía para la sociedad francesa de la época el encontrar vías de resolución de disputas eficaces en el ámbito mercantil (Andrade, 2015). Por su parte al ser Estados Unidos uno de los países con mayor cantidad de migrantes, se pudo observar que dentro de la cultura china se crearon organismos que utilizaban el diálogo para la resolución de disputas dentro del año 1636. Similar situación se presentó en la ciudad de Nueva York dentro de las personas

de religión judía que habitaban dicha ciudad, fomentando en la comunicación y el arbitraje vías para solucionar los problemas entre los miembros de esta población. No obstante, es en el año de 1980 que Estados Unidos inserta dentro de su legislación a la mediación como medio alternativo de solución de conflictos, positivizándose así un método eficaz para que las partes puedan encontrar soluciones a sus problemas (Andrade, 2015).

Es así como, América Latina en los países de Colombia, Ecuador, Argentina y Chile empiezan a reconocer a los MASC dentro de su marco jurídico, encontrando en una vía alterna a la judicial mecanismos idóneos y distintos para que la sociedad tenga respuestas a las diferentes clases de problemas sociales. (Mera, 2016). Ecuador mediante su Congreso Nacional procedió a promulgar la ley de arbitraje y mediación en el año de 1997 determinando un cuerpo legal destinado a regular a los MASC en todo lo referente a su competencia, organización y efectos jurídicos.

Sin embargo, con la creación de la Constitución de Montecristi en el año 2008 se determinó en el artículo 190 que los MASC son vías autorizadas para que las personas puedan poner fin a cualquier tipo de intereses sin necesidad de acudir a la función judicial, otorgándoles a los sistemas autocompositivos como la mediación o la conciliación, o heterocompositivos como el arbitraje, produciendo una trascendencia que va más allá de lo legal y se lo reconoce a nivel constitucional.

1.3 Finalidad.

Para Gómez (2016) todo medio de resolución de disputas, diferente a la función judicial, encuentra su finalidad en poner fin a conflictos de interés entre particulares al otorgarle soluciones efectivas que eviten en mayor medida de lo posible la contienda judicial. En consecuencia, estos métodos no solo buscan poner fin a un problema determinado sino también pretenden generar soluciones con celeridad y efectividad para las partes que desean de manera inmediata dejar atrás cualquier conflicto de intereses que se derive de una relación jurídica.

Bajo estas ideas la finalidad de los MASC está en otorgar vías adecuadas, amistosas y rápidas que generen soluciones en lugar de aumentar los problemas, buscando en el diálogo y la voluntad de las partes involucradas los elementos necesarios para que los sujetos en conflicto lleguen a una verdadera solución y reparación al problema. Camacho (2015), comenta la grave situación de los juzgados ecuatorianos los cuales se

encuentran abarrotados de causas judiciales por despachar a tal punto que los problemas ciudadanos tardan demasiado tiempo en ser resueltos produciendo que las personas vayan perdiendo la fe en la función judicial.

Bajo estas ideas, resulta lógico que el constituyente haya implementado en el Constitución ecuatoriana el reconocimiento de los MASC dentro del ordenamiento jurídico vigente puesto que los mismos por su finalidad auxilian al órgano de justicia y generan soluciones ejecutables, eficaces e inmediatas para las personas que los utilizan. Por tanto, los MASC o son simples instrumentos de resolución de disputas sino también pretenden generar inmediatos y celeridad en la búsqueda de soluciones a los particulares.

1.4 Diferencias entre arbitraje, conciliación, mediación.

1.4.1 El arbitraje.

El arbitraje forma parte de los MASC ya que se trata de un mecanismo hetero compositivo por el cual las personas resuelven sus problemas a través de un sistema de sujetos llamados árbitros quienes por la voluntad de las partes han adquirido la competencia convencional para ser los encargados de dirimir dicho conflicto de intereses. La ley de arbitraje y mediación determina lo siguiente:

El sistema arbitral es un mecanismo alternativo de solución de conflictos al cual las partes pueden someter de mutuo acuerdo, las controversias susceptibles de transacción, existentes o futuras para que sean resueltas por los tribunales de arbitraje administrado o por árbitros independientes que se conformaren para conocer dichas controversias (LAM, 1997, artículo 1).

Según Galindo (2001) es la autonomía de la voluntad el elemento por el cual las personas pueden dejar a un lado la vía judicial para configurar el camino arbitral en la resolución de disputas, motivo por el cual este ha sido catalogado como un mecanismo hetero compositivo de naturaleza particular. La clave fundamental por la cual el arbitraje tiene sus características propias radica en la utilización de árbitros designados por las partes para el análisis y solución de los problemas que han sido sometidos al conocimiento de estos, estableciéndose una especie de organismo destinado a suplir la figura judicial al dirimir un conflicto de manera privada.

Neira (2006) indica que la clave para determinar la procedencia del arbitraje se encuentra en la verificación de la naturaleza transigible de la disputa, es decir, solamente

pueden resolverse por la vía arbitral aquellos problemas entre las partes que la ley expresamente permita que puedan ser resueltas mediante la figura de la transacción. Esto se debe a que no todos los problemas entre las personas pueden ser susceptibles de ser resueltos por la vía transaccional por lo que es necesario analizar si la disputa entre los sujetos es transigible para determinar si es que es procedente el arbitraje.

Según Piedra (2022) la transacción debe ser comprendida como un mecanismo por el cual los sujetos en conflicto previenen una contienda judicial, o en su defecto terminan un juicio ya existente. En definitiva, es deber de las partes el analizar si el problema es o no transigible para verificar la procedencia del arbitraje.

Como regla de general aplicación en el ámbito del Derecho Público, no son transigibles las potestades que el orden jurídico reconoce a la Administración Pública y a las demás funciones del Estado para el cumplimiento de sus fines. Por tanto, no podrán ser objeto de transacción ni de litigio en un proceso arbitral el ejercicio de las potestades normativa, resolutive, determinadora, recaudadora, sancionadora, ni la potestad pública constitucionalmente establecida para administrar el sistema electoral, legislar y juzgar, ejercer el patrocinio público, investigar delitos, controlar los bienes y recursos del Estado, o de precautelar su seguridad interna y externa (Neira, 2006, p.64).

Por otra parte, en conformidad a la ley de arbitraje y mediación este sistema de resolución de disputas puede ser administrado o independiente. El primero se refiere a aquel que se sustancia dentro de un centro de arbitraje acreditado mientras que el segundo consiste en aquel que los sujetos lo realizan de forma personal o independiente. De igual manera, la norma determina que los sujetos capaces para acudir al sistema arbitral pueden ser personas tanto naturales como jurídicas con potestad para suscribir acuerdos transaccionales. Las instituciones del Estado también pueden acogerse al sistema arbitral siempre que la persona que representa dicha entidad haya autorizado el someterse a esta vía alternativa por encima de la justicia ordinaria.

El arbitraje es un litigio entre privados cuyo proceso se asemeja a una causa judicial en cuanto a que se produce la presentación de una demanda, calificación, citación, contestación y audiencia. Para efectos prácticos de esta investigación es indispensable indicar cómo se designan los árbitros encargados de dirimir el conflicto. En base al artículo 16 de la Ley de arbitraje y mediación el centro competente otorga a las partes una

lista de árbitros para conformar un tribunal principal y alterno. Por tal razón el tribunal arbitral estará determinado por tres sujetos designados por las partes, a más de uno suplente en caso de alguna emergencia, configurándose así el organismo encargado de poner fin a la controversia entre las partes.

Finalmente, debe exponerse que el arbitraje puede terminar de dos maneras primero: las partes pueden llegar a un acuerdo transaccional en el que ponen fin a este litigio privado, y por otra parte argumentaran sus intereses anunciaron, y practicaran sus pruebas y defenderán una determinada postura que posteriormente será resuelta a través de un laudo arbitral que tiene fuerza de cosa juzgada.

1.4.2 La mediación.

La mediación se caracteriza por ser un instrumento diferente a la función judicial por el cual las personas pueden poner fin a un problema específico en base a su voluntad, siendo el diálogo y la intervención de un tercero imparcial, las herramientas que permiten a las partes en conflicto poner fin a una controversia específica ya sea de manera parcial o total (Rozenblum,1998).

La mediación entonces tiene como elemento esencial la comunicación entre los sujetos quienes de una manera amistosa deciden sentarse a dialogar ante un mediador imparcial que ayudará a los sujetos en conflicto a restablecer determinada relación jurídica. En consecuencia, el problema se resuelve no por la decisión coercitiva de un juzgador sino por la voluntad de los individuos objeto del problema a resolver (Bermeo,2023).

Con estas consideraciones la doctrina ha referido que la mediación es uno de los instrumentos más creativos para poner fin a un problema específico, debido a que se trata de una negociación conjunta y voluntaria en la cual los sujetos en conflicto buscan eficacia, celeridad y estabilidad de las relaciones personales al momento de resolver un problema que se deriva de una relación jurídica. Es en este punto que la medición se caracteriza por constituirse como un instrumento amistoso que no engloba un sistema contencioso o adversarial en la cual las partes deben debatir para ganar el lugar de bando vencedor, pues todo lo contrario, lo que pretende la mediación es propiciar soluciones efectivas para los individuos inmersos en un problema mediante una negociación amistosa fomentada por un mediador (Holaday, 2002).

Ahora bien, para que pueda perfeccionarse un efectivo proceso de mediación que ponga fin a un problema, es necesario que los sujetos hayan expresado su plena voluntad de someterse al proceso conciliatorio, ya que si las partes involucradas tienen la intención de llegar a un acuerdo el mediador podrá encontrar posturas entre los individuos que termine en una solución eficaz para todos. Por lo que es indispensable que las personas estén motivadas a someterse a la mediación para encontrar una solución, caso contrario será difícil que la mediación tenga éxito ya que solo la voluntad de los individuos es la que determina la validez y perfección del proceso (Shapiro,2002).

Lo argumentado en el párrafo anterior evidencia que la mediación necesita siempre de una eficaz cooperación efectiva ya que si los intervinientes no promueven y facilitan los medios para encontrar una solución es difícil que el tercero imparcial pueda llevar adelante una negociación idónea que resuelva un problema específico. Aquí se encuentra una de las principales diferencias con la función judicial puesto que basta con que la parte actora o acusadora impulse el proceso judicial en forma debida para que la causa concluya con una sentencia válida.

Por otro lado, se ha determinado que el elemento confianza es un presupuesto indispensable dentro de todo proceso conciliatorio. Es decir, los sujetos deben confiar en el sistema de mediación para que se pueda poner fin al problema presentado, ya que si las partes pierden la confianza en el proceso mencionado se complica que el mismo sea efectivo en cuanto a las aspiraciones que tienen las partes de resolver el problema (Armas,2003).

La importancia de todos estos elementos se encuentra en el hecho de que las partes podrían incluso darse cuenta que el conflicto que los determinaba no era tan grave como se creía, o en su defecto, era grave, pero se podía encontrar una solución efectiva. En definitiva, el diálogo, la confianza y la voluntad son presupuestos clave para que los sujetos tengan plena capacidad de entender la naturaleza de su problema, el alcance y las vías alternativas para ponerle fin (Suarez,1996).

El diálogo como elemento central de la mediación es el presupuesto más eficaz ya que permite encontrar una respuesta a todo problema presentado entre las partes y evita los desacuerdos y lesiones que produce una mala comunicación. Por estas consideraciones la mediación ha sido entendida como un cambio en la manera en cómo la sociedad entiende la resolución de disputas, pues en este método las personas pueden

encontrar una vía adecuada que no se enfoca en la pelea y el litigio sino se centra en la comunicación, la negociación y la mantención de los vínculos afectivos para garantizar una solución rápida y efectiva. De esta manera la mediación no mira la existencia de un vencedor o perdedor, sino la presencia de dos partes en conflicto que pueden resultar ganadoras dentro de un diálogo eficaz (Highton,2013).

Lo efectivo de la mediación se encuentra en que la misma persigue solucionar un problema de la manera más justa e idónea posible, por lo que la disputa social es el centro del proceso de mediación con el cual se busca encontrar en intereses contrapuestos beneficios comunes para quienes deseen mejorar un problema determinado. Por estas consideraciones la mediación se vuelve objetiva y se aleja de todo prejuicio que pueda contaminar un proceso destinado a encontrar una solución efectiva (Ripol,1997).

Así mismo, la imparcialidad es otro presupuesto que determina la efectividad de un proceso de mediación ya que el mediador es el tercero encargado de velar en mayor medida de lo posible por encontrar un acuerdo justo de una manera objetiva e imparcial. De esta manera, se garantiza que el mediador se limite a escuchar posturas y fomentar acuerdos en base a técnicas de negociación y comunicación efectiva. Con estos argumentos la mediación garantiza que la solución parcial o total a la que se llegue no se encuentre desnaturalizada por preconceptos, intereses o prejuicios que lleguen a afectar un acuerdo justo (Monedero,2021).

Por tanto, desde una perspectiva doctrinal la mediación efectiva es aquella que se realiza de manera voluntaria, imparcial, con colaboración eficaz de las partes y con la confianza debida que permita al mediador objetivo encontrar intereses comunes en propuestas diversas, primando el diálogo y la colaboración por encima de cualquier litigio o contienda.

La ley de arbitraje y mediación reconoce en su regulación varios de los elementos doctrinales expuestos con anterioridad. El artículo 43 define a la mediación como:

La mediación es un procedimiento de solución de conflictos por el cual las partes, asistidas por un tercero neutral llamado mediador, procuran un acuerdo voluntario, que verse sobre materia transigible, de carácter extrajudicial y definitivo, que ponga fin al conflicto (LAM, 2023, artículo 43).

La ley de arbitraje y mediación también reconoce las siguientes características del siguiente proceso referido:

Primero, establece que toda mediación se inicia mediante solicitud a una entidad especializada, autorizada e independiente. La norma establece que únicamente podrá ser objeto de mediación aquellas materias cuyos conflictos legales sean susceptibles de transacción, compartiendo en estos aspectos las mismas características que el arbitraje. De igual manera, se establece que podrán ser parte de un proceso de mediación tanto personas naturales como jurídicas pertenecientes al sector público o privado.

A su vez, la mediación puede ser determinada mediante convenio entre las partes lo cual determinará que los jueces de la función judicial no tendrán competencia para resolver el problema que se presenta hasta que el proceso de mediación culmine con un acuerdo parcial o una acta de negativa de acuerdo. Esta es la figura de la renuncia a la jurisdicción ordinaria excluyendo la competencia del órgano jurisdiccional para hacer prevalecer al proceso de mediación. Por otro lado, un proceso de mediación también puede constituirse por solicitud de los sujetos en conflicto o uno de ellos, o cuando un juzgador que conoce un proceso ya sea de oficio o a petición de parte decide derivar el conflicto a un centro de mediación.

Todo proceso de mediación puede concluir de dos formas. Primero, en caso de que las partes hayan perfeccionado un acuerdo total o parcial se suscribirá una acta de mediación que tendrá como efecto jurídico la calidad de cosa juzgada convirtiéndose en un título de ejecución. Por esta razón la ley establece que el mediador inserte su firma para que exista una presunción de autenticidad sobre las firmas de las partes involucradas. El acta de mediación es catalogada como una sentencia de última instancia por lo que debe ser ejecutada de forma inmediata.

En el supuesto de que las partes hayan conseguido un acuerdo parcial tienen el derecho de utilizar la vía arbitral o judicial para encontrar una solución al problema no resuelto extinguiéndose en este punto en específico para poner fin a un problema social. En adición, debe referirse que la ley ecuatoriana determina el carácter confidencial que tiene todo proceso de mediación, garantizando a las partes la seguridad y certeza de que sus conflictos personales no se ventilarán hacia la sociedad, criterio que diferencia también a la mediación de la justicia ordinaria ya que por principio de publicidad la mayor

parte de causas judiciales son de índole pública, situación que no agrada mucho a las personas que se ven envueltas en un conflicto.

Finalmente, la mediación se sustancia en una audiencia en donde se desarrolla el diálogo entre las partes involucradas estableciendo la ley la posibilidad de celebrar una segunda audiencia en caso de que alguna de las partes no haya comparecido a la primera. No obstante, si una de las partes no acude al segundo llamamiento el mediador suscribirá un acta de imposibilidad de acuerdo y se pondrá fin al proceso de mediación, pues se debe recordar que se trata de un proceso voluntario y amistoso por lo que las partes no están obligadas a comparecer.

1.4.3 La conciliación.

Según Haddad la conciliación es una figura autocompositiva bajo la cual las personas también pueden encontrar una solución a una disputa determinada, por lo que se convierte en una vía mediante la cual se proponen soluciones ante conflictos específicos entre los individuos involucrados mediante la autonomía de la voluntad. Tanto la conciliación como la mediación tienen características muy semejantes debido a que ambas buscan poner fin a una controversia mediante una vía amistosa y eficaz, sin embargo, la conciliación se diferencia de la mediación en el hecho de que para conciliar no necesariamente se necesita de un tercero imparcial que se encuentre acreditado por un centro de resolución de disputas autorizado.

Además, dentro de una conciliación una de las partes obligatoriamente debe presentar una propuesta de solución, mientras que el mediador únicamente se limita a escuchar a las partes y ayudarles a llegar a una solución mas no es su obligación proponer una solución que ponga fin al problema. Con estos antecedentes la conciliación proviene de la palabra conciliatio del idioma latín cuyo significado radica en generar unión entre las partes. Con estas consideraciones, se puede conceptualizar a la mediación como una vía de solución de controversias en la que las partes mediante su voluntad llegan a unir posturas a fin de resolver un problema jurídico determinado de manera prejudicial o judicial (Cano, 2021).

La Corte Suprema de Justicia de Colombia (2008) menciona que la conciliación a diferencia de la transacción es una figura de interés social, bajo la cual la solución alcanzada por las partes, llega a tener transferencia colectiva porque ha sido avalada por un funcionario de justicia y de forma excepcional por particulares. De lo mencionado por

el órgano de justicia se pueden observar diversas formas de conciliación, la primera es aquella que se realiza de forma particular por las partes ya sea antes de un proceso judicial, o existiendo un proceso de forma extrajudicial; y segundo, la mediación también puede ser de naturaleza jurisdiccional cuando las partes dentro de la etapa conciliatoria del proceso suscriben un acuerdo que es aprobado por parte del juzgador.

El artículo 190 de la Constitución reconoce a la conciliación como un camino legal idóneo para que los miembros de la sociedad puedan poner fin a una disputa. Por tales consideraciones el Código Orgánico General de Procesos establece en las reglas de audiencia preliminar o audiencia única según el caso, la posibilidad de que las partes procesales tengan la oportunidad de conciliar la disputa siempre que el objeto de la controversia sea transigible.

Con estas consideraciones se puede observar que el espíritu constitucional del Estado consiste en que las partes encuentren soluciones a sus problemas de la manera más eficaz posible, encontrando la posibilidad de conciliar incluso dentro de los litigios judiciales contenciosos. Entonces, tiene lógica que la ley procesal promueva a los juzgadores a encontrar soluciones pacíficas por medio de la conciliación.

Sin embargo, el legislador ecuatoriano ha decidido extender esta figura de resolución de disputas y la ha adaptado también al ámbito punitivo, por lo que el COIP reconoce la posibilidad de conciliar en el supuesto de que se hayan cometido cierta clase de delitos. La conciliación en esta rama del derecho fomenta que las partes involucradas en el hecho punible puedan tener la oportunidad de dialogar con el objetivo de reparar los vestigios materiales y morales producidos por la comisión delictiva. De esta manera, el sujeto activo del delito tiene la posibilidad de reparar el mal causado, y la víctima tiene la posibilidad de expresar sus emociones, propuestas y soluciones frente al injusto penal recibido (Cano,2021).

Vargas (2000) precisa que la conciliación penal se caracteriza por ser imparcial y objetiva a fin de buscar que las partes involucradas en un delito lleguen a una solución que repare el bien jurídico de importancia para el derecho penal, en este punto se menciona que al igual que en otras ramas del derecho la conciliación únicamente procede en aquellos casos de que el bien jurídico transgredido pueda ser reparado mediante transacción, pues la conciliación no sería eficaz en aquellas infracciones cuyas conductas sean tan desvalorizadas a tal punto que no puedan ser reparadas por una vía conciliatoria.

Por ejemplo, no existe cabida para la conciliación en delitos que atenten contra la vida o la integridad sexual de las víctimas ya que la importancia de estos bienes jurídicos va más allá de cualquier acuerdo amistoso entre los involucrados.

Cano (2021) define a la conciliación penal como una vía diversa en la cual los involucrados en un injusto penal solucionan los resultados lesivos provocados por el delito, con el fin de que un funcionario judicial apruebe dicho acuerdo y extinga la acción penal. La Corte Constitucional colombiana (2005) indica que la conciliación penal es un mecanismo promovido por la denominada justicia restaurativa, ya que, en el lugar de sancionar al infractor con una pena privativa de libertad, se busca restaurar los daños producidos por el delito garantizando que el mal social causado sea arreglado. Esta concepción tiene plena relación con el principio de intervención penal limitada, pues se entiende que únicamente el derecho penal procede cuando ha existido una transgresión tan grave al orden social que necesita la coercitividad del Estado para solucionar el conflicto.

En consecuencia, la conciliación penal es una forma de justicia de naturaleza restaurativa que pretende reparar los daños producidos por la infracción penal en lugar de castigar al infractor, es decir, prioriza que el sujeto activo del delito arregle el mal generado en lugar de buscar primero su sanción privativa de libertad. Estas situaciones son las que diferencian este medio alternativo de solución de disputas de la mediación y el arbitraje, pues la conciliación penal siempre trascenderá del interés particular al colectivo con el fin de restaurar el orden social transgredido.

2. La conciliación en el derecho penal ecuatoriano, requisitos.

La conciliación penal presenta una regulación diversa en el COIP, pues según el artículo 664 son los principios de neutralidad, legalidad, flexibilidad, confidencialidad, imparcialidad y honestidad los que determinan la manera en cómo la voluntad de los sujetos involucrados en el delito puede llegar a configurar un acuerdo conciliatorio (COIP, art 664). Estos preceptos son determinantes para la trascendencia de cuando una conciliación de índole penal procede o no en una causa judicial específica, siendo estos preceptos los que estructuran la institución de la conciliación en el derecho penal.

El artículo 63 del COIP determina los requisitos para que proceda la conciliación penal los cuales se exponen a continuación:

- a. Infracciones penales cuya sanción de privación de libertad no sea mayor a 5 años.
- b. Infracciones penales de tránsito que como resultado no hayan generado muerte, lesiones de gravedad que produzcan alguna clase de incapacidad permanente o pérdida de algún órgano del cuerpo.
- c. Infracciones que lesionen la propiedad siempre que el daño patrimonial causado no haya sobrepasado los treinta SBU.

La disposición también determina que no se puede conciliar los delitos que lesionen los siguientes bienes jurídicos:

- a. Vida
- b. Integridad personal cuando se produzca la muerte
- c. Eficiente administración pública
- d. Intereses estatales
- e. Integridad sexual
- f. Violencia contra la mujer y la familia

Por su parte, el artículo 665 del COIP regula las siguientes reglas para la conciliación:

1. El acuerdo conciliatorio debe ser presentado ante el fiscal encargado de la investigación.
2. Si el acuerdo se presenta en etapa de investigación previa, el fiscal elaborará un documento conciliatorio y suspenderá la investigación hasta que el acuerdo se haya cumplido. Cuando se cumpla el acuerdo se archiva la investigación.
3. Si el denunciado incumple el acuerdo el fiscal continúa con la investigación.
4. En caso de que la conciliación se produzca dentro de la etapa de instrucción fiscal, el fiscal solicitará que el juez apruebe el mismo para lo cual se deberá convocar a una audiencia de conciliación. La resolución que apruebe la conciliación suspende el proceso penal hasta que el compromiso se cumpla con el debido levantamiento de las medidas cautelares que versen sobre el procesado.

5. Si se cumple el acuerdo el juez extingue la acción penal.
6. Si el procesado incumple el acuerdo, el juez convocará a una audiencia de revisión del compromiso a fin de revocarlo y continuar con el proceso.
7. El procesado tiene un plazo máximo de 80 días para cumplir el acuerdo.
8. El plazo para cumplir el acuerdo conciliatorio suspende los tiempos de la etapa de instrucción y de prescripción de la acción penal.
9. El plazo para cumplir el acuerdo no puede prorrogarse.
10. No se podrá conciliar nuevamente si es que el juzgador ha revocado el acuerdo conciliatorio antes.

Además, el COIP presenta una regulación esparcida en todas las normas del cuerpo legal sobre la conciliación. Primero el artículo 208C que determina las conductas que lesionan a la propiedad intelectual y derechos de autor, ordena en su numeral 7 que todos estos delitos pueden ser conciliados por las partes incluso si el daño económico sobrepasa los 30 SBU. Esta norma es una excepción a la regla general que establece el numeral 3 del artículo 663, siendo los delitos contra la propiedad intelectual los únicos en los cuales se puede conciliar a pesar de sobrepasar el monto económico legal determinado en las reglas generales de la conciliación.

Lo indicado anteriormente guarda una correcta relación con el principio de mínima intervención penal, pues no tiene sentido el seguir ejerciendo la acción penal si es que el investigado o el procesado ha reparado todos los daños de la infracción, siendo indiferente que el sujeto haya sobrepasado el monto económico determinado en la ley. En consecuencia, el artículo 208C numeral 7 evidencia que la conciliación opera con facilidad siempre que se trate de delitos económicos cuya única lesión sea el patrimonio.

Por otro lado, el artículo 241 del COIP que regula el procedimiento expedito tanto contravenciones y derechos de los consumidores, permite que los involucrados puedan conciliar dentro de la causa al momento de sustanciarse la audiencia a excepción de los casos de violencia contra la mujer y la familia. Esta disposición demuestra cómo el legislador ecuatoriano busca promover la conciliación en todo supuesto en el cual los bienes jurídicos lesionados puedan ser reparados por una compensación económica. Por ende, se plasma lo que promueve el artículo 190 de la Constitución que busca la aplicación de una justicia restaurativa.

Misma regulación se produce en el artículo 649 del COIP el cual establece las reglas para sustanciar la audiencia dentro del procedimiento para el ejercicio privado de la acción. La norma antes de regular el litigio contencioso adversarial, ordena que las partes intenten llegar a un acuerdo por medio de la conciliación, y si dicha conciliación no llega a producirse se procederá con la contienda judicial.

CAPÍTULO 2.- EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA Y SU ALCANCE EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO.

1. Los principios constitucionales.

1.1 Concepto.

Para comprender el concepto de los principios es necesario examinar el fundamento por el cual los mismos tienen trascendencia en el sistema jurídico del Ecuador. Esto se debe a que con los inicios del Estado legal en Francia a todo magistrado se lo consideraba como un simple aplicador de la ley quien jamás utilizaría conceptos indeterminados para poner fin a una disputa judicial. Sin embargo, en el siglo XX se produjo un cambio en la estructura estatal de los países, naciendo en Europa la teoría del Estado Constitucional.

Es a partir de la terminación de la segunda guerra mundial que nace el Estado Constitucional en la cual los principios se vuelven la finalidad misma de la nación y el fundamento de toda norma infra constitucional. En consecuencia, los juzgadores ya no serán meros aplicadores de leyes, sino que se convertirán en guardianes y garantes de los derechos humanos.

Con los lineamientos establecidos Europa comienza a estructurar sus Constituciones en base a los principios o derechos que se determinaron en la declaración universal de los derechos humanos por parte de la Organización de las Naciones Unidas. La razón de ser de este cambio jurídico estatal consistía en determinar ciertos preceptos ius naturales que impidan que se vuelva a repetir los sucesos genocidas provocados por la segunda guerra mundial.

Ante todas estas características jurídicas Pozzolo (2018) empieza a denominar a esta nueva teoría jurídica como neoconstitucionalismo, la cual termina aplicándose en el Ecuador a partir del año 2008 con la Constitución de Montecristi. Ávila (2011) indica que el neoconstitucionalismo ecuatoriano los principios constitucionales y convencionales tienen un rol principal en la esfera jurídica y política estatal. Esto se debe a que los principios se convierten en fuente directa del derecho y funcionan como límite al poder

del Estado. Por esta razón Salgado (2012) comenta que toda disposición jurídica debe ser acorde a los principios constitucionales para tener validez.

Los principios de la Constitución dejan de ser meras enunciaciones formales, sino que se convierten en disposiciones obligatorias materiales que deben cumplirse en la realidad.

Con estos antecedentes se pueden ir determinando el concepto de principio, para lo cual en primer lugar se lo establecerá como una norma vinculante que de manera imperativa tiene que ser desarrollada por las leyes y políticas públicas en el mayor alcance posible (Alexy, 1997). Esta definición encuentra su sentido en el hecho de que las normas del Estado se subclasifican en tres modalidades fundamentales:

Primero, se encuentran los valores que se caracterizan por su excesiva ambigüedad y abstracción en el contenido de su interpretación. Dichas normas están contenidas en el preámbulo de las Constituciones vigentes. En el caso de la Constitución ecuatoriana se encuentran como valores el respeto a la naturaleza, a la dignidad humana, la democracia, la paz y la solidaridad. Estas normas tienen como objetivo inspirar el ordenamiento legal y siempre encontrarán en su interpretación diferentes puntos de vista según la cultura y la creencia social del sujeto (Ferrajoli, 2003).

En segundo lugar, se encuentran los principios los cuales presentan ambigüedad y abstracción, pero son menos abiertos que los valores. El principio de interés superior del menor, principio de presunción de inocencia, los principios del derecho al trabajo, etc. tienen menos incertidumbre que los valores y se encuentran en la parte dogmática constitucional, por lo que han sido denominados normas téticas porque no tienen una hipótesis en su contenido.

Y finalmente, con el objeto de eliminar la ambigüedad y abstracciones de normas y principios surgen las normas hipotéticas o también llamadas reglas o leyes, las cuales desarrollan el contenido de los preceptos y permiten que los mismos sean aplicados en la realidad social. Un ejemplo se encuentra en los tipos penales que describe el COIP, pues todos ellos encuentran una conclusión en base a dos premisas establecidas: la persona que mate a otra será sancionada con pena privativa de libertad de 10 a 13 años.

1.2 Obligatoriedad.

Según Storini (2013) los principios constitucionales presentan jerarquía, dentro del Estado constitucional ecuatoriano, puesto que el artículo 1 de la Constitución ha determinado la existencia de un orden jurídico garantista en el cual los derechos constitucionales se encuentran en todo espacio del ámbito legal para garantizar que la población encuentre en las leyes las herramientas que permita satisfacer sus necesidades dentro de su dignidad humana.

Por esta consideración teórica la Constitución ecuatoriana ha determinado en su artículo 11 ciertos preceptos que se deben respetar al momento de interpretar y aplicar los derechos humanos. Una de estas reglas de aplicación consiste en la obligatoriedad que tienen los principios dentro del orden jurídico estatal, debido a que el artículo 11 numeral 3 indica que todo derecho humano se debe aplicar de forma directa e inmediata por cualquier miembro de la administración pública, no siendo necesario la exigencia de requisitos o condiciones para su aplicabilidad. Por estas premisas jurídicas la disposición enunciada establece que los derechos humanos son justiciables en todo sentido, por lo que la inexistencia de una norma legal no es una condición suficiente para justificar una vulneración al principio o alegar un desconocimiento del mismo.

Dentro de este marco de obligatoriedad del principio se debe establecer cuál es el alcance de la aplicación directa e inmediata que exige la Constitución ecuatoriana. Para Trujillo (2017) la aplicación directa consiste en comprender que de los derechos humanos se desprenden prerrogativas y obligaciones para sus titulares, mientras que la aplicación inmediata ordena la existencia de una disposición infra constitucional que desarrolle el principio, no es una condición indispensable para que el precepto sea aplicado, o se verifique una vulneración al mismo.

Esta situación permite que toda autoridad administrativa o judicial pueda fundamentar sus resoluciones en los principios que se encuentran en la Constitución o en los instrumentos internacionales de derechos humanos, por lo que exigir la existencia de una ley inferior para la aplicación de derecho humano estaría en contra de la naturaleza del Estado constitucional que se ha determinado en el Ecuador a partir del año 2008.

La obligatoriedad de los principios encuentra sentido en virtud de que dentro del neoconstitucionalismo la Constitución ya no es un simple documento político, sino que consiste en una verdadera norma vinculante que determina la manera en cómo debe

regirse la vida en sociedad. Como resultado se plasma un pluralismo jurídico en el cual la ley positiva deja de ser la única fuente del derecho, para que la Constitución sus principios constituyan la fuente principal del orden jurídico al otorgarle sentido a las demás fuentes.

De igual forma al ser la Constitución un cuerpo jurídico de principios obligatorios, necesita de mecanismos que aseguren su aplicación y protección. Para tales efectos se han creado garantías destinadas a asegurar la aplicación directa e inmediata de los principios, existiendo garantías genéricas como la reserva legal, o garantías reactivas como la acción de protección. Esta clase de mecanismos jurídicos de protección permiten entender como para el constituyente ecuatoriano los preceptos jurídicos tienen un rol obligatorio de aplicación (Storini 2013).

Son todos los antecedentes indicados los que permiten comprender porque las normas infra constitucionales enuncian principios en los primeros articulados de un cuerpo legal determinado. Por ejemplo, el COIP en su artículo 5 desarrolla veintiún principios de obligatorio cumplimiento que estructuran el derecho penal ecuatoriano tanto en su parte sustantiva como procesal. A su vez, el Código Tributario en su artículo 5 enuncia diez preceptos que rigen el alcance de las disposiciones legales de esta rama jurídica.

Todos los principios indicados derivan de la Constitución y los instrumentos internacionales como normas máximas de aplicación, cumpliendo las leyes infra constitucionales con el deber de desarrollar los principios a fin de garantizar su aplicabilidad en la esfera social. Sin embargo, no es necesaria la existencia de una norma legal que desarrolle un precepto para que este se pueda aplicar, pues en base a la obligatoriedad de los principios se pueden invocar de forma directa e inmediata a cada caso en particular.

1.3 Importancia.

Flores (2023) cuenta que a lo largo de los años los principios han ido evolucionando hasta convertirse en verdaderos mandatos obligatorios. En sus inicios los principios eran considerados meras enunciaciones políticas que no tenían obligatoriedad ni trascendencia en el ordenamiento jurídico de las naciones. Un ejemplo se encuentra en la declaración universal de los derechos del hombre y del ciudadano emitida en el año de 1789 producto de la revolución francesa, siendo este un mero documento político que

consagraba principios y derechos para las personas que no tenían injerencia alguna en el marco legal de la sociedad francesa.

Sin embargo, con el pasar del tiempo se empezó a debatir si es que los principios deben o no inspirar la regulación jurídica de una nación, presentándose dos posturas contrapuestas ante esta pregunta legal. Autores como Kelsen (2020) se oponían a que los preceptos ius naturales sean el trasfondo de las leyes del Estado, debido a que la ambigüedad de estos principios ponía en duda la naturaleza científica del derecho. Consecuentemente esta escuela positivista encontraba que los principios contaminaban la pureza de la ley como instrumento de regulación social, sin embargo, jamás pudieron determinar el trasfondo de las leyes positivas que sustente y legitime la regulación social.

Por otro lado, se presentó la escuela garantista en base a la cual los preceptos son necesarios para comprender no sólo la legitimidad de la norma como instrumento de regulación, sino también la finalidad misma del derecho como rama de la ciencia social (García, 1984). Los principios adquieren importancia y protagonismo porque evitan que las leyes de un Estado vayan en contra de los derechos que se derivan del concepto mismo de dignidad humana. Un ejemplo se encuentra en el régimen nacional socialista (nazi) en el cual era legal cometer actos genocidas dentro del orden jurídico estatal. Como resultado, los principios evitan que se legalicen conductas destinadas a menoscabar principios necesarios para la correcta convivencia humana. Por tanto, no puede existir ordenamiento jurídico alguno que excluya a los principios de su marco normativa pues los preceptos constitucionales orientan y definen el camino que debe seguir la sociedad para conseguir el bienestar colectivo e individual, además de que los principios constituyen el límite popular soberano a toda arbitrariedad en la utilización del poder gubernamental. Por último, los principios permiten comprender el alcance y contenido de las leyes de un Estado, teniendo gran trascendencia en la manera en cómo se legisla y se entiende la legislación de un Estado.

2. El principio de eficiencia tributaria.

2.1 Concepto.

La Constitución ecuatoriana establece en su artículo 300 todos los principios que van a estructurar el funcionamiento del régimen tributario del Ecuador. Entre los varios preceptos que este artículo promulga se encuentra el de eficiencia tributaria originándose una nueva visión en las finalidades y objetivos que persigue el orden fiscal ecuatoriano.

Uribe (2013) comenta que la eficiencia tributaria consiste en una norma principal al momento de desarrollar la recaudación de tributos, puesto que se trata de un precepto que se aleja de la política tributaria y se acerca a criterios técnicos que se encuentran en la ciencia fiscal. Lewin (2002) indica que la eficiencia tributaria tiene más trascendencia práctica que interpretación política, pudiendo afirmarse que se trata de un precepto técnico en el área fiscal.

Consecuentemente, aquí se puede encontrar la razón por la cual existe escasa jurisprudencia sobre el desarrollo y alcance del principio de eficiencia tributaria, ya que las Constituciones latinoamericanas han efectuado una inclusión atípica de este precepto en el área constitucional. Sin embargo, la corte constitucional de Colombia en su sentencia C-198 indica que el principio de eficiencia tributaria se traduce en un mandato técnico destinado a conseguir que el Estado obtenga la mayor cantidad de tributos en un proceso de recaudación, pero realizando acciones que deparen el menor esfuerzo posible y el mínimo gasto de recursos económicos estatal.

De lo indicado por el órgano de justicia de Colombia se desprende que la eficiencia tributaria presenta tres modalidades en su configuración e interpretación. Primero, consiste en mantener un equilibrio entre los beneficios del tributo y los costos estatales que este genera, para lo cual debe existir una debida racionalidad entre los ingresos que recibe la hacienda fiscal y los costos económicos que conlleva la obtención de dichos ingresos.

Segundo, otra forma de comprender el principio se encuentra en que el contribuyente debe tributar con moderación con respecto a los recursos que ostenta, sin embargo, este se trata más de una postura secundaria en cuanto a la interpretación del principio. Y por último la tercera modalidad de este principio se determina en comprender que el Estado debe administrar y gestionar debidamente los tributos a fin de mejorar la economía del Estado, verificando que dicha recaudación realmente produce un beneficio para los ciudadanos, armonizando entonces la recaudación fiscal con la producción de riqueza en la economía, que permita aplicar una verdadera justicia social.

De lo analizado se entiende que el principio de eficiencia tributaria puede ser comprendido desde la administración de las finanzas del Estado, o desde el sector de la arena económica particular. Para fines prácticos del presente trabajo se debe comprender al principio de eficiencia desde el primer punto de vista, incluso la Corte Constitucional

de Colombia en su sentencia C-426 indica que el principio estudiado promueve el equilibrio entre los ingresos recibidos por la recaudación y los costos que conlleva conseguirlos. En definitiva, para la jurisprudencia constitucional colombiana, el principio de eficiencia tributaria se reduce a que el Estado gane más, pero con el menor costo posible.

Para el tratadista Restrepo (1999) el principio de eficiencia tributaria tiene incidencia en todas las actuaciones sociales que puedan alterar el recaudo de tributos, señalando el autor que el control de actividades fraudulentas es una política fiscal que va acorde al principio indicado. Por tales razones la eficiencia tributaria trasciende a la rama penal buscando contraponerse a conductas destinadas a la defraudación en el pago de tributos. Como resultado es lógico que el principio de eficiencia busque recaudar el mayor dinero posible sin desmejorar las condiciones económicas de una sociedad (Romero et al, 2003).

La doctrina también indica que el principio de eficiencia puede ser medido, mediante la determinación cuantitativa de cuantos tributos se logran recaudar con una normativa determinada frente al costo que conlleva dicha recaudación (Terán, 2014), idea que demuestra que el principio de eficiencia va más allá de una relación económica y se encuentra vinculado de forma directa a las normas que un legislador ha determinado para cumplir con la recaudación. Villar (2001) menciona que el principio de eficiencia es uno de los fundamentos por los cuales la normativa tributaria ha establecido sanciones para todos aquellos contribuyentes que han incumplido con su obligación de cancelar a tiempo los tributos pendientes, buscando el legislador en la multa un mecanismo de eficiencia sancionatoria que le otorgue a la administración una vía eficaz de obtención de recursos económicos.

Figuroa (2002) reconoce que la eficiencia tributaria tiene una relación directa con la norma vigente que manda un determinado proceso de recaudación, por lo que el legislador debe reflejar en sus diseños normativos este principio como máxima rectora de la recaudación económica fiscal. En consecuencia, el principio de eficiencia no solo se mide desde una relación económica ingreso-costos, sino que se trata de un vínculo triangular entre la recaudación, los gastos de la recaudación y las normas jurídicas que estructuran dicho proceso.

2.2 Legislación vigente.

El principio de eficiencia tributaria se encuentra reconocido en el ordenamiento jurídico nacional. De manera genérica el artículo 227 de la Constitución establece que la eficiencia es un principio rector de la administración pública, demostrándose que el precepto no sólo tiene incidencia en materia tributaria sino en todo el derecho público en general.

El artículo 300 de la Constitución establece los preceptos mínimos por los cuales se determina todo el régimen tributario ecuatoriano, indicando de forma textual el enunciado el principio de eficiencia es un precepto rector de las políticas y normas de la administración fiscal estatal. Dicha norma constitucional encuentra relación con el artículo 302 numeral 1 de la Constitución el cual ordena que la política monetaria y financiera opera en base al principio de eficiencia tributaria.

Lo mencionado es lógico puesto que como se estableció en el subtítulo anterior, la eficiencia tributaria tiene plena incidencia sobre la política económica de la nación, por lo que es lógico de que el régimen tributario y el sistema financiero del Estado vayan a la par por medio del principio de eficiencia que busque la obtención mayoritaria de ingresos con el menor costo económico posible.

Debe recordarse que, los tributos son el ingreso económico fiscal por el cual el Estado obtiene los recursos para garantizar el bienestar de los ciudadanos. Por lo mencionado la eficiencia no solo está en la recaudación sino también en el destino que se les a los tributos recaudados, idea que se corrobora al interpretar el artículo 313 de la Constitución el cual determina que las empresas públicas y la prestación de servicios del Estado se regirá por el principio de eficiencia.

El principio de eficiencia también tiene trascendencia en cuanto al plan nacional de desarrollo, pues así lo establece el artículo 340 de la Constitución. Se debe recordar que el plan indicado es la propuesta política que un agente gubernamental presenta para su periodo de cuatro años en el poder público, proyecto donde se determina metas y objetivos de diversa índole incluyendo las tributarias. En definitiva, esta norma refuerza aún más la importancia del principio de eficiencia en la recaudación de dinero por parte del Estado.

El artículo 368 de la Constitución utiliza la misma lógica para la recaudación de dinero en materia de seguridad social, ordenando que el principio de eficiencia es un precepto que estructura las normas del seguro social de los ecuatorianos.

El artículo 5 del Código Tributario indica principios para esta rama jurídica, los cuales se reducen al de generalidad, irretroactividad, legalidad, proporcionalidad e igualdad. Como se puede observar el principio de eficiencia no forma parte de este cuerpo jurídico, no obstante, esto no significa que el precepto ha sido excluido en materia tributaria. Primero, debe comprenderse que el Código Tributario fue promulgado el 14 de junio del año 2005 mediante la publicación en el Registro Oficial Suplemento número 38, es decir, se trata de un documento jurídico anterior a la Constitución del 2008, siendo esta la razón por la cual el código indicado no evidencia este principio.

La razón que permite aseverar de que el principio de eficiencia tributaria forma parte Código Tributario, se encuentra en el artículo 11 numeral 3 inciso tercero de la Constitución ecuatoriana, el cual ordena que los principios tienen plena vigencia en el ordenamiento jurídico vigente a pesar de que esta no sea indicado en las leyes infra constitucionales.

A pesar de lo comentado, el Código Tributario si menciona a la eficiencia en el artículo 7 que regula la facultad reglamentaria del presidente indicando que toda disposición o circular administrativa debe garantizar la eficiencia de las leyes tributarias y su administración.

CAPÍTULO 3.- LA CONCILIACIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL PRINCIPIO DE EFICIENCIA TRIBUTARIA.

1. El delito de defraudación tributaria.

1.1 Fundamento teórico

Para el derecho tributario las conductas que buscan defraudar tributos tienen tal trascendencia que han llegado a sancionarse dentro de otra rama jurídica como lo es el Derecho Penal. Los autores Atocha y Pacheco (2010) indican que la defraudación en términos generales consiste en una conducta por la cual el contribuyente de forma dolosa decide simular, falsear, ocultar, omitir o engañar a la administración pública, para que ésta incurra en un error al momento de establecer la determinación de un vínculo tributario, o no se ha cancelado la totalidad o parte de los tributos que se adeudan, obteniendo el contribuyente o un tercero un beneficio propio producto de esa defraudación. Además, la defraudación también puede configurarse frente a aquellos actos que con dolo tienden a entorpecer la determinación, el control y las sanciones por cumplimiento de tributos.

Con estos antecedentes se desarrolla el delito de defraudación tributaria el cual puede tener una figura dolosa o imprudente dependiendo de la manera en cómo se ejecuta el mismo, situación que se analizará en lo posterior. De manera simple se debe entender que la teoría que rodea a esta infracción penal se trata en evadir el pago de tributos con el objeto de enriquecerse de manera particular, quitándole al Estado dinero que le pertenece para generar bienestar social (Centeno et al, 2021).

Se debe entender que la defraudación en el pago de tributos es en primer lugar una transgresión a las leyes fiscales que regulan un hecho generador, vulneración que desemboca en la falta de pago total o en parte de la deuda tributaria que tiene el contribuyente. En estos casos el sujeto activo del delito se ve obligado a disminuir los valores que declara como tributos, o por otro lado establece de forma falsa la existencia de gastos económicos deducibles por la ley tributaria. De esta forma el contribuyente se ve obligado a lavar ese dinero que no puede justificar (Albrecht et al, 2009).

Con estas consideraciones el concepto de defraudación tributaria desde el punto de vista penal se puede encontrar en las siguientes definiciones:

Los actos de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induzcan a error en la determinación de la obligación tributaria o por la cual se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero. (Bravo, 1997, p.45). Las conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria (Falcón & Tella, 1995, p.33).

Del concepto indicado se desprende que el delito de defraudación tributaria tiene ciertos parecidos conceptuales al delito de estafa, sobre todo en cuanto al hecho de que el contribuyente induce a un error a la administración pública para beneficiarse económicamente. Sin embargo, existen diferencias entre ambos hechos punibles que van marcando notables diferencias en estos delitos. Resulta interesante entender que la defraudación tributaria incluso se configura cuando el contribuyente entorpece las actividades ya sea de control de los tributos, determinación de estos o sanciones por incumplimiento de los mismos.

Colina (2009) Mendoza (2016) analizan el alcance del bien jurídico que se protege en este delito, indicando los autores que lo que se transgrede al cometer esta infracción es el patrimonio fiscal en el que se encuentran los ingresos estatales. Ambos autores llegan a esta conclusión en base al concepto de deuda tributaria, la cual se conceptualiza como el vínculo legal entre el contribuyente y el Estado en el cual el primero es el deudor y el segundo es el acreedor de una obligación económica.

Centeno et al (2021) indican que existen dos corrientes frente a la teoría del bien jurídico que está detrás del delito de defraudación tributaria. En primer lugar, nace una teoría objetiva en la que determina que el bien jurídico que se lesiona es el patrimonio fiscal, mientras que, por otro lado, nace una teoría subjetiva en la que se determina que el Estado es el bien jurídico lesionado en esta infracción. Los autores de manera clara indican que tanto el elemento objetivo y subjetivo son parte del bien jurídico que se lesiona al cometer la defraudación tributaria.

1.2 Regulación en el COIP

El artículo 298 del COIP ha regulado el delito de defraudación tributaria, por lo que, a continuación, se procede a analizar sus elementos objetivos y modalidades:

1.3 Elementos objetivos del tipo y modalidades

Con respecto al sujeto activo de la infracción se determina a la generalidad, cualquier sujeto puede cometer este delito. En cuanto al sujeto pasivo es el Estado por medio de la administración tributaria. El bien jurídico protegido es el patrimonio fiscal y los verbos rectores del delito son: simular, ocultar, engañar, falsear u omitir como elementos normativos y descriptivos del tipo se tiene por objeto el no cumplir con las normas tributarias en todo o en parte, para obtener con dicha actividad un beneficio propio o para un tercero. Las modalidades con las que se puede cometer este delito son las siguientes:

1. Utilizar identificaciones falsas dentro de la solicitud para inscribirse, actualizar o cancelar registros en la administración fiscal de tributos.

Esta modalidad de defraudación se materializa cuando el SRI ha verificado que la información que el contribuyente le ha otorgado en su base de datos es equivocada, error que la persona ha realizado de forma intencional con la finalidad de beneficiarse en su persona o un tercero en el ámbito económico. Esta modalidad se puede observar en los casos en los que se utilizan empresas fantasmas o inexistentes, o se simulan personas naturales para efectos de la obligación de tributos.

2. Utilizar datos o documentos falsos dentro de la solicitud para inscribirse, actualizar o cancelar registros en la administración fiscal de tributos.

Esta modalidad se refiere a los casos en los que el contribuyente no proporciona de forma verdadera la actividad económica a la que se dedica. Por ejemplo, el contribuyente tiene un RUC destinado a la venta de motos, sin embargo, también se dedica a la compra y venta de vehículos automotores, mantenimiento automotriz, etc. En estos casos el contribuyente debe ampliar su RUC y actualizado, caso contrario cae en esta modalidad de defraudación.

3. Ejercer actividades económicas en un establecimiento clausurado.

Debe comprenderse que la clausura es una sanción administrativa que el SRI impone cuando estos no han declarado impuesto en las fechas y plazos determinados, no

repitan información solicitada por la administración tributaria, y no proporcionen a sus clientes comprobantes de venta o facturas (Osorio, 2016).

4. Imprimir o utilizar comprobantes de venta o retención que no ha certificado el Estado.

Con respecto a comprobantes de venta la norma se refiere a las facturas o notas de venta, en las cuales queda constancia de una determinada transacción de bienes y servicios. Entonces, si el contribuyente imprime o utiliza esta clase de documentos sin que estén autorizados por el SRI recae en el delito que se analiza (Tapia,2006).

5. Remitir al Estado informes falsos, o incompletos en cuanto a los antecedentes o circunstancias del documento que se refiera a mercancías, cifras o datos.

Esta modalidad se refiere a proporcionar información adulterada que es indispensable para la función recaudadora estatal.

6. Remitir al Estado declaraciones de tributos desfiguradas, incompletas o falsas, siempre que en un año no se haya presentado la declaración sustitutiva.

En conformidad al artículo 88 del Código Tributario la declaración del sujeto pasivo del tributo es uno de los momentos en los cuales el contribuyente proporciona información por lo que Troya (1984) indica que recae en defraudación tributaria quien falsea, desfigura o de forma incompleta proporciona al Estado información en su declaración de tributos.

7. Falsear o alterar marcas, facturas, guías, permisos, actas o cualquier otra clase de control de consumo, importación, transporte, fabricación y exportación de bienes gravados.

Esta modalidad se refiere al delito de falsificación en materia tributaria, en el cual el objeto material del hecho punible es el documento que necesita de autorización de una entidad de control para poder ser emitido. Esta conducta puede encuadrar incluso en el delito de falsificación y uso doloso de documento falso establecido en el artículo 328 del COIP. Lo que diferencia a ambos delitos es que en el de defraudación el justiciable debe tener como objetivo evadir el pago de tributos, mientras que en el artículo 328 basta con que el sujeto activo tenga la intención de falsificar o usar el documento falso.

8. Alterar registros o libros informáticos que lleven contabilidad de actividades

económicas, o nombres cantidades o datos que han sido falsificados con relación a la contabilidad.

En este punto la infracción penal se produce cuando se ha generado cualquier tipo de modificación a los registros contables, ya sea que estos se encuentren en medios electrónicos o físicos.

9. Llevar doble contabilidad.

También se puede llegar a verificar este delito en aquellos casos en los que el agente obligado produce doble contabilidad dentro de una misma actividad de naturaleza económica.

10. Destruir en su totalidad o de forma parcial los registros físicos o informáticos de contabilidad con la finalidad de disminuir las deudas tributarias o no cancelarlas

Centeno et al (2021) comenta que para que se produzca este tipo de defraudación es indispensable que el sujeto activo actúe con dolo de destruir los documentos para evitar las obligaciones tributarias.

11. Vender aguardiente para consumo sin rectificar o alcohol sin embotellar declarando de manera falsa un volumen o grado de alcohol objeto de tributo.

Para que se produzca este tipo de defraudación la falsificación refiere a que el volumen o grado del alcohol excede el límite de tolerancia establecido por el INEN. O en su defecto se produce una venta fuera del límite establecido por el SRI en el alcohol etílico destinado a la creación de bebidas alcohólicas, aguas de tocador y productos de farmacia.

12. Presentar a la administración tributaria comprobantes de venta o de retención que refiera a operaciones económicas que no existen.

Esta clase de defraudación se presenta cuando se utilizan documentos o comprobantes de venta que refieren a operaciones de comercio que no existen con el fin de reducir el pago de impuestos, se trata entonces de una modalidad de falsedad en cuanto a la configuración de la conducta, empero, si la falsedad tiene por objeto la defraudación de tributos, se aplica el numeral precedente que se examina.

13. Emitir comprobantes de venta que reflejan operaciones de comercio realizadas con empresas fantasmas.

La falsedad se produce porque las operaciones económicas se efectuaron con empresas que no existen.

14. Presentar a la administración tributaria comprobantes de operaciones económicas con empresas fantasmas.

Este delito procede cuando se presentan dichos documentos erróneos a la administración tributaria, mientras que en los casos anteriores se sanciona únicamente su emisión.

15. Omitir toda clase de ingresos económicos con el fin de evitar el pago de tributos.

Anteriormente esta era una sanción de índole administrativa que se encontraba establecida en el artículo 344 numeral 6 del Código Tributario. Sin embargo, con la aparición del COIP se lo trasladó como una conducta delictiva en el plano fiscal.

16. Extender hacia terceras personas beneficios de subsidio, rebajas o exenciones tributarias.

Los beneficios tributarios consisten en políticas destinadas a reducir el pago de tributos con el objeto de incentivar una finalidad extra fiscal. Por ejemplo, existen beneficios tributarios para los empleadores que contratan personas con discapacidad por encima del mínimo legal. En consecuencia, comete esta clase de defraudación quien extiende este beneficio a quien no tiene este derecho.

17. Simular actos o contratos para obtener beneficios tributarios.

Consiste en utilizar negocios jurídicos con terceras personas para conseguir beneficios tributarios que no corresponden.

18. Falta de entrega dolosa de los impuestos retenidos o percibidos por parte de los agentes de percepción o retención. La falta de entrega puede ser total o parcial y tiene que haberse producido en lo posterior a los diez días de plazo para hacerlo.

Todos los dineros retenidos o percibidos por los agentes respectivos se consideran réditos económicos que le pertenecen al Estado. Por consiguiente, la persona que no entregue los valores retenidos por IVA o impuesto a la renta recae en este delito.

19. Se produzca una obtención indebida en cuanto a la denominada devolución de tributos y sus interés, o multas.

20. Utilizar empresas fantasmas o personas naturales interpuestas para evadir el pago de tributos.

La utilización de empresas fantasmas se ha convertido en una práctica habitual para evadir los pagos tributarios en el Ecuador, siendo este el fundamento que llevó al legislador a tipificar esta conducta como una forma de defraudación al fisco.

2. La conciliación en el delito de defraudación tributaria y los principios constitucionales.

En este punto del trabajo, debe comprenderse que la posibilidad de materializar la conciliación en el delito de defraudación tributaria y los principios constitucionales es un tema de gran relevancia en la esfera legal ecuatoriana como tal, ya que se trata de una situación que aborda la intersección entre el Derecho Penal y la eficiencia del sistema tributario. Como resultado, se afirma que dentro de este contexto resulta crucial examinar cómo la posibilidad de conciliación en casos de defraudación tributaria puede influir tanto en la eficacia de la recaudación fiscal como en la aplicación equitativa de la ley penal ecuatoriana.

En primer lugar, debe considerarse que en observancia al artículo 663 inciso segundo del COIP, no es posible conciliar el delito de defraudación tributaria en razón de que el mismo lesiona el régimen de desarrollo humano, y, por consiguiente, el heraldo nacional. Es así como, a lo largo de los títulos posteriores se evaluará cómo la implementación de medidas de conciliación puede afectar la eficiencia del sistema tributario, considerando si esta alternativa podría mejorar la recaudación fiscal y reducir la carga administrativa sobre las autoridades encargadas de perseguir estos delitos.

En segundo lugar, se expone que debe tomarse en consideración el denominado principio de mínima intervención penal, entendido este como otro pilar en este análisis, ya que, se trata de un precepto que tiende a abogar por limitar el uso del Derecho Penal a los casos más graves, reservando las sanciones penales para situaciones en las que otras formas de intervención no sean suficientes. Por ende, se tiene que considerar como necesaria la exploración de la compatibilidad de la conciliación con este principio, evaluando si esta medida puede ser una forma adecuada de intervención en casos de defraudación tributaria, sin recurrir innecesariamente a la penalización.

Asimismo, será importante tomar en consideración que la opinión de expertos en naturaleza tributaria penal proporcionará una visión crítica que de forma efectiva permita la fundamentación sobre la viabilidad y concurrentes implicaciones de permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria. Lo mencionado ostenta asidero en razón de que, la perspectiva de académicos del derecho será fundamental para entender las posibles consecuencias jurídicas y fiscales de esta medida, así como su adecuación a los principios constitucionales que son objeto central de análisis dentro del presente trabajo de titulación.

Finalmente, se comenta que en las líneas posteriores se considerará la posibilidad de permitir la conciliación en el delito de defraudación tributaria a través de una posible reforma al Código Orgánico Integral Penal (COIP), por lo que, se presentará de manera concreta un efectivo análisis que incluirá cómo debería promulgarse dicha reforma dentro del sistema jurídico nacional objeto de examen.

2.1 Eficiencia tributaria

Como se indicó en el capítulo precedente de este trabajo, es la Constitución ecuatoriana la norma fundamental que establece en su artículo 300 los principios que estructuran el régimen tributario del país, entre los cuales se puede identificar la presencia del precepto de eficiencia tributaria como uno de los pilares rectores del sistema tributario. En este punto, se indica que este principio es esencial para la administración fiscal, por lo que puede llegar a ofrecer una perspectiva valiosa sobre la conveniencia de permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria. En este punto, se debe expresar que a la luz del principio de eficiencia tributaria se pueden esgrimir varios argumentos sólidos para justificar por qué al Estado le convendría permitir la conciliación para extinguir la acción penal en estos delitos, a fin de poder garantizar en forma debida una mayor eficiencia en la gestión de los recursos públicos de las entidades del Estado que necesitan de recursos económicos para llegar al anhelado buen vivir.

Consecuentemente, se debe comprender que permitir la conciliación en casos de defraudación tributaria puede significar una importante reducción en los costos judiciales y administrativos para el Estado quien debe impulsar procesos internos y externos con el objeto de conseguir el pago de los tributos adeudados por el contribuyente. Esto se debe a que, el sistema judicial ecuatoriano es una entidad también estatal que siempre invierte recursos considerables en la persecución y procesamiento de delitos tributarios, y no solo

el sistema de justicia, sino también la Fiscalía como entidad titular de la acción punitiva estatal. Es así como, se puede indicar que este proceso incluye la investigación, el juicio y, en muchos casos, las apelaciones, procesos que tiene un costo que genera al Estado la necesidad de desembolsar sumas de dinero con el objeto de perseguir el fin penal. De esta forma, se puede afirmar que, al permitir la conciliación en el delito de defraudación tributaria, se abre la posibilidad para que el Estado pueda ahorrar estos costos mencionados, destinando los recursos a otras áreas que también requieren atención y financiamiento.

En este punto los argumentos van condensándose, pues la eficiencia tributaria, como se desprende de las interpretaciones del principio por la Corte Constitucional de Colombia, se trata de un precepto que siempre se orienta hacia maximizar la recaudación con el menor esfuerzo posible dentro de un determinado proceso administrativo. Por lo que, se comenta que en este contexto permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria puede incentivar a los defraudadores a regularizar su situación fiscal como deudores frente a los vínculos normativos económicos ante el Estado. Como resultado, tiene que entenderse que, al ofrecer una vía conciliatoria en el proceso penal sobre el delito tributario indicado, se les motiva a los contribuyentes a pagar los tributos adeudados más las multas correspondientes, lo cual puede aumentar la recaudación fiscal sin la necesidad de prolongados procesos judiciales que persiguen al procesado a pesar de que este ya haya cancelado los valores debidos.

Además, debe recordarse que el objetivo principal del sistema tributario es la obtención de recursos para el financiamiento de las funciones del Estado, configurándose un argumento válido que permite entender que, el principio de eficiencia tributaria puede ser ostentar un mayor cumplimiento efectivo si es que se enfoca el Estado en la recuperación efectiva y rápida del patrimonio estatal en lugar del mero castigo penal. Asimismo, se expresa que, en lugar de centrar los esfuerzos en la persecución penal, que puede extenderse por años sin garantía de recuperación de los fondos defraudados, la conciliación permite una resolución más expedita y directa de la deuda tributaria, beneficiando así las arcas públicas que, dentro de un país como el ecuatoriano, necesitan de forma urgente de activos para poder satisfacer la deuda social.

Igualmente, debe tocarse el tema referente a la carga sobre el sistema judicial, la cual puede llegar a ser aliviada mediante la conciliación en aquellos casos en los que el procesado decide cancelar los valores adeudados o someterse a convenios de pago. De

esta forma, se abre un espacio temporal para que los tribunales ecuatorianos de lo penal puedan dedicar más tiempo, a más de recursos económicos para la resolución de casos de mayor gravedad o aquellos que involucren otros tipos de delitos, dejando que los casos de defraudación tributaria se resuelvan de manera más eficiente con el simple acuerdo que los particulares con el Estado efectúan ante la Función Judicial con competencia en materia penal. Consecuentemente, se abre una esfera argumental en la cual, esta racionalización no sólo mejora la eficiencia del sistema judicial, sino que también contribuye a una administración más efectiva de la administración de justicia del Ecuador.

Por otra parte, personalmente se cree que la posibilidad de conciliación crea un incentivo para que los contribuyentes que han incurrido en defraudación se presenten voluntariamente para regularizar su situación, puesto que, al encontrarse los mismos frente a un proceso penal, se ven obligados a intentar buscar la solución más rápida frente al problema que los agobia. Es así como es más probable que los procesados opten por pagar los tributos adeudados y las multas, promoviendo así el cumplimiento fiscal y fortaleciendo la cultura tributaria en el país.

De igual forma, debe sentarse la idea de que permitir la conciliación no solo beneficia al Estado, sino también a los contribuyentes y a la arena económica de dicha entidad organizada, en razón de que, los contribuyentes pueden evitar las consecuencias penales e incluso llegar a recuperar su reputación perdida por verse inmerso dentro de una causa jurisdiccional penal, hecho que puede ser crucial para sus actividades económicas y comerciales.

Entonces, se puede comprender que la conciliación penal en el delito referido permite introducir una mayor flexibilidad en el sistema tributario, lo cual puede llegar a permitir una correcta adaptación a las circunstancias individuales de cada caso. Además, el sistema de justicia ecuatoriano, en lugar de aplicar una solución única y rígida para todos los casos de defraudación, puede llegar a abrazar a la conciliación como método diverso de resolución de problemas, lo cual permitiría que se puedan considerar factores como la capacidad de pago del contribuyente, la magnitud de la defraudación y las circunstancias que llevaron a la misma, proporcionando así una solución más justa y efectiva que no limite todo al mero debate punitivo del injusto penal.

Por lo tanto, a la luz del principio de eficiencia tributaria, es evidente que permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria puede aportar múltiples beneficios al

Estado ecuatoriano. Desde la reducción de costos judiciales y administrativos hasta el incremento de la recaudación fiscal y la racionalización de los recursos judiciales, la conciliación puede mejorar significativamente la gestión de los recursos públicos. Además, crea incentivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y ofrece beneficios tanto para los contribuyentes como para la economía nacional en su conjunto. Como resultado, este primer acápite permite inferir que resulta lógico que el Estado considere permitir la conciliación en esta clase de delitos para garantizar una mayor eficiencia en la recaudación tributaria y en la administración de la justicia.

2.2 Principio de mínima intervención penal.

Para analizar el por qué la posibilidad de conciliar el delito de defraudación tributaria tiene asideros argumentales desde el principio de mínima intervención penal, es necesario efectuar de forma previa un breve marco teórico sobre dicha norma orientadora en materia punitiva estatal. Por ende, el principio referido sostiene que el Derecho Penal debe ser utilizado como último recurso dentro de todas las ramas normativas que las ciencias jurídicas engloban como instrumento de regulación social, puesto que, el Derecho Penal sólo debe operar en aquellos casos donde no existen otros mecanismos efectivos para proteger los bienes jurídicos fundamentales. Lo descrito tiene su asidero en la normativa penal estatal que regula el Ecuador, pues según el artículo 3 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) de Ecuador, el Derecho Penal debe operar únicamente en aquellos casos en los que se busca proteger a las personas y sus derechos esenciales. En definitiva, tiene que entenderse que el principio conceptualizado tiende a evitar la sobre criminalización y la utilización excesiva de sanciones penales, con el objeto de poder promover una debida intervención estatal limitada y proporcional (Montoya, 2020).

Primero, debe indicarse la evolución histórica del principio de mínima intervención penal, antecedentes fácticos y normativos que terminan reflejando una rotunda respuesta a la problemática de la excesiva incriminación de la cual ha sido víctima el ser humano. Consecuentemente, debe comentarse que inicialmente el respeto a la legalidad previa de los delitos y penas imponía límites a la discrecionalidad del juez al momento de juzgar las conductas humanas que se consideraban criminales en la sociedad, no obstante, es este el fundamento por el cual la capacidad del Estado para crear tipos penales injustos y sanciones desproporcionadas ha llevado a la necesidad de limitar

también la discrecionalidad del legislador por medio de preceptos que orienten de forma limitada el uso de esta rama jurídica (Montoya, 2020).

Es indispensable comprender que los ideales ilustrados de igualdad y libertad, tal como se promovieron durante la Ilustración, son preceptos orientadores que establecieron lineamientos normativos mínimos que restringían la intervención estatal en las libertades individuales, protegiendo así los derechos fundamentales del ser humano ante la discrecionalidad estatal. Para el reconocido autor Ferrajoli (2019), los sujetos sociales tienen que entender las principales características del movimiento ilustrado en el ámbito penal fue la mitigación que terminó por minimizar la creación e imposición de las denominadas penas, a fin de postular que dichos instrumentos de sanción deben ser “necesarios” y “la menor de las posibles”.

Segundo, el reconocido dogmático alemán Roxin (2018) destaca que, para justificar la aplicación de una sanción penal, es menester que concurra en la realidad fáctica una necesidad real. Es decir, en palabras del autor, sólo deben preverse sanciones penales cuando no existen otras medidas suficientes para la protección del bien jurídico afectado, tomando en consideración que el Derecho Penal debe salvaguardar el cúmulo de bienes normativos que ostentan un alto significado para la sociedad estructurada. Además, no debe dejarse de lado que la sanción penal debe ser siempre de naturaleza idónea a más de eficaz, puesto que, si la sanción penal no cumple con estas condiciones antes indicadas, no debe aplicarse para quien es el objeto de la pena privativa de libertad, en razón de que, este escenario podría resultar innecesario y perjudicial desde el punto de vista político-criminal que Roxin plantea.

Para terminar el marco teórico indicado, se debe exponer que el principio de mínima intervención penal está implícito en muchas constituciones modernas, como la Italiana y la Alemana, que proclaman la inviolabilidad de la libertad personal y la dignidad humana entendiendo estos preceptos como límites necesarios a toda actuación estatal que tiene por objeto decidir sobre el alcance de los derechos de las personas (Inoa, 2010). Ahora bien ¿Cómo puede la conciliación penal del delito de defraudación tributario adecuarse al principio de mínima intervención penal?

El argumento a favor de permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria tiene estrecha relación con la denominada justicia restaurativa, donde el objetivo es reparar el daño causado más que imponer una sanción retributiva como único

fin dentro de la causa jurisdiccional punitiva. Es así como, dentro del contexto de delitos tributarios, debe comentarse que la reparación del daño implica la devolución de los impuestos debidos a más de algún tipo de sanción económica adicional que pueda operar por el retraso en el pago de las deudas, pero no necesariamente dicha situación implicaría la imposición de una pena privativa de libertad. Entonces, la conciliación permite una mayor flexibilidad en la resolución de disputas, donde el enfoque se desplaza hacia la restauración del orden económico y fiscal más que hacia la simple retribución penal por medio de la privación de libertad para el sujeto que es objeto del proceso penal tributario.

Por tanto, la aplicación de convenios tributarios, la posibilidad de resolver disputas por medio de figuras conciliatorias dentro del proceso penal, puede ayudar a minimizar la aplicación del Derecho Penal y abogar por otras posiciones menos lesivas a comparación de la rama punitiva. De esta forma, se va comprendiendo cómo el principio de mínima intervención penal otorga bases argumentales para que la conciliación de la defraudación tributaria sea viable dentro del Estado.

2.3. Opinión de expertos en naturaleza tributaria penal.

Con el objetivo de establecer el criterio de profesionales del derecho sobre la posible implementación de la figura de la conciliación en el delito de defraudación tributaria dentro de la legislación penal ecuatoriana, se entrevistaron a seis abogados de la ciudad de Cuenca con experiencia en el ámbito penal y tributario, a fin de recopilar opiniones cualitativas que enriquezcan el debate generado en este trabajo de titulación. Para tales efectos, las entrevistas antes indicadas se estructuraron alrededor de cinco preguntas clave para evaluar la viabilidad y el impacto de esta propuesta de poder conciliar el delito de defraudación tributaria en el orden jurídico del Ecuador.

Cuadro Estadístico de Respuestas

Pregunta	Acuerdo	Desacuerdo	Observaciones
1. ¿En la Legislación Ecuatoriana prima más el castigo o la reparación?	4	1	Castigo: 4, Reparación: 1, Ambas: 1
2. ¿Cree que el delito de defraudación tributaria deba ser conciliado, puesto que no se permite actualmente?	4	1	Si: 4, No: 1, Debería permitirse: 1

Pregunta	Acuerdo	Desacuerdo	Observaciones
3. ¿Cree que el no permitir la conciliación del delito de defraudación tributaria vulnera el principio de mínima intervención y la eficiencia tributaria?	3	1	Si: 3, No: 1, Vulneran principios: 1
4. ¿Cree que la conciliación en delitos tributarios podría ser vista como una herramienta efectiva para fomentar la cultura de cumplimiento fiscal entre los contribuyentes?	4	1	Si: 4, No: 1, Definitivamente: 1
5. ¿Cuáles podrían ser los posibles beneficios y riesgos de permitir la conciliación en casos de defraudación tributaria?	N/A	N/A	Detalles de beneficios y riesgos incluidos en las respuestas

Análisis de Respuestas

1. ¿En la Legislación Ecuatoriana prima más el castigo o la reparación?

- **Castigo:** 4 entrevistados creen que el sistema actual enfatiza el castigo.
- **Reparación:** 1 entrevistado piensa que la reparación es prioritaria.
- **Ambas:** 1 entrevistado considera que ambos aspectos están presentes, pero no necesariamente en equilibrio.

2. ¿Cree que el delito de defraudación tributaria deba ser conciliado, puesto que no se permite actualmente?

- **Sí:** 4 entrevistados están a favor de permitir la conciliación en estos casos.
- **No:** 1 entrevistado se opone a esta idea.
- **Debería permitirse:** 1 entrevistado sugiere que la conciliación debería ser una opción viable.

3. ¿Cree que el no permitir la conciliación del delito de defraudación tributaria vulnera el principio de mínima intervención y la eficiencia tributaria?

- **Sí:** 3 entrevistados creen que la prohibición actual vulnera estos principios.
- **No:** 1 entrevistado no está de acuerdo con esta afirmación.

- **Sí, se vulneran:** 1 entrevistado enfatiza que estos principios sí se ven comprometidos.

4. ¿Cree que la conciliación en delitos tributarios podría ser vista como una herramienta efectiva para fomentar la cultura de cumplimiento fiscal entre los contribuyentes?

- **Sí:** 4 entrevistados apoyan la idea de que la conciliación puede fomentar el cumplimiento fiscal.
- **No:** 1 entrevistado no está de acuerdo.
- **Sí, definitivamente:** 1 entrevistado cree firmemente en la eficacia de esta herramienta.

5. ¿Cuáles podrían ser los posibles beneficios y riesgos de permitir la conciliación en casos de defraudación tributaria desde una perspectiva tanto del Estado como de los contribuyentes afectados?

- **Beneficios:**
 - Mejora en la administración de justicia (aceleración de procesos).
 - Posibilidad para los contribuyentes de evitar la punibilidad penal.
 - Aumento en la recaudación tributaria efectiva.
 - Fomento de la educación tributaria.
- **Riesgos:**
 - Potencial aumento del déficit fiscal.
 - Riesgo de que se perciba como una flexibilización excesiva.
 - Posibilidad de incrementar la evasión si no se considera suficientemente grave.

Entonces, de las respuestas emitidas se puede observar que el permitir la conciliación en el delito de defraudación tributaria tiene un significativo potencial para mejorar la eficiencia del sistema judicial y tributario en Ecuador. Esto se debe a que, al revisar las opiniones de los profesionales entrevistados, se observa un consenso mayoritario en cuanto a los beneficios de implementar esta figura dentro de la normativa

nacional, ventajas que se traducen en una mejor administración de justicia dentro del Derecho ecuatoriano, a más de una mayor recaudación tributaria que permita fomentar una cultura de cumplimiento fiscal. Además, de las opiniones establecidas por los profesionales se deriva que la posibilidad de conciliar el injusto penal indicado se alinea con el principio de mínima intervención penal, ya que ofrece una vía menos punitiva y más reparadora para manejar las irregularidades fiscales.

2.4. Posibilidad de permitir la conciliación en el delito de defraudación tributaria (posible reforma al COIP).

A fin de permitir la conciliación en el delito de defraudación tributaria, a continuación, se expone cómo debería estar redactado el artículo 663 del COIP:

Artículo 663.- Conciliación. -

La conciliación podrá presentarse hasta antes de la conclusión de la etapa de instrucción fiscal en los siguientes casos:

1. Delitos sancionados con pena máxima privativa de libertad de hasta cinco años.
2. Delitos de tránsito que no tengan resultado de muerte, ni de lesiones graves que causen incapacidad permanente, pérdida o inutilización de algún órgano.
3. Delitos contra la propiedad cuyo monto no exceda de treinta salarios básicos unificados del trabajador en general.
4. Delitos tributarios cuando la lesión sea únicamente patrimonial, permitiendo así la conciliación siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:
 - a. La persona procesada debe comprometerse a resarcir el daño patrimonial causado al Estado en su totalidad.
 - b. El proceso de conciliación debe contar con la aprobación de la entidad pública afectada.

Se excluye de este procedimiento las infracciones contra la eficiente administración pública o que afecten a los intereses del Estado, delitos contra la

inviolabilidad de la vida, integridad y libertad personal con resultado de muerte, delitos contra la integridad sexual y reproductiva y delitos de violencia contra la mujer o miembros del núcleo familiar.

CONCLUSIÓN

La Constitución Ecuatoriana, a través de su artículo 300, resalta la eficiencia tributaria como un principio clave del sistema tributario. Permitir la conciliación en casos de defraudación tributaria puede mejorar significativamente esta eficiencia. La conciliación podría reducir los costos judiciales y administrativos que el Estado incurre en la persecución de delitos tributarios, destinando estos recursos a áreas que también requieren financiamiento. Este enfoque no solo ahorra recursos, sino que también puede aumentar la recaudación fiscal al incentivar a los defraudadores a regularizar su situación fiscal de manera más rápida y efectiva.

El principio de eficiencia tributaria busca maximizar la recaudación con el menor esfuerzo posible. La conciliación en delitos de defraudación tributaria puede cumplir este objetivo al motivar a los contribuyentes a pagar los impuestos adeudados y las multas correspondientes, sin necesidad de prolongados procesos judiciales. Este enfoque se centra en la recuperación rápida y efectiva del patrimonio estatal, lo que es crucial para el financiamiento de las funciones del Estado.

Además, permitir la conciliación puede aliviar la carga sobre el sistema judicial. Al liberar tiempo y recursos que pueden ser dedicados a casos de mayor gravedad, la administración de justicia se vuelve más eficiente. La posibilidad de conciliación también crea un incentivo para que los contribuyentes regularicen voluntariamente su situación fiscal, promoviendo así el cumplimiento fiscal y fortaleciendo la cultura tributaria en el país.

Desde la perspectiva del principio de mínima intervención penal, la conciliación en delitos de defraudación tributaria se alinea perfectamente. Este principio sostiene que el derecho penal debe ser el último recurso y sólo debe aplicarse cuando no existen otros mecanismos efectivos para proteger los bienes jurídicos fundamentales. La justicia restaurativa, que busca reparar el daño en lugar de imponer sanciones retributivas, es coherente con este principio. En el contexto de delitos tributarios, esto implica que la devolución de los impuestos adeudados y las multas correspondientes puede ser una solución más justa y efectiva que la imposición de penas privativas de libertad.

Permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria también beneficia a los contribuyentes, quienes pueden evitar las consecuencias penales y recuperar su reputación, lo cual es crucial para sus actividades económicas y comerciales. Además, ofrece una mayor flexibilidad en el sistema tributario, permitiendo adaptar las soluciones a las circunstancias individuales de cada caso. El sistema de justicia puede considerar factores como la capacidad de pago del contribuyente, la magnitud de la defraudación y las circunstancias específicas que llevaron a la misma, proporcionando así una solución más equitativa.

En resumen, permitir la conciliación en delitos de defraudación tributaria presenta múltiples beneficios para el Estado ecuatoriano. Mejora la eficiencia del sistema judicial y tributario, incrementa la recaudación fiscal, y racionaliza los recursos judiciales. Además, fomenta el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y fortalece la cultura tributaria en el país. Esta propuesta se alinea con el principio de mínima intervención penal, proporcionando una solución más justa y eficaz que la mera retribución penal. Por estas razones, resulta lógico y conveniente que el Estado considere permitir la conciliación en estos delitos para garantizar una mayor eficiencia en la recaudación tributaria y en la administración de justicia.

BIBLIOGRAFÍA

- Albrecht, J., Navarro, L. y Vroman, S. (2009). The effects of labour market policies in an economy with an informal sector? *Economic Journal*, 119(539), 1105–1129.
- Albrecht, J., Navarro, L. y Vroman, S. (2009). The effects of labour market policies in an economy with an informal sector? *Economic Journal*, 119(539), 1105–1129.
- Alexy, R. (1998). *Teoría de los derechos fundamentales*. Oxford.
- Andrade, C. D. (2015). *La Mediación y el Arbitraje como Métodos Alternativos de solución de conflictos en los Contratos Administrativos*. (Tesis previa a la obtención del título de abogada). Universidad Central del Ecuador.
- Alexy, R. (1997). *Teoría de los derechos fundamentales*. Oxford
- Armas Hernández, M. (2003). La mediación en la resolución de conflictos. *Educación*, 125-136.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial nro. 449.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2023). Código Orgánico Integral Penal, Registro Oficial nro. 180.
- Atocha Morales, V. A., & Pacheco Castellano, R. H. (2010). *El Delito Tributario en la legislación ecuatoriana*. (Tesis de maestría). Universidad Politécnica Salesiana.
- Atocha Morales, V. A., & Pacheco Castellano, R. H. (2010). *El delito Tributario en la legislación ecuatoriana* (Master's thesis).
- Ávila Santamaría, R. (2011). *El neoconstitucionalismo transformador: el Estado y el derecho en la Constitución de 2008*. Editorial Abya-Yala.
- Belloso, N. (2009). Un paso más hacia la desjudicialización. La directiva europea 2008/52/ce sobre mediación en asuntos civiles y mercantiles. *Revista Electrónica de Direito Processua*, 257-291.

Bermeo Guambaña, M. V. (2023). La mediación prejudicial en el derecho de familia ecuatoriano a la luz del principio de interés superior del niño (Master's thesis, Universidad del Azuay).

Bravo Arteaga, J. R. (1997). Los deberes tributarios en Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Ediciones Rosaristas.

Bravo Arteaga, J. R. (1997). Los deberes tributarios en Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Ediciones Rosaristas.

Camacho Toral, R. D. (2015). Necesidad de contar en Ecuador con normas jurídicas adecuadas para resolver disputas relativas a propiedad intelectual utilizando métodos alternos de solución de conflictos (Master's thesis, Universidad de Guayaquil, Facultad de Jurisprudencia Ciencias Sociales y Políticas).

Cano Diaz, C. A. (2021). La conciliación como mecanismo imparcial de restauración de conflictos en el derecho penal colombiano.

Centeno Maldonado, P A., Yuqui Villacrés, C. S., Guerra Alomía, F. M., & Macazana Fernández, D. M. (2021). Defraudación tributaria: un atentado al interés general. *Revista Universidad y Sociedad*, 13(2), 50-56.

Centeno Maldonado, P. A., Yuqui Villacrés, C. S., Guerra Alomía, F. M., & Macazana Fernández, D. M. (2021). Defraudación tributaria: un atentado al interés general. *Revista Universidad y Sociedad*, 13(2), 50-56.

Colina Ramírez, E.I (2009). La defraudación tributaria en el código penal español. (Análisis dogmático del artículo 305). (Tesis Doctoral). Universidad de Sevilla.

Colina Ramírez, E.I (2009). La defraudación tributaria en el código penal español. (Análisis dogmático del artículo 305). (Tesis Doctoral). Universidad de Sevilla.

Colombia, Corte Constitucional, Sala Plena, (26 de abril de 2005) Sentencia C-426/05. MP Marco Monroy.

Colombia. Corte Constitucional. (s.f.). Sentencia C-198 de 2012. M. P.: Nilson Pinilla.

Corte Constitucional (9 de junio de 2005) sentencia C-591 de 2005 M. P.: [Clara Inés Vargas Hernández]

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (18 de noviembre de 2008) sentencia No.24650 M. P. [José Leónidas Bustos Martínez].

Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Revista Técnica Tributaria*, 31.

Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Revista Técnica Tributaria*, 31.

Ferrajoli, L. (2003). Sobre la definición de "democracia": Una discusión con Michelangelo Bovero. *Isonomía*, (19), 227-241.

Ferrajoli, L. (2019). *Derecho y Razón: teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta.

Figueroa, A. L. (2002). Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001. *Temis*

Flores, M. (2023). La muerte cruzada en el constitucionalismo ecuatoriano ¿Hay que mantenerla? (Tesis de Grado, Universidad del Azuay).

Galindo Cardona, Á. (2001). Origen y desarrollo de la Solución Alternativa de Conflictos en Ecuador. *Iuris Dictio*, 2(4).

García de Enterría (1984). *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho*. 1ª ed. Civitas.

Gómez-Escalonilla, L. V. (2016). Consideraciones generales sobre los MASC en Derecho Español. *Riedpa: Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje*, (1), 1-73.

Haddad Bernat, C.. (2022). Sobre la conciliación y medios alternativos de solución de conflictos. *Ecos sociales*.

Highton, E. I. (2013). *Mediación para resolver conflictos*. Universidad del Azuay.

Holaday, L. (2002). «Stage development theory: A natural framework for understanding the mediation process». *Negotiation Journal*, 18 (3), p. 191-210.

Inoa, O. (2010). El principio de oportunidad como manifestación del principio de mínima intervención en el proceso penal acusatorio. Santo Domingo: Escuela Nacional del Ministerio Público

- Kelsen, H. (2020). Teoría pura del derecho. Eudeba.
- Lewin Figueroa, A. (2002). Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001.
- Mejía, S., & Deyanira, M. (2019). La ejecución de actas de mediación dentro del COGEP (Bachelor's thesis, Quito: UCE).
- Mendoza López, D. T. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario mexicano de derecho internacional*, 16, 525-548.
- Mendoza López, D. T. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario mexicano de derecho internacional*, 16, 525-548.
- Mera, A. (2016). Mecanismos alternativos de solución de conflictos en América Latina Diagnóstico y debate en un contexto de reformas.
- Monedero, R. R. (2021). Los principios de la mediación en Belice. principios de mediación y conciliación.
- Montoya, Y. (2020). Derecho Penal de principios (Volumen II): Los principios penales fundamentales. Lima: Palestra Editores.
- Neira Orellana, E. (2006). El Estado y el Juicio de Arbitraje según la legislación ecuatoriana. *Iuris Dictio*, 7(11).
- Osorio-Copete, L. M. (2016). Reforma tributaria e informalidad laboral en Colombia: Un análisis de equilibrio general dinámico y estocástico. *Ensayos sobre política económica*, 34(80), 126-145.
- Piedra, O. (2023). Derecho Procesal Civil. Universidad del Azuay.
- Pozzolo, S. (1998). Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional.
- Restrepo, J., (1999). Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia.
- Ripoll-Millet, A.; Rubiol, G. (1990). El acogimiento familiar. Ministerio de Asuntos Sociales.
- Romero Molina, C. A, Grass Suarez, Y. C., & García Caicedo, X. C. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *DIXI*, (17), 66-77.

- Roxin, C. (2018). Problemas fundamentales de la política criminal y el Derecho Penal. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.
- Rozenblum, s. (1998). Mediación en la escuela. Aique.
- Salgado Pesantes, H. (2012). Lecciones de derecho constitucional. Universidad del Azuay
- Shapiro, D. (2002). Negotiating emotions. *Conflict resolution quarterly*, 20 (1), p. 67-82.
- Storini, C y Navas, M. (2013). La acción de protección en Ecuador: realidad jurídica y social, Nuevo derecho ecuatoriano. Centro de Estudios y Difusión de Derecho Constitucional.
- Storini, C. (2013). Derechos y garantías en el nuevo constitucionalismo latinoamericano. In *XV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles* (pp. 645-662). Trama editorial; CEEIB.
- Suares, M. (1996). Mediación: Conducción de disputas, comunicación y técnicas. Paidós.
- Tapia Tovar, J. (2006). La evasión fiscal. Ed. Porrúa.
- Terán, J. (2014). Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación. Editorial Jurídica.
- Troya Jaramillo, J. V. (1984). La Interpretación de la Ley tributaria en el Ecuador en estudios de derecho tributario. Corporación Editora Nacional.
- Trujillo Vásquez, J. C. (2017). La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual.
- Uribe, L. M. (2013). Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA. *Revista de Derecho Público*, 30, 18-21.
- Vargas, A. (2000). La conciliación penal. Legis.
- Villar P. J. (2001). Técnicas Remotas del Derecho Administrativo. Instituto Nacional de Administración Pública.
- Vistin, M. J. (2016). Aplicación de la ley de arbitraje y mediación para la solución de conflictos en el Cantón Guaranda. (Tesis previa a la obtención del título de abogada). Universidad Central del Ecuador.
- Zurita, A. (2001). Mediación y arbitraje. Lex.

