

**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

TEMA:

El principio de indisponibilidad de los tributos y su relación con la
transacción tributaria

AUTOR:

Andrade Altamirano, Gustavo Javier

**Trabajo de titulación previo a la obtención del grado de
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**

TUTOR:

Ab. Navarrete Luque, Corina Elena, Mgs.

Guayaquil, Ecuador

15 de septiembre del 2022



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por **Andrade Altamirano, Gustavo Javier**, como requerimiento para la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

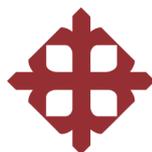
TUTORA

f. _____
Ab. Navarrete Luque, Corina Elena, Mgs.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

Guayaquil, a los 15 días del mes de septiembre del año 2022



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DERECHO

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, **Andrade Altamirano, Gustavo Javier**

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación: **El principio de indisponibilidad de los tributos y su relación con la transacción tributaria**, previo a la obtención del Título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador** ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 15 días del mes de septiembre del año 2022

EL AUTOR

f.

Andrade Altamirano, Gustavo Javier



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO

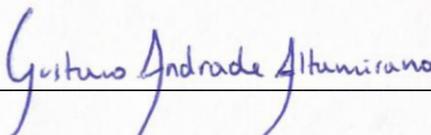
AUTORIZACIÓN

Yo, Andrade Altamirano, Gustavo Javier

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: **El principio de indisponibilidad de los tributos y su relación con la transacción tributaria**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 15 días del mes de septiembre del año 2022

EL AUTOR:

f. 

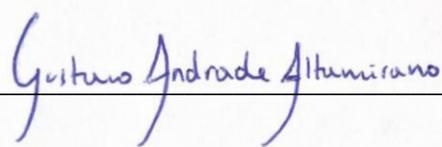
Andrade Altamirano, Gustavo Javier

REPORTE URKUND

The screenshot shows the URKUND interface. On the left, document details are listed: 'Documento' is 'Tesis G.Andrade.docx (D143594006)', 'Presentado' is '2022-09-04 20:05 (-05:00)', 'Presentado por' is 'cnavarrete@yahoo.com.mx', 'Recibido' is 'maritza.reynoso.ucsg@analysis.orkund.com', and 'Mensaje' is 'Tesis Gustavo Andrade [Mostrar el mensaje completo](#)'. A yellow box indicates '1% de estas 16 páginas, se componen de texto presente en 1 fuentes.' On the right, the 'Lista de fuentes' tab is active, showing a table with columns 'Categoría' and 'Enlace/nombre de archivo'. One entry is visible: 'UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA ECOTEC / D143451634'. Below the table are sections for 'Fuentes alternativas' and 'Fuentes no usadas'. At the bottom, there is a toolbar with icons for navigation and a status bar showing '0 Advertencias', 'Reiniciar', and 'Compartir'.

f. _____

Ab. Navarrete Luque, Corina Elena, Mgs.

f.  _____

Andrade Altamirano, Gustavo Javier

DEDICATORIA

A mis abuelos Gustavo y Rosa, quienes han sido mi guía y ejemplo a seguir. Gracias por los consejos, los valores inculcados y, sobre todo, gracias por el apoyo incondicional que me han dado. Los amo.

A mis padres Johnny y Teresa, por haber creído en mi y haberme acompañado en todo momento en este largo camino.

A mi hermana Isabela, por llenarme de alegría y enseñarme que con dedicación y esfuerzo todo se puede lograr.

A mi hijo Gustavo Gabriel, quien ha sido mi motor y motivación para no rendirme en los momentos más difíciles. Espero llegar a ser un ejemplo para ti.

A mi novia Denisse, por los ánimos en las horas de desvelo y por prestarme tu hombro en el agotamiento. Gracias por impulsarme a ser mejor.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

Dr. JAVIER EDUARDO AGUIRRE VALDEZ
OPONENTE

f. _____

Dr. LEOPOLDO XAVIER ZAVALA EGAS
DECANO

f. _____

Ab. MARITZA REYNOSO GAUTE, Mgs.
COORDINADOR DEL ÁREA



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS**

Facultad: Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas

Carrera: Derecho

Periodo: UTE A- 2022

Fecha: 06 de septiembre de 2022

ACTA DE INFORME FINAL

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado **El principio de indisponibilidad de los tributos y su relación con la transacción tributaria** elaborado por el estudiante **ANDRADE ALTAMIRANO, GUSTAVO JAVIER**, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de **10 (DIEZ)**, lo cual lo califica como **APTO PARA LA SUSTENTACIÓN**.

f. _____

Ab. Navarrete Luque, Corina Elena, Mgs.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I.....	4
Métodos alternativos de solución de conflictos (MASC's)	4
Los modos de extinción de las obligaciones tributarias y la implementación de los MASC's en la materia.....	6
<i>La transacción.....</i>	7
<i>La transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias.....</i>	9
La indisponibilidad de los tributos como principio del derecho tributario	10
CAPÍTULO II	14
La contraposición entre la transacción y el principio de indisponibilidad de los tributos	14
Aplicación de la transacción tributaria: criterios doctrinarios	15
<i>Posición Restrictiva</i>	15
<i>Posición Permisiva.....</i>	16
Habilitación legal.	17
Elementos no esenciales del tributo.	18
Crédito indeterminado.....	18
Cuestiones fácticas.	19
Implementación de la transacción tributaria en América Latina	19
<i>Modelo de Código Tributario para América Latina.....</i>	20
<i>Venezuela</i>	21
<i>Brasil</i>	21
<i>Ecuador</i>	22
CONCLUSIONES.....	26
RECOMENDACIONES.....	27
BIBLIOGRAFÍA.....	28

RESUMEN

Hoy en día las controversias en materia tributaria han aumentado, a tal grado, que los medios de justicia tradicional se muestran insuficientes para la resolución oportuna de estas disputas. En este contexto, los métodos alternativos de solución de conflictos, como la transacción, aparecen a modo de herramientas idóneas para finalizar estas pugnas; aunque su implementación implica una aparente contraposición con el principio de indisponibilidad de los tributos.

No obstante, adoptando una postura flexible sobre la aplicación de este y otros preceptos constitucionales tributarios, la implementación de la transacción tributaria deja de suponer un desconocimiento a la indisponibilidad de los tributos, pues a través de la legitimación de este mecanismo en la normativa interna tributaria de cada Estado (con las debidas limitaciones y condiciones que estime pertinentes el órgano legislativo), se estaría respetando este y otros principios ligados, como los de legalidad y reserva de ley; por tanto los contribuyentes y las administraciones podrían llegar a acuerdos transaccionales en total armonía con el ordenamiento jurídico.

***Palabras clave:** métodos alternativos, transacción, indisponibilidad, reserva de ley, legalidad, conflicto.*

ABSTRACT

Nowadays, tax controversies have increased to such an extent that the traditional means of justice are insufficient for the timely resolution of these disputes. In this context, alternative methods of conflict resolution, such as the transaction, appear as suitable tools to end these controversies; although their implementation entails an apparent contradiction with the principle of “non-availability of taxes”.

However, adopting a flexible stance on the application of this and other constitutional tax precepts, the implementation of the tax transaction no longer implies a disregard of the “non-availability of taxes” principle, since by legitimizing this mechanism in the domestic tax legislation of each State (with the appropriate limitations and conditions deemed relevant by the legislative body), this and other related principles would be respected, such as the legality and the reservation of the law. Therefore, taxpayers and administrations could reach transactional agreements in total harmony with the legal system.

Key words: alternative methods, transaction, non-availability, reservation of the law, legality, conflict.

INTRODUCCIÓN

En toda sociedad resulta normal, incluso natural, la existencia del conflicto, toda vez que la interacción entre sus miembros genera pretensiones contrapuestas respecto de sus intereses individuales. Por este motivo, se tornaría inútil e infructífero el intento de su eliminación total, al ser este un elemento inherente de la vida en sociedad y de la misma naturaleza humana.

Lo que si resulta útil, es la identificación de fórmulas diferentes para resolver estos problemas, puesto que, contando con un abanico más amplio de opciones a la hora de solucionar las disputas que se susciten en la esfera social, se logra un mayor grado de orden en las relaciones que tienen lugar en la misma.

En este sentido, el órgano judicial juega un papel en extremo relevante a la hora de brindar respuestas a las controversias que tengan lugar entre los individuos que componen las comunidades. Sin embargo, en los tiempos modernos, y con la creciente globalización, la administración de justicia se queda corta a la hora de dirimir los conflictos, los cuales requieren de una pronta respuesta.

Ante esta insuficiencia de los medios de justicia tradicional, se torna necesario alivianar el trabajo de los jueces en la disposición y resolución de las disputas que lleguen a su conocimiento. Es así como surgen los métodos alternativos de solución de conflictos, también denominados por sus siglas como MASC's, en respuesta a la urgencia de descongestionar el aparato jurisdiccional.

Estos métodos abarcan, en mayor o menor medida, todos los ámbitos de la convivencia social y, por consiguiente, todos los aspectos o ramas del derecho. Por esta razón, las controversias originadas en el marco de la relación existente entre los contribuyentes y las administraciones tributarias no se libran de ser resueltas a través de estos mecanismos, aplicándolos ya sea en fase administrativa; o, en etapa judicial.

La eficiencia con la que se llega a poner fin a la incompatibilidad de intereses en cuestiones tributarias ha convertido a las MASC's en herramientas, en gran medida, atractivas para diversas legislaciones alrededor del mundo, las cuales las han implementado a través de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias, instrumentada mediante procesos de mediación o arbitraje; y, en algunos

Estados, como es el caso de Ecuador, se ha establecido entre las facultades de la administración tributaria, la de transigir.

Si bien la adopción de este mecanismo supone un beneficio tanto para el sujeto pasivo como para el activo en la relación jurídica tributaria, al servir como un modo célere y eficiente de extinción de las obligaciones; este puede acarrear cuestionamientos respecto a su contraposición con principios de la materia, por ejemplo, el de indisponibilidad de los tributos, pareciendo imposible la concesión de prestaciones mutuas sobre objetos indisponibles para las partes, como lo son las obligaciones tributarias.

Por los motivos expuestos, cabe formularse la siguiente interrogante: ¿puede transigirse sobre la deuda tributaria? El cuestionamiento planteado será contestado en las siguientes líneas de este trabajo de tesis, acorde las posiciones de doctrinarios que han enunciado tanto criterios restrictivos respecto a la aplicación de la transacción en materia tributaria, así como las opiniones que expresan una posición permisiva sobre su implementación.

CAPÍTULO I

Métodos alternativos de solución de conflictos (MASC's)

Los Métodos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC's), en ocasiones también denominados como MESC's por sus siglas correspondientes a “Medios Alternos de Solución de Conflictos”; abarcan, en palabras de María Márquez Algara y José Carlos Villa Cortés (2013) “los procedimientos diferentes a los jurisdiccionales que tienen como objetivo resolver conflictos suscitados entre partes con un problema de intereses.” (pág. 1587).

En palabras de Luis Vado (2006), los métodos alternativos de solución de conflictos son aquellos “(...) procedimientos mediante los cuales las personas pueden resolver sus controversias sin necesidad de una intervención jurisdiccional” (pág. 377). Según María Alejandra Cabana (2017), estos mecanismos pueden ser autocompositivos o heterocompositivos, diferenciándolos de la siguiente forma:

Los mecanismos alternativos de solución de conflictos se subdividen en dos grandes grupos: autocompositivos y heterocompositivos, su diferencia se encuentra principalmente que en el primero existe presencia de un tercero para resolver la controversia pero son las mismas partes las protagonistas tomando las decisiones y poniendo fin a la Litis. En el segundo hay presencia de un tercero que es el que toma las decisiones y pone fin a la Litis. (pág. 12)

Acorde a su denominación, los MASC's tienen una naturaleza o carácter alternativo, es decir, que al optar por su aplicación, se está descartando la selección de otra opción. En primer lugar, se descarta la alternativa de accionar el órgano judicial; y, en segundo lugar, al elegir un MASC automáticamente se descarta la aplicación de otro u otros. Pese a ello, al aplicarse uno de estos métodos, no se está excluyendo la posibilidad de usar los demás con posterioridad, pues, por ejemplo, la resolución de un conflicto puede iniciarse con una transacción y acabar por medio de un arbitraje.

El optar por los MASC's en la resolución de controversias, implica un ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes, quienes, a su conveniencia,

eligen entre uno u otro método para dirimir un conflicto en los que se vean involucrados. En tal sentido Marta Gonzalo Quiroga en su obra *Métodos alternativos de solución de conflictos: perspectiva multidisciplinar* (2005), nos refiere lo siguiente respecto a los MASC's: "Se trata entonces de que las partes puedan optar libremente por los medios legales para resolver sus divergencias. Y por ello, claro está, estos otros medios deben ofrecer alguna que otra ventaja respecto a la jurisdicción (...)" (pág. 28).

Son justamente las ventajas mencionadas en el párrafo que antecede, las que finalmente hacen que los particulares se decidan por la aplicación de estos métodos, en la resolución de las controversias que se susciten, por ejemplo, en sus negocios y demás ámbitos que afecten su vida en sociedad.

Entre los beneficios que se otorga a quienes hayan optado por la aplicación de MASC's en la resolución de sus controversias por sobre los medios tradicionales de justicia, encontramos los siguientes:

1. **Agilidad y rapidez:** las controversias solucionadas en tribunales estatales conllevan años en ventilarse, provocando inconformidad en los administrados que requieren resoluciones expeditas a sus conflictos. Frente a esta demora del aparato judicial, los MASC's actúan con agilidad, y a través de ellos, se terminan controversias en tiempos mucho más reducidos.
2. **Reducción de costos:** este beneficio se vincula directamente con el anterior, pues el ahorro en tiempo trae como consecuencia, el ahorro económico; resultando la aplicación de MASC's más rentable en comparación con los medios de justicia tradicional; pues si bien el acceso a estos últimos es gratuito, conlleva el pago de honorarios y costas procesales por un tiempo, en exceso, prolongado.
3. **Flexibilidad:** la ventaja radica en que los MASC's son mayormente informales, es decir, carecen, en gran medida, de formalismos estrictos en su aplicación, evitando de esta forma, la existencia de trabas y generando un medio ideal para que las partes intervinientes propongan formas para resolver la controversia.

La preferencia de los particulares por estas formas alternativas, ha traído, como consecuencia, que una gran cantidad de legislaciones alrededor del mundo apliquen los MASC's en diversos ámbitos del derecho, como el civil, mercantil, laboral, e internacional; contando incluso con legislación especializada que las regula.

Sin perjuicio de lo anterior, el derecho tributario, ha sido en gran medida, excluido en la implementación de los MASC's, pues a consideración del criterio de ciertos doctrinarios y expertos, su aplicación suele suponer una problemática con la normativa interna de algunos países e incluso, con principios constitucionales generales y específicos de la materia.

A pesar de ello, es notorio el constante crecimiento de la implementación de estos mecanismos (aunque con limitaciones) en los ordenamientos jurídicos de una cantidad cada vez más creciente de países, cuyas normativas internas contemplan algunos de estos métodos aplicados como modos de extinción de las obligaciones que nacen de la relación impositiva del Estado sobre sus administrados, es decir, la obligación tributaria.

Los modos de extinción de las obligaciones tributarias y la implementación de los MASC's en la materia

El Estado, en aras de satisfacer las necesidades sociales a través del gasto público, se sirve de dos clases de recursos: a) los recursos originarios, obtenidos de su patrimonio propio; y, b) los recursos derivados, obtenidos del patrimonio de los administrados.

Conforme lo anterior, el contribuyente será responsable de cubrir con el segundo de estos dos recursos, es decir, los derivados. Así es como nace la obligación tributaria cuyo cumplimiento es exigido al administrado a favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva de este último. Lo anterior, supone el cumplimiento de los tributos, ya sean estos impuestos, tasas o contribuciones. En palabras de Manuel de Juano (1969):

La obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia, una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición. (pág. 244)

En el mismo sentido, el tratadista Giuliani Funroque (1976), define a la obligación tributaria, como “(...) el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a favor de otro que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley” (pág. 349).

Al respecto, el contribuyente se encuentra sujeto a la obligación tributaria y su cumplimiento, por lo cual deberá extinguirla a través de los modos de extinción de estas obligaciones, previstos en las legislaciones internas de cada país. En otras palabras, estas deudas serán cumplidas por medio de un acto o un hecho “(...) previsto hipotéticamente en una norma legal, cuya verificación fáctica tiene como principal efecto la liberación del deudor tributario de la sujeción jurídica que lo afectaba o ataba al Estado, sujeto activo de dicha relación jurídica” (Sarlo & Collazo, 1978, pág. 246).

Es en este contexto, que aparecen los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria, cuya aplicación tiene como fin instrumentar la extinción y cumplimiento de las obligaciones que mantenga el contribuyente con el Estado. Pese a que esto supone un tema extenso, nos enfocaremos en la implementación de la transacción, pues respecto a esta ya existen países que la ponen en práctica, sobre todo, en la región de América Latina.

La transacción

El término transacción proviene del vocablo en latín “transigere”, cuyo significado se traduce en la conclusión de conflictos de común acuerdo de las partes. Conforme con la definición recogida en el diccionario de la Real Academia Española, la transacción, en un sentido amplio, hace referencia a todo “Trato, convenio o negocio.” (Real Academia Española, 2022).

En su sentido jurídico, a su vez coincidente con su etimología, la transacción se define como la “Concesión que se hace al adversario, a fin de concluir una disputa, causa o conflicto, aun estando cierto de la razón o justicia propia.”

(Cabanellas de Torres, 1979, pág. 370). En resumidas cuentas, esta supone la ejecución de acciones concretas que son reguladas en la normativa interna de cada país, para así dar fin a una controversia.

Respecto a los elementos constitutivos de la transacción, el profesor Guillermo A. Borda (1998) plantea, lo siguiente:

Para que la transacción esté configurada es preciso: a) Que haya acuerdo de voluntades; b) Que las partes hagan concesiones recíprocas, es decir, que cedan parte de sus pretensiones a cambio de que se les asegure el carácter definitivo de las restantes o su cumplimiento inmediato o a breve plazo; c) Que por estas concesiones se extingan obligaciones litigiosas o dudosas. (pág. 544)

Los citados elementos comprenden, principalmente, lo siguiente:

- a) Que haya acuerdo de voluntades: es decir, que las partes tengan la intención de acudir a este medio en detrimento de otros (como el de la justicia tradicional), para llegar a acuerdos sobre la materia en controversia, de tal forma que sustituyan una relación incierta, por una cierta.
- b) Que las partes hagan concesiones recíprocas: las partes en conflicto deberán desprenderse parcialmente de sus pretensiones, con el fin de llegar a un consenso sobre lo disputado, y alcanzar un acuerdo.
- c) Que por estas concesiones se extingan obligaciones litigiosas: el derecho discutido o res dubia carece de certeza, por tanto respecto a este pueden iniciarse procesos en la vía judicial. Sin embargo, con los acuerdos transaccionales que suscriban las partes, se le da seguridad a esta relación, acabando con la posibilidad de llevar esta disputa a los juzgados.

Habiendo desarrollado los elementos de la transacción, cabe precisar que, para poder hacer uso de este mecanismo, el objeto sobre el que se transige debe ser disponible. Siendo así, únicamente quienes ostenten plena capacidad sobre los derechos considerados, podrán realizar los actos de disposición a través de los que se

dará fin al conflicto, caso contrario, los acuerdos a los que llegasen serán ineficaces y no surtirán los efectos deseados.

La transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias

En el ámbito tributario, la transacción, instrumentada a través de mecanismos tales como la conciliación y la mediación; resulta en uno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias que más crecimiento ha tenido en las legislaciones del mundo, y en especial, de América Latina (como veremos más adelante). Sin embargo, esto no la excluye de innumerables críticas que, como resultado, han causado que su implementación sea ignorada en diversos ordenamientos jurídicos.

Respecto a los cuestionamientos y opiniones en oposición a la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias, destacamos lo expuesto por Addy Mazz, (2004) quien exige, para la validez de la transacción, que esta “(...) recaiga sobre derechos disponibles, lo que no ocurre con los créditos del Estado que por su origen legal no pueden disponerse, por lo que su renuncia solo le corresponde a la ley y no a la Administración.” (pág. 527). Como podemos observar, esta autora hace énfasis en el requisito de disponibilidad del objeto sobre el que se desean realizar las concesiones mutuas para poder llegar a un acuerdo transaccional, señalando que en el caso de los créditos tributarios, no se cumple dicha exigencia, pues los mismos son indisponibles.

Por su parte, las opiniones a favor de su implementación hacen hincapié en los beneficios tanto para el contribuyente, como para la administración. El español José Ferreiro Lapatza (1996), destaca la eficiencia de la transacción a la hora de descongestionar actividad del órgano judicial. Conforme el citado autor, con la transacción, podemos apreciar las ya referidas ventajas que trae consigo la implementación de esta y otras MASC's en la rama tributaria, al resolver de forma ágil y celeridad las controversias que en esta materia surjan.

Ahora bien, no podemos dejar de lado la opinión de la crítica, pues a pesar de suponer un avance en la normativa interna de cada país, aportando eficiencia y celeridad al sistema; la implementación de la transacción tributaria parece generar una contraposición con principios de la materia tributaria, como el de indisponibilidad de los tributos, cuando menos, con la interpretación aplicada por la

mayoría de los ordenamientos jurídicos. Por este motivo, resulta necesaria la definición de estos preceptos constitucionales.

La indisponibilidad de los tributos como principio del derecho tributario

El derecho no solo se encuentra compuesto por normas, sino también por principios, los cuales representan axiomas o ejes rectores que deben ser respetados por el ordenamiento jurídico, y utilizados por este como guía para su desarrollo.

En palabras de Paulo de Barros Carvalho (2012), el término “principios” se emplea para hacer referencia a las “(...) normas que fijan importantes criterios objetivos, además de usarse, igualmente, para significar el propio valor, con independencia de la estructura a que se encuentra agregado y, del mismo modo, el límite objetivo sin la consideración de la norma.” (pág. 187).

Según Alejandro C. Altamirano (2012) en su obra “Derecho Tributario: Teoría general”, las funciones esenciales de los principios se resumen en las siguientes:

- a) Son directivas inexorables para el legislador, en razón de que este debe ordenar la legislación a dichos valores, b) Son limitantes al ejercicio arbitrario y discrecional del poder debido a que operan como garantías del contribuyente,
- c) Encauzan la interpretación de todo el ordenamiento jurídico en torno a los mismos, d) Sintetizan una tradición jurídica y hacen viable el funcionamiento del Estado constitucional de Derecho, e) Son conquistas jurídicas de la civilización que no se alteran con regularidad sino que perviven en el tiempo, f) Son operativos y no pragmáticos. (págs. 97-98)

Los principios suelen encontrarse positivizados en el texto constitucional, pese a que algunos también pueden detectarse en textos legales. En el primer caso, es decir, de hallarse en las constituciones de los Estados, estos suelen abarcar todas las ramas del ordenamiento jurídico. Sin embargo, si bien estos principios constitucionales pueden ser comunes a la integralidad de ámbitos del derecho, estos adquieren relevancia en la materia tributaria, pues en esta rama del derecho el Estado

desempeña el papel tanto de creador de los tributos, acreedor de la obligación que los administrados mantienen con este, y a su vez, juez y parte en las controversias que se susciten sobre estas obligaciones.

En este sentido, los principios constitucionales generales se especifican en la rama tributaria, dando nacimiento a los principios jurídicos tributarios, que sirven como fundamento a este ámbito del derecho, limitando la potestad impositiva del Estado, y por tanto, convirtiéndose en preceptos de obligatorio cumplimiento para este y los contribuyentes.

Los principios tributarios guían y orientan la actuación del Estado y los contribuyentes en su relación jurídico-tributaria, plasmándose en la normativa que regula esta materia, por lo que el ordenamiento jurídico debe desarrollarse en atención a los mismos. Conforme lo anterior, Rodríguez Berejio (1998) indica, en su libro “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente”, lo siguiente: “Los principios constitucionales en materia tributaria más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo, constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones.” (págs. 130-131).

La positivación de estos principios no es imprescindible para su reconocimiento y exigencia, pues los mismos pueden hallarse implícitos en el ordenamiento jurídico, así como en los textos constitucionales.

En este sentido, por un lado, encontramos a los principios positivizados, como el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, así como al principio de legalidad del que deriva el de reserva de ley, y los principios de igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

No obstante, evidenciamos que, aun habiendo estos principios específicos dirigidos a la rama tributaria, existen principios generales, que tienen una importante repercusión en las situaciones derivadas de la relación impositiva del Estado sobre los administrados. Así, por un lado, a través del principio de prevalencia del interés público sobre el particular, el Estado persigue el bienestar de la comunidad por sobre el del particular, sin que por ello se abandone el respeto a los derechos de todos los

administrados. De igual forma, conforme el principio de indisponibilidad del interés público, las administraciones responsables de los intereses públicos, no se encuentran facultadas para efectuar actos de disposición sobre estos, por lo cual únicamente se limitan a cumplir con su administración en sujeción a las disposiciones legales.

Es en los dos principios referidos en el párrafo anterior, llevados al ámbito tributario, que se encuentra implícita la indisponibilidad de los tributos, pues el Estado debe proteger el bien común de sus administrados por sobre la conveniencia de los particulares; a este respecto, el crédito tributario, al ser destinado a cubrir el gasto público, no podrá ser libremente dispuesto ni por el contribuyente, ni por la misma Administración Tributaria, ya que conllevaría a una afectación del bienestar común.

El principio de indisponibilidad de los tributos no suele ser encontrado entre los principios constitucionales tributarios positivizados, ni en la constitución, ni en los textos legales. Sin embargo, el mismo puede ser inferido del principio de legalidad y su derivación (principio de reserva de ley), siendo que estos garantizan la creación y modificación de los tributos solamente a través de las leyes.

En tal sentido, la Corte Constitucional en su Sentencia No. 014-12-SIN-CC dictada el 19 de abril del 2012, define los principios de legalidad y reserva de ley, y se encarga de diferenciarlos:

En este punto, cabe diferenciar el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, aludido por el accionante. En derecho tributario, el principio de reserva de ley "consiste en que la aprobación de determinadas normas jurídicas sea reservada a ciertos dispositivos con rango de ley para que no puedan ser dictadas por normas de rango inferior y, ni siquiera, por ciertas normas de rango de ley". Por su parte, el principio de legalidad debe ser entendido como "la vinculación positiva, en cuyo mérito la administración sólo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata, o incluso mediata; "por habilitación de la ley". (Corte Constitucional, 2012)

De acuerdo con esta limitación, los elementos de los tributos únicamente podrán crearse o modificarse a través de actos normativos, volviéndose inadmisibles

su alteración por acuerdos suscritos entre particulares, o entre la Administración y particulares, pues ninguno de ellos tiene la potestad de disposición sobre dichas obligaciones.

En este orden de ideas, el principio de indisponibilidad vendría a implicar un obstáculo para la aplicación de MASC's como la transacción, pues los acuerdos a los que se llegare en esta materia supondrían una afectación al orden público y una extralimitación de las facultades de las administraciones tributarias. El conflicto entre ambas instituciones será objeto de estudio del siguiente capítulo de este trabajo de tesis.

CAPÍTULO II

La contraposición entre la transacción y el principio de indisponibilidad de los tributos

Acorde a lo señalado en el primer capítulo de este trabajo, solo podrá llegarse a acuerdos transaccionales sobre derechos que sean disponibles para la o las partes en controversia, es decir que, quien transige deberá tener capacidad de disposición sobre el objeto de la transacción.

Así mismo, revisamos en el anterior capítulo, el carácter indisponible que ostentan las obligaciones tributarias, pues las mismas no podrán ser creadas o modificadas, sino únicamente a través de la ley, impedimento que responde a su condición de interés público, ya que es a través del cumplimiento de dichas obligaciones, que el Estado cubre con el gasto público que sirve para satisfacer las necesidades de los administrados.

En este sentido respecto al carácter público de la obligación tributaria, se indica lo siguiente:

Impide no solo al sujeto obligado, sino a la Administración, alterar cualquier aspecto de su contenido, formas y plazos para su exigencia, y en general de toda su disciplina jurídica, que se impone a uno y otra con carácter imperativo e inderogable. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2001, pág. 120)

A primera vista, se puede evidenciar una incompatibilidad entre la transacción y el principio de indisponibilidad de los tributos, pues para aplicarla, necesariamente debería disponerse de la obligación tributaria, lo cual traería como consecuencia una afectación al interés público.

Ante esta disputa existen diversos criterios sobre la procedencia de este MASC en materia tributaria, algunos de los cuales pretenden resolver la oposición existente entre ambas instituciones, proponiendo posibles soluciones a la referida incompatibilidad, realizando una interpretación flexible de este y otros preceptos.

Aplicación de la transacción tributaria: criterios doctrinarios

Respecto a la pugna entre la transacción tributaria y el principio de indisponibilidad de los tributos, existen criterios doctrinarios que exponen variados puntos de vistas sobre el tema. En este sentido hay quienes adoptan una posición favorable a la implementación de este y otros MASC's como modo de extinción de las obligaciones tributarias, sosteniendo un criterio de flexibilidad respecto a los principios constitucionales tributarios que aparentemente se le contraponen; mientras que, hay quienes que no aprueban la transacción tributaria, manteniendo una postura restrictiva sobre la interpretación del precepto de indisponibilidad de los tributos. Ambas posiciones serán revisadas a continuación:

Posición Restrictiva

Quienes defienden una posición rígida de los principios constitucionales tributarios, tales como el de indisponibilidad de los tributos, legalidad y reserva de ley, encuentran una confrontación de estos con la aplicación de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias, pues a su consideración, esta (la transacción) solo aplica sobre derechos disponibles para las partes; no obstante, al ser las obligaciones tributarias, creadas o modificadas únicamente por la ley (conforme al principio de legalidad y reserva legal), no podrán ser dispuestas por la Administración Tributaria, ni por los contribuyentes.

De acuerdo con este razonamiento, algunos autores han persistido en la inaplicabilidad de este y otros MASC's en el ámbito del derecho tributario, pues las obligaciones en esta materia tienen un carácter ex lege, es decir, por disposición de la ley; volviéndose imposible la sustitución de las reglas establecidas en la normativa tributaria, ya sea por convenios o acuerdos suscritos entre la Administración y los contribuyentes. En este sentido, Catalina García Vizcaíno (2007) en su obra Derecho Tributario, indica que “El principio de indisponibilidad del crédito fiscal prohíbe que por razones de oportunidad o conveniencia, los organismos recaudadores no cobren el tributo legislativamente creado.” (págs. 504-505).

Al igual que García Vizcaíno, Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado (1977) en su obra Ordenamiento Tributario Español, sobre la indisponibilidad del crédito tributario, indican que: “La indisponibilidad del crédito

tributario consiste en que el acreedor no puede hacerlo como en las relaciones obligatorias de derecho privado.” (págs. 258-259), haciendo referencia a la posibilidad que tienen los individuos de realizar, en el derecho privado, disposiciones sobre los derechos que ostentan, a su conveniencia; sin embargo, en el ámbito tributario sucede lo contrario, pues los derechos que se discuten en las controversias suscitadas en esta materia, tienen el carácter de indisponibles por el interés público que representan.

En palabras de David Acosta Vásquez (2005), refiriéndose al principio de indisponibilidad de los tributos:

La base de este principio radica en que la "transacción tributaria" no es viable en la medida que supone la disposición del crédito; es decir, la obligatoriedad del crédito tributario no es susceptible de poner a disposición del contribuyente para que este considere su pago o no negándose toda posibilidad de dar cabida a un acuerdo entre la administración y el contribuyente. (pág. 32)

La posición restrictiva que defienden algunos doctrinarios del derecho tributario responde a una interpretación rígida del principio de indisponibilidad de los tributos, por lo que, ni la Administración, ni los contribuyentes pueden, bajo ningún precepto, desatender a los elementos que configuran el mismo, y como consecuencia, de ninguna manera podrán extenderse más allá de lo que esté establecido en la ley.

En conclusión, el criterio impuesto por la posición restrictiva es el de cumplir con la obligación tributaria que sea exigible por el cumplimiento de ciertas condiciones establecidas en la ley, sin que se admitan acuerdos con la Administración sobre cuestiones de hecho o de derecho que afecten o perturben cualquier aspecto de su contenido; y que, en caso de darse, serían resultado de una extralimitación de la Administración en el ejercicio de sus facultades, y en consecuencia, prescindiendo de la ley.

Posición Permisiva

Como respuesta a la postura restrictiva respecto a la implementación de la transacción tributaria, y debido al congestionamiento del órgano jurisdiccional que

ha producido la necesidad de buscar y aplicar nuevas opciones a la hora de solucionar un conflicto en relación a las obligaciones tributarias, ha surgido una corriente permisiva que acepta la interpretación flexible de los principios aplicables en materia tributaria, de tal manera que se admitan los MASC's como modos de extinción de las obligaciones en este ámbito del derecho.

En palabras de Ángeles García Frías (2004):

La indisponibilidad es un instrumento de seguridad jurídica pero también es importante tomar en cuenta que el proceso aplicativo de la norma tributaria es un germen permanente de inseguridad y es por eso que no existe una sólida razón para postular una exclusión razonable de las fórmulas arbitrales en el ámbito tributario. (pág. 138)

La postura permisiva busca que este principio se replantee como un principio de disponibilidad legal del tributo, tornándose en objeto de la ley, a través de la cual se decidirá sobre la procedencia de la disponibilidad de las obligaciones y los supuestos en los que aplicaría.

En virtud de esto, cabría que, mediante disposición legal, se faculte a la administración para efectuar transacciones previo el cumplimiento de determinados requisitos, sin que ello signifique una pugna con los principios de legalidad y reserva de ley, toda vez que no se estaría alterando ni creando un tributo, sino que se haría uso de esta MASC en la aplicación del tributo.

Conforme la postura propuesta por la corriente permisiva, se sugieren las siguientes soluciones para dilucidar la interrogante sobre la contraposición de la transacción con el estudiado principio de la indisponibilidad de los tributos.

Habilitación legal.

Esta corriente doctrinaria determina que mientras exista una habilitación legal que autorice la aplicación de la transacción tributaria, no existe una pugna entre esta y el principio de indisponibilidad de los tributos, y, de igual forma, se estaría respetando el principio de legalidad, pues al transigir, la Administración estaría actuando en cumplimiento con las disposiciones contenidas en la normativa tributaria que la facultan a llegar a acuerdos con los contribuyentes.

En este sentido, Carol Martinolli (2017) indica, respecto al principio de indisponibilidad del crédito tributario, lo siguiente:

Por otra parte, se destacó que los riesgos de vulneración de los principios de legalidad, igualdad, inviolabilidad del crédito tributario, etc. se derivan de la incorrecta o deficiente configuración del régimen jurídico o por la desnaturalización que sufren estos acuerdos como consecuencia de su inadecuada aplicación administrativa, los que no representan obstáculos insoslayables, sino más bien aspectos que pueden en principio revertirse con una adecuada regulación legal y apropiada instrucción y control de los funcionarios intervinientes. (pág. 69)

Concluimos que, conforme esta corriente, se busca legitimar la transacción tributaria a través de su implementación expresa y formal en el ordenamiento jurídico. En consecuencia, “la indisponibilidad del crédito tributario no constituye una prohibición en sí misma sino una exigencia de ley previa habilitante” (Cruz Padial, 1999, pág. 381).

Elementos no esenciales del tributo.

Sobre la aplicación de la transacción tributaria, algunos doctrinarios afirman que este y otros MASC's podrán implementarse para la extinción de las obligaciones propias de esta materia, mientras esta no modifique elementos esenciales del tributo: objetivo, subjetivo, temporal y espacial; los cuales solo podrán ser alterados mediante la ley. Siendo así, podría transigirse sobre elementos cuantitativos aplicables en la liquidación del tributo, como lo son la base imponible y la tarifa.

En este sentido Juan Arrieta Martínez de Pisón (2004) señala que los MASC's no podrán alterar los “elementos estructurales del tributo sino otros elementos que acompañan al procedimiento o están insertos en él. Estas fórmulas pueden encerrar perfectamente negocios transaccionales u otro tipo de acuerdos consensuados que eviten el conflicto o prevean una solución” (pág. 256).

Crédito indeterminado.

Esta postura sostiene que la transacción y otros MASC'S no pueden aplicarse cuando la controversia trate respecto a obligaciones que se encuentran en firme, es

decir, que sean determinadas, líquidas y exigibles; pero sí podrá aplicarse cuando la obligación no reúna las mencionadas características.

Dicho criterio tiene su fundamento en que las normas tributarias pueden implicar dificultades a la hora de determinar un tributo, admitiendo interpretaciones diversas; por lo cual, resultaría de ayuda la intervención del contribuyente, en caso de que a la administración no le quede claro el alcance de aplicación de la norma al caso en concreto, o sobre los hechos.

Cuestiones fácticas.

Por último, existe el criterio de que la transacción y otros MASC's pueden aplicarse únicamente sobre cuestiones de hecho, más no de derecho. Es decir, la Administración y los contribuyentes podrán llegar a acuerdos respecto a cuestiones fácticas sobre las que se está determinando un tributo, pero no en relación con la aplicación del fondo de la norma.

Sin perjuicio de lo anterior, se deja la posibilidad de aplicar la transacción en el aspecto jurídico o de fondo, cuando se discuta una norma cuya interpretación sea ambigua u oscura, más los acuerdos a los que se llegasen nunca deben significar un cambio o modificación de normas que establezcan los elementos del tributo, pues sería contrario al principio de legalidad.

Implementación de la transacción tributaria en América Latina

Pese a las diversas posturas en torno a la implementación de la transacción tributaria, resulta una realidad que esta se ha abierto lugar en cada vez más ordenamientos jurídicos alrededor del mundo; ejemplo de ello es lo ocurrido en noviembre del 2021 en nuestro país, fecha en la que entró en vigencia la Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19; y, en aplicación de sus disposiciones reformativas, se implementó y reconoció a este método como un nuevo modo de extinción de las obligaciones tributarias, instrumentado a través de la mediación, en el Código Tributario ecuatoriano.

En vista de la constante aceptación de este modo de extinción en diversas legislaciones, resulta relevante el estudio de algunas de ellas, enfocándonos en la región de América Latina, pues a través de la revisión de su implementación en las

respectivas normativas internas de cada país, entendemos de mejor manera su aplicación y la forma en que se han sobrellevado las posibles contradicciones con principios existentes en el derecho tributario.

Modelo de Código Tributario para América Latina

Un ejemplo de la presencia de la transacción tributaria en América Latina es el Modelo de Código Tributario para América Latina elaborado en 1967, por parte de la comisión redactora del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, misma que fue integrada por los doctores Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa.

Este instrumento, incluye la transacción entre los modos contemplados para la extinción de las obligaciones tributarias, sin que por ello las legislaciones de la región se vean obligadas a implementarla en su normativa interna, pues las disposiciones contenidas en este modelo son a título ilustrativo, por lo cual depende de cada país su implementación.

Por su parte, la transacción tributaria prevista en el referido modelo, se refiere únicamente a la determinación de cuestiones fácticas, es decir, de los hechos, por lo cual no cabe la transacción respecto al significado de la norma que se quiera aplicar.

Respecto a los doctrinarios que conformaron la comisión redactora de este modelo, existieron considerables discrepancias entre sus criterios acerca de la implementación de este modo de extinción de las obligaciones. Giuliani Fonrouge y Valdés Costa se oponían a su introducción, aunque este último la admitía únicamente sobre cuestiones de fácticas. Por otro lado, el brasileño Gomes de Sousa aceptaba la transacción cuando esta buscara extinguir obligaciones de alto riesgo para la administración.

Pese a que la transacción fue incluida en el referido modelo de codificación tributaria, parte de la legislación latinoamericana se muestra contraria a aceptar este modo de extinción de las obligaciones. Pese a esto, existen algunas excepciones como las del derecho brasileño, venezolano y, más recientemente, el ecuatoriano.

Venezuela

En Venezuela, el Código Orgánico Tributario del año 2001 ha desarrollado la transacción tributaria intraprocesal, es decir, únicamente puede aplicarse este MASC dentro de un proceso judicial que haya sido iniciado, para que los acuerdos transaccionales a los que se lleguen sean posteriormente homologados por parte del tribunal que haya tenido conocimiento de la causa. Acorde a lo anterior, el artículo 305 del referido código, enuncia lo siguiente: “Art. 305. Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo. La transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución.” (Código Orgánico Tributario, 2001).

A manera de crítica a lo establecido en el ordenamiento jurídico venezolano, algunos doctrinarios opinan que debe implementarse la posibilidad de llevar a cabo estos acuerdos sin necesidad de hallarse en sede judicial, en otras palabras, requieren una transacción extraprocesal que evite la activación innecesaria del aparato judicial.

Pese a los límites y falencias de la transacción en este país, es indudable que a través de su codificación, Venezuela se ha convertido en uno de los pioneros en la región en implementar este modo de extinción en la materia.

Brasil

En Brasil, a través del Código Tributario Nacional brasileño, se incluye a la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias, estableciéndose lo siguiente en el artículo 171 del referido cuerpo normativo: “Art. 171. La ley puede facultar, en las condiciones que establezca, a los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria a celebrar transacción que, mediante concesiones mutuas, importe la terminación del litigio y consiguiente extinción del crédito tributario” (Código Tributario Nacional, 1966).

El doctrinario brasileño, Hugo de Brito Machado, ha señalado lo siguiente respecto al tema:

Tanto como en el derecho privado, la transacción es un acuerdo por la realización de concesiones mutuas. Mas en el derecho tributario la transacción: a) depende siempre de previsión legal; y b) no puede tener como

objeto evitar el litigio, sólo siendo posible después de instaurado éste. Las razones de esa diferencia son bastantes simples. Si el agente del Estado pudiera transigir sin autorización legal estaría destruida la propia estructura jurídica de éste. Por otro lado, no siendo la transacción forma común de extinción del crédito tributario, nada justifica su permisión a no ser en los casos en que efectivamente exista un litigio. (De Brito Machado, 1993)

Conforme el citado autor, evidenciamos que en Brasil, al igual que en Venezuela, solo se contempla a la transacción intraprocesal, más no la extraprocesal. Esto se lo pretende justificar exponiendo que, de lo contrario, se le estarían dando facultades demasiado amplias a la Administración Tributaria, desnaturalizando la institución, siendo que la homologación del acuerdo por parte del juez, sirve de control y filtro de los concesiones plasmadas en el acta transaccional.

Por otro lado, en este país existen quienes se oponen a la implementación de la transacción en materia tributaria, como el Dr. Paulo de Barros Carvalho (2002), quien considera que esta contradice al principio de la indisponibilidad del interés público, pues permite que la Administración Tributaria realice concesiones respecto a derechos sobre los cuales no puede disponer, ya que los mismos le pertenecen a los administrados del Estado.

Ecuador

En Ecuador, la transacción como modo de extinción de las obligaciones en materia tributaria, ha sido recientemente incluida a través de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, vigente desde el 29 de noviembre de 2021.

El mencionado cuerpo normativo, introdujo la transacción en el Código Tributario, estableciendo lo siguiente:

Art. 56.1.- Transacción.- Las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción de acuerdo con lo prescrito en la Sección 6a del presente cuerpo legal, en virtud de lo cual, un procedimiento administrativo o judicial queda concluido a consecuencia de los acuerdos plasmados en un acta transaccional, en un auto o sentencia, emitido por autoridad competente y bajo las

condiciones y preceptos establecidos en este Código y permitidos por la Ley. (Código Tributario, 2005)

Este mecanismo se implementa a través de la mediación, mediante la cual el contribuyente y la Administración Tributaria realizan concesiones mutuas frente a un mediador, en aras de llegar a acuerdos que posibiliten el recaudo efectivo de la obligación. Así, conforme la Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, a través de la cual el Servicio de Rentas Internas (SRI) emitió el “Instructivo para aplicación de la transacción en materia tributaria”, la mediación es el único mecanismo a través del cual se puede instrumentar la transacción tributaria:

Si bien entre los métodos alternativos de solución de conflictos existen otras figuras adicionales a la transacción, tales como la negociación, el arbitraje y la conciliación, de acuerdo a la Sección 6a, incorporada en el Código Tributario, la transacción en materia tributaria se instrumenta únicamente mediante el proceso de mediación. (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, 2022)

A grosso modo, la transacción contemplada en el Código Tributario ecuatoriano, podrá aplicarse en cualquier estado de la obligación, ya sea que esta se encuentre en proceso de determinación, firme o ejecutoriada, e inclusive en fase de ejecución. Dependiendo del estado en que se encuentre, podrá tratar sobre la determinación, recaudación, recargos, multas, intereses, plazos y facilidades de pago, y el levantamiento de medidas cautelares.

Así mismo, podrá transigirse sobre aspectos fácticos de valoración incierta respecto a los cuales exista conflicto, ya sea en etapa administrativa (determinación) o judicial; y, sobre la aplicación al caso concreto de conceptos jurídicos indeterminados. Estos elementos son definidos en el Instructivo para aplicación de la transacción en materia tributaria (2022), indicando que, el primero se refiere a los hechos que deben ser acreditados a través de medios de prueba circunstanciales y cuya valoración es subjetiva; y el segundo alude al alcance de enunciados jurídicos cuya aplicación al caso concreto resulte imprecisa.

Ahora bien, respecto a la transacción sobre facilidades de pago y el levantamiento de medidas cautelares, identificamos que en el Código Tributario ya

se encontraban regulados los requisitos para solicitarlas, sin que se hayan añadido nuevas condiciones a través de la implementación de la transacción tributaria. Así, encontramos que según el artículo 46 del referido código “Las autoridades administrativas competentes, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este Código y en los términos que el mismo señale.” (Código Tributario, 2005). Por su parte, respecto al levantamiento de medidas cautelares o precautelatorias, se prevé en el mismo cuerpo legal que las mismas podrán ser terminadas o reemplazadas, siempre que el coactivado haya garantizado a la Administración, la totalidad del pago de la obligación.

Siendo así, sobre lo mencionado en el párrafo anterior deberá verificarse una aplicación de la ley frente al cumplimiento de ciertos requerimientos dispuestos en la norma, sin existir concesiones recíprocas entre las partes, en consecuencia no estaríamos frente a una transacción como tal, sino una simple aplicación de la ley.

Por otro lado, dependerá del estado de la obligación, que su extinción sea a través de la transacción extraprocesal o intraprocesal. De acuerdo con el artículo 56.7 del Código Tributario, serán susceptibles de la transacción extraprocesal “Las obligaciones tributarias y los actos administrativos emanados de las facultades de la administración tributaria, cuya impugnación en sede judicial no esté pendiente” (Código Tributario, 2005). Por su parte, según el artículo 56.12 aplicará la transacción intraprocesal sobre “Las obligaciones tributarias que sean materia de impugnación judicial (...)” (Código Tributario, 2005).

Como resultado final del proceso de mediación, el contribuyente y la Administración suscriben un acta transaccional o un acta de imposibilidad de acuerdo. En caso de llegarse a un acuerdo y suscribirse un acta de mediación, estos serán “(...) definitivos, vinculantes e inimpugnables en sede administrativa o judicial, salvo los casos en que proceda la nulidad.” (Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036, 2022). Sin embargo, cuando no se llegase a un acuerdo o la Administración no haya aceptado a proceso la solicitud de mediación, el contribuyente podrá continuar con las acciones en las vías previstas, ya sea administrativa o legal.

A más de las ventajas que trae consigo la implementación de una MASC en materia tributaria, como lo es la celeridad en la resolución de las controversias; la normativa ecuatoriana contempla un atractivo beneficio adicional, este es la remisión de la totalidad de los intereses y recargos, contemplada en la Disposición Transitoria Séptima de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, la cual establece que dicho beneficio procederá “(...) siempre que incluyeren en su solicitud de mediación un compromiso de pagar inmediatamente al menos el 25% del capital de la obligación incluso si no se llega a un acuerdo total o parcial.” (Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, 2021) y cuando la solicitud de mediación haya sido presentada en las fechas establecidas en dicha norma.

CONCLUSIONES

1. Si bien la crítica a la aplicación de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias encuentra sustento en una aparente desnaturalización del carácter indisponible que estas ostentan, y en la consecuente vulneración del interés público que pretenden cubrir; una corriente doctrinaria permisiva y flexible, propone la superación de estos obstáculos, planteando posibles respuestas a esta problemática, con la finalidad de que diversas legislaciones alrededor del mundo puedan adoptarlas e implementar este modo de extinción en sus ordenamientos jurídicos.

2. De entre las soluciones a la contraposición entre la transacción y el principio de indisponibilidad de los tributos, las que más destacan son las de habilitación legal y la limitación de su aplicación sobre cuestiones fácticas, habiendo sido estas adoptadas en legislaciones de la región.

3. En Ecuador se ha logrado sumar la transacción a la lista de modos de extinción de las obligaciones tributarias, siendo esta instrumentada a través de la mediación. Para legitimar esta institución, se ha facultado a la Administración Tributaria para que esta pueda transigir, además, se han fijado los límites de la materia transigible, excluyendo las pretensiones que persigan la modificación o anulación de disposiciones legales.

4. La interpretación flexible de los principios constitucionales tributarios, como el de indisponibilidad de los tributos, legalidad y reserva de ley, permite una apertura a la implementación de la transacción y otros MASC's en la normativa tributaria interna de diversas legislaciones.

RECOMENDACIONES

1. La implementación de la transacción tributaria, en las diversas legislaciones del mundo, deberá venir acompañada de una habilitación legal a las administraciones para que estas puedan disponer legítimamente de estos créditos y llegar a acuerdos transaccionales sobre los mismos.

2. Los órganos legislativos deberán limitar, a través de la ley, la materia transigible a cuestiones fácticas o de hecho, excluyendo las pretensiones que intenten modificar disposiciones legales.

3. Siguiendo el ejemplo de legislaciones como la ecuatoriana, se recomienda a los demás Estados que vayan a implementar la transacción tributaria en sus ordenamientos jurídicos, el reconocimiento de este mecanismo no solo de forma intraprocesal, sino también extraprocesal, pues uno de los objetivos de la aplicación de la transacción es, precisamente, evitar activar el órgano judicial.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Vásquez, D. (2005). *La procedencia en la aplicación del arbitraje en materia tributaria en el Ecuador*. Quito: Tesis Programa de Maestría en Derecho Mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2628/1/T0348-MDE-Acosta-La%20procedencia.pdf>
- Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario: Teoría General*. Madrid: Marcial Pons.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2001). Código Orgánico Tributario.
- Barros Carvalho, P. (2002). *Derecho Tributario: Fundamentos jurídicos de la incidencia*. Abaco.
- Barros Carvalho, P. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. Grijley.
- Borda, G. (1998). *Tratado de Derecho Civil. Obligaciones, Tomo I*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Cabana, M. (2017). *De los mecanismos alternativos de solución de conflictos en Colombia: acerca de su alcance y desarrollo para su implementación en los municipios de post-conflicto*. Bogotá: Tesis de grado, Universidad Católica de Colombia. Facultad de Derecho. Obtenido de <https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/14606/1/De-los-mecanismos-alternativos-de-solucionde-conflictos-en-Colombia-281%29.pdf>
- Cabanellas de Torres, G. (1979). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Código Tributario. (2005).
- Corte Constitucional. (19 de abril de 2012). Sentencia No. 014-12-SIN-CC.
- Cortés Domínguez, M., & Martín Delgado, J. M. (1977). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas.

- Cruz Padial, I. (1999). ¿Es posible el arbitraje tributario? *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 379-407.
- De Brito Machado, H. (1993). *Curso de Derecho Tributario*. San Pablo: Malheiros.
- De Juano, M. (1969). *Curso de finanzas y derecho tributario, Tomo I*. Rosario: Ediciones Molachino.
- Ferreiro, J. (1996). *Arbitraje sobre relaciones tributarias en Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- García Frías, Á. (2004). *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II*. Quito.
- García Vizcaíno, C. (2007). *Derecho tributario*. Buenos Aires: Lexis-Nexis.
- Giulliani Funrogue, C. (1976). *Derecho Financiero, Volumen I*. Buenos Aires: Depalma.
- Gonzalo, M. (2005). *Métodos alternativos de solución de conflictos: perspectiva multidisciplinar*. Madrid: DIKYNSON.
- Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19. (2021).
- Márquez Algara, M. G., & Villa Cortés, J. C. (2013). *Medios alternos de solución de conflictos*. Ciudad de México: Fundación Konrad Adenauer.
- Martínez de Pisón, J. A. (2004). Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003. *Estudios de derecho judicial*(57), 229-274.
- Martonili, C. (2017). *Fórmulas Alternativas para la Resolución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Mazz, A. (2004). Medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario interno, con especial referencia al acuerdo en la etapa de determinación y la transacción. En *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (págs. 11-44). Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

- Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., & Poveda Blanco, F. (2001). *Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi.
- Real Academia Española. (1 de septiembre de 2022). *Transacción*. Obtenido de <https://dle.rae.es/transacci%C3%B3n>
- Rodriguez Bereijo, Á. (1998). *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Sarlo, O., & Collazo, J. (1978). *Esquema de derecho financiero*. Montevideo : FCU.
- Senado Federal. (1966). Código Tributario Nacional.
- Servicio de Rentas Internas . (2022). Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000036: Instructivo para aplicación de la transacción en materia tributaria.
- Vado, L. (2006). Medios Alternativos de Resolución de Conflictos. En D. Cienfuegos Salgado, & M. C. Macías Vázquez, *Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano. Protección de la persona y derechos fundamentales* (pág. 377). Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Andrade Altamirano, Gustavo Javier**, con C.C: # 0955468954 autor/a del trabajo de titulación: **El principio de indisponibilidad de los tributos y su relación con la transacción tributaria** previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, **15 de septiembre del 2022**

f. Gustavo Andrade Altamirano

Nombre: **Andrade Altamirano, Gustavo Javier**

C.C: **0955468954**



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	El principio de indisponibilidad de los tributos y su relación con la transacción tributaria.		
AUTOR(ES)	Gustavo Javier Andrade Altamirano		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Ab. Corina Elena Navarrete Luque		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Sociales y Políticas		
CARRERA:	Carrera de Derecho		
TÍTULO OBTENIDO:	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	15 de septiembre del 2022	No. DE PÁGINAS:	30
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Tributario, Solución Alternativa de Conflictos, Derecho Constitucional		
PALABRAS CLAVES/KEYWORDS:	Métodos Alternativos, Transacción, Indisponibilidad, Reserva de ley, Legalidad, Conflicto.		
RESUMEN:	<p>Hoy en día las controversias en materia tributaria han aumentado, a tal grado, que los medios de justicia tradicional se muestran insuficientes para la resolución oportuna de estas disputas. En este contexto, los métodos alternativos de solución de conflictos, como la transacción, aparecen a modo de herramientas idóneas para finalizar estas pugnas; aunque su implementación implica una aparente contraposición con el principio de indisponibilidad de los tributos.</p> <p>No obstante, adoptando una postura flexible sobre la aplicación de este y otros preceptos constitucionales tributarios, la implementación de la transacción tributaria deja de suponer un desconocimiento a la indisponibilidad de los tributos, pues a través de la legitimación de este mecanismo en la normativa interna tributaria de cada Estado (con las debidas limitaciones y condiciones que estime pertinentes el órgano legislativo), se estaría respetando este y otros principios ligados, como los de legalidad y reserva de ley; por tanto los contribuyentes y las administraciones podrían llegar a acuerdos transaccionales en total armonía con el ordenamiento jurídico.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-991705219	E-mail: gustavoandrade1998@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Reynoso Gaute, Maritza		
	Teléfono: +593-4-2222024		
	E-mail: maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			