



Instituto Ecuatoriano
de Derecho Tributario

Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario

Homenaje al Instituto Ecuatoriano de
Derecho Tributario en sus 50 años

Marco Albán Zambonino
César Montaña Galarza
Coordinadores

INSTITUTO ECUATORIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

El Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT) es una institución sin fines de lucro, que nació hace más de 50 años, cuyo objetivo principal es fomentar e incentivar el desarrollo del estudio, análisis y discusión de las normas tributarias, de manera independiente, así como propender a la investigación científica del Derecho Tributario en el Ecuador.

MISIÓN:

Realizar investigaciones técnicas y objetivas en materia tributaria que sirvan a la opinión pública como instrumento para precautelar la seguridad jurídica dentro del proceso de expedición y aplicación de las normas, con el reconocimiento nacional e internacional.

VISIÓN:

Posicionarse como un organismo consultivo y técnico, líder en materia tributaria por sus aportes investigativos y académicos, tanto públicos como privados.

La edición de esta obra y las características gráficas son propiedad de Cevallos editora jurídica

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, por medio de cualquier proceso reprográfico y de tratamiento informático, sin la autorización escrita del editor.

Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario

Homenaje al Instituto Ecuatoriano de
Derecho Tributario en sus 50 años

Marco Albán Zambonino
César Montaña Galarza
Coordinadores



Quito - Ecuador
2013

El libro es el producto del esfuerzo intelectual de un grupo humano que facilita su materialización.

Fotocopiar el libro va en perjuicio de todos quienes hacen posible esta obra impresa.

Respetar nuestro trabajo quizá tú también en un futuro seas un autor novel o editor connotado.

El contenido intelectual y de investigación de esta obra son de responsabilidad exclusiva de sus autores.

Diseño editorial - Diagramación - Portada

Ing. Roberto Cevallos Añasco
Diseñador Gráfico
« cevallosluisroberto@gmail.com »

Impresión

Fausto Reinoso, Ediciones
Av. Rumipamba E1-35 y 10 de Agosto
Of. 203, Quito

Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario:
*Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho
Tributario en sus 50 años*

Coordinadores de la obra

Marco Albán Zambonino
César Montaña Galarza

Corrección de estilo

María José Ibarra

ISBN 13: 978-9978-392-48-5
Edición: Diciembre 2013
Tirada: 500 ejemplares

Índice

Presentación

Marco Albán Zambonino 7

Breve historia del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

Pablo Egas Reyes 11

El desbordamiento de las fuentes del Derecho tributario

Marco Albán Zambonino 17

La prueba en el proceso tributario ecuatoriano

Álvaro Mejía Salazar 57

Argumentación jurídica en materia tributaria

César Montaña Galarza 79

La perspectiva de género en el Derecho tributario

José Luis Terán 111

La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo

Luis Toscano Soria 155

La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributarias

José Vicente Troya Jaramillo 217

Concurso universitario de ensayos tributarios:

La obligación de afianzamiento en materia tributaria

Oswaldo Santos Dávalos 233

Colaboradores 257

Presentación

Con la presente obra colectiva, queremos rendir homenaje a los 50 años de la constitución jurídica del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario -IEDT-, para precisamente cumplir con los principales objetivos de sus fundadores, de estudiar, entender y propagar el derecho tributario en nuestro país.

Los tópicos abordados por los autores, sin duda, son de viva actualidad y consideramos que su debate académico será un importante aporte para el desarrollo del estudio del Derecho tributario.

Como motivo central de esta publicación, el doctor Pablo Egas Reyes hace una breve reseña de lo que ha sido el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario desde su fundación, que se formaliza con la publicación del Acuerdo No. 753 del Presidente Constitucional de la República, de fecha 1 de abril de 1963.

El artículo que me corresponde, sobre el *Desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario*, pretende plantear una serie de inquietudes respecto al orden jerárquico que debe imperar en el sistema normativo ecuatoriano, conforme ordena la Constitución, sin embargo en la práctica tal jerarquía se puede ver alterada de diversas formas y por varios motivos.

Una interesante descripción de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano, es lo que nos presenta el doctor Álvaro Mejía Salazar, haciendo la debida correlación con

el sistema general de la prueba en el proceso ecuatoriano, y a la vez resaltando las particularidades propias en materia tributaria, pues la prueba constituye la obligación de las partes para que el juez pueda fundamentar su resolución.

Bajo el título de *La argumentación jurídica en materia tributaria*, el doctor César Montaña Galarza escribe acerca de un tema que ha ganado gran preponderancia, aunque considera que no es tan novedoso como se le suele calificar, pues la obligación de justificar y motivar siempre ha estado presente, ya que es parte de la aplicación de los valores, principios, derechos y garantías constitucionales y, de los instrumentos internacionales, que deben adecuarse adicionalmente con los principios propios de la asignatura que nos ocupa.

Con *La perspectiva de género en el Derecho tributario*, el doctor José Luis Terán presenta un punto de vista, que posiblemente sea enfocado por primera vez en nuestro país, y que sin duda generará amplios debates, dada la calificación androcéntrica que mantendría la normativa tributaria en nuestro país, según nos explica el autor.

Respecto a *La determinación del impuesto a la renta por el sujeto pasivo*, el doctor Luis Toscano Soria hace un análisis de lo que implica el ejercicio de la facultad determinada por parte de la administración tributaria, que debe acoplarse a la normativa vigente y a los principios constitucionales para que el sujeto pasivo pueda pagar sus obligaciones tributarias en la justa medida.

Con atención a la indudable actualidad del tema, el doctor José Vicente Troya nos habla sobre *La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributa-*

rias, principalmente desde la perspectiva de las actuaciones judiciales especializadas en el máximo órgano de justicia ecuatoriano.

Finalmente, se publica el ensayo intitulado *La obligación de afianzamiento en materia tributaria*, escrito por el abogado Oswaldo Santos Dávalos, quien fue el ganador del concurso universitario de ensayos tributarios organizado por el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

Si bien la presente obra es la consecución de un antiguo anhelo de nuestro Instituto, esperamos que a su vez, ésta se constituya en el inicio de una serie de próximas publicaciones sobre esta materia.

Marco Albán Zambonino

Presidente

Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

Breve historia del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

*Pablo Egas Reyes*¹

1. Antecedentes y Fundación del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

Mediante Decreto Ley de Emergencia No. 10 de 15 de junio de 1959, publicado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de Junio de 1959, se creó el Tribunal Fiscal en nuestra república, dándose inicio de manera institucional al reconocimiento de que las controversias en materia tributaria debían ser conocidas y resueltas por jueces especializados y expertos en el área impositiva. Esto coadyuvó significativamente a que los estudios tributarios tengan una mayor difusión, frente a las tradicionales ramas del derecho. Se recomendó el establecimiento de este tipo de judicatura, "...por la escasa especialización que en Derecho Fiscal existe en el país,..."²

Posteriormente mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29 de 24 de junio de 1963, publicado en el Registro

1. Abogado y docente universitario. Ex presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.
2. Aspectos y disposiciones fundamentales del Proyecto de Código Fiscal, publicado en el Boletín del Tribunal Fiscal No. 1, Ed. Casa de la Cultura Ecuatoriana, Quito, 1960, p. 23.

Oficial No. 490 de 25 de junio del mismo año, se promulga el Código Fiscal, que tiene como característica principal el mostrarse como un verdadero código de los tributos, así como se ratifica y se incluye la normativa orgánica y procesal para que el Tribunal Fiscal continúe conociendo los litigios que se presentaban en materia impositiva en el Ecuador.

Estos cambios trascendentales en la legislación, tanto con la implantación del Tribunal Fiscal como con la elaboración del Código Fiscal, obligaron a que los estudios en materia tributaria sean tomados con mayor seriedad y profundidad, a efectos de que el Estado y los contribuyentes, conozcan de primera mano cuales eran sus deberes y obligaciones en este novedoso campo para la época.

Dentro de esta nueva realidad regulatoria, un grupo de profesionales liderados por el Dr. Eduardo Riofrio Villagómez se unieron con la idea de conformar una organización académica e independiente, que tuviese como objetivo fundamental el estudiar, entender y propagar el derecho tributario en nuestro país. Es así que por Acuerdo No. 753 del Presidente Constitucional de la República con fecha 1 de abril de 1963, se autoriza la creación del INSTITUTO ECUATORIANO DE DERECHO TRIBUTARIO (IEDT), con sede en la ciudad de Quito, y cuya principal finalidad no era sino el difundir desde el punto de vista académico, la doctrina y principios impositivos, así como el analizar la realidad legislativa y de aplicación de las normas previstas para esta materia.

Posteriormente en el año de 1982 el IEDT actualiza sus estatutos, determinando y ajustando los fines específicos de la entidad, así como remoja las normas que regulan la parte administrativa del organismo. Esta modificación fue

el trampolín que tuvo la institución para que en años posteriores se fuese institucionalizando de mejor forma.

A partir de finales de los años 80 del siglo pasado, ingresan en calidad de miembros activos, una serie de profesionales jóvenes especializados en materia tributaria tanto desde el punto de vista profesional como académica, y por ende el IEDT experimenta un cambio profundo en su orientación y en su organización, consolidándose de forma sostenida su presencia en el orbe tributario de nuestro país, el cual se mantiene hasta la actualidad.

Como parte de esta nueva visión de la entidad, y en cumplimiento de los objetivos del IEDT, se crearon núcleos en las ciudades de Guayaquil y Cuenca, en donde los profesionales dedicados a esta materia pudieron reunirse de forma más cercana, a efectos de contribuir al cumplimiento de las metas de la corporación. Cada uno de los núcleos ha instaurado encuentros de discusión de la materia, especialmente nos han acogido en la organización de algunas jornadas nacionales de derecho tributario que se han realizado fuera de la ciudad de Quito.

2. Actividades principales del IEDT

El IEDT tuvo un comienzo muy auspicioso toda vez que parte de sus miembros fundadores fueron nombrados magistrados del Tribunal Fiscal, y además tuvieron una destacada participación en la elaboración de las nuevas normas que en materia tributaria se dictaron. Esto implicó que la entidad participó activamente en el desarrollo primigenio de la legislación impositiva en nuestro país.

Hay que destacar que el IEDT fue uno de los primeros organismos creados con este fin en Latinoamérica, y por tanto, fue aceptado casi inmediatamente como miembro del INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT), calidad que la mantiene hasta la actualidad. En este foro el IEDT ha actuado de forma activa en la institucionalización y consolidación del ILADT, así como en los eventos académicos que se organizan a nivel regional. Inclusive dos de sus miembros han tenido el honor de dirigir el ILADT en calidad de presidentes³ de la institución.

En el ámbito nacional el IEDT desde su fundación se ha destacado como un permanente animador en la discusión siempre compleja de los temas de esta materia. Así ha organizado una serie de jornadas de estudio y conocimiento de temas especializados, sin descuidar los foros, mesas redondas, conversatorios, entre otros eventos de estudio.

Hay que destacar en este tema, la organización que se ha venido dando de las denominadas jornadas nacionales de discusión de temáticas tradicionales y actualizadas a la realidad nacional. Así se ha contado con la participación de invitados nacionales y extranjeros de primera línea, que han compartido sus saberes de forma generosa y desinteresada.

La entidad ha participado de forma directa en la organización de encuentros y foros con otras instituciones. Así ha contribuido con la Corte Nacional de Justicia y la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, por

3. Los doctores José Vicente Troya Jaramillo (1981), y Juan Francisco Jaramillo Salgado (2004).

nombrar a algunas, a difundir a través de conversatorios y encuentros académicos, las principales modificaciones y características de la normativa y principios impositivos actualmente vigentes.

Otro de los puntos a subrayar, es que la institución ha participado con su criterio académico cuando se han propuesto reformas legales específicas, y en los últimos años, por ejemplo, aportó su contingente en la discusión del proyecto de ley de equidad tributaria, vigente desde el año 2008. En dicha oportunidad la corporación dejó sentado su criterio técnico sobre ciertos puntos polémicos que forman parte de dicha normativa.

Adicionalmente a lo mencionado también el IEDT desde hace algunos años atrás comenzó a difundir de forma periódica ciertos temas fiscales de manera particular. Al efecto elaboró un periódico denominado Boletín, en donde se incluyen, a más de la exposición de tópicos especializados, también la difusión de actividades relacionadas con su objeto social.

Vale la pena mencionar que desde hace casi una década el IEDT tiene su sede principal en el área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, alma mater con la cual mantiene una estrecha colaboración para la difusión del derecho tributario en el Ecuador. Y para estar a punto con las nuevas tecnologías, el IEDT cuenta con una página web, en la cual se pueden encontrar diversos temas y actividades que desarrolla y hace la institución, siempre enmarcados en el tópico de estudio impositivo.

Finalmente en este punto vale la pena recalcar que no pocos de sus miembros han participado en destacadas funciones públicas ligadas al aspecto impositivo. Así se

han desempeñado con altura y responsabilidad como jueces tributarios, funcionarios de las administraciones tributarias, y asesores parlamentarios. También varios de los asociados son docentes universitarios especializados en esta área del saber, y también se destacan muchas personas que ejercen con altura y dignidad su profesión, ligada a la materia que nos convoca.

3. Corolario

El futuro del IEDT se observa muy prometedor, toda vez que la institucionalización del organismo ha hecho que su presencia sea cada vez más importante en el quehacer de la materia en nuestro país. De ahí que su compromiso con el desarrollo del derecho tributario es permanente y constante.

Hacemos votos para que nuevas personas puedan integrarse al IEDT a fin de seguir cumpliendo con esta noble tarea, cuyo único ideal es fomentar el estudio del Derecho Tributario en todos sus ámbitos: doctrinal, legislativo, pronunciamientos judiciales y administrativos, entre otros, para acompañar cercanamente los principales cambios que puedan producirse en materia impositiva tanto a nivel nacional como regional.

El desbordamiento de las fuentes del Derecho tributario

*Marco Albán Zambonino**

Introducción

Con el presente artículo académico busco dejar planteadas ciertas inquietudes respecto a la aplicación del sistema de fuentes del Derecho tributario en el Ecuador, para lo cual, al tenor de lo contemplado en el art. 425 de la Constitución, hago un recuento de los cuerpos normativos allí previstos, y de los que han sido omitidos, para poner ejemplos de cómo el sistema de fuentes ha sido superado en su formalidad y que implica la existencia de otras normas, jurídicas y no, que también deben ser consideradas para la materia tributaria; pero además que el sistema en cuanto a sus principios de jerarquía y publicidad se ven atacados constantemente, por la aplicación de las normas de menor jerarquía sobre las que se suponen son de rango superior; y, normas técnicas que no forman parte del ordenamiento jurídico pero son de suma importancia dentro de la aplicación de los tributos.

De ninguna manera pretendo hacer un análisis del sistema de fuentes de Derecho, sino que me limito a describir ciertos casos donde se puede verificar que el siste-

* Abogado, Magister en Derecho tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

ma, como tal, es relativizado a tal extremo que en momentos desaparece, aumentando la complejidad de nuestro, ya enredado, ordenamiento jurídico con el que debemos lidiar cotidianamente; y que con seguridad tampoco es un problema exclusivo del Ecuador.

1. De la “pirámide de Kelsen al neoconstitucionalismo”

Harta y extensa es la doctrina que se refiere a las fuentes del Derecho,¹ desde su definición básica, que no está exenta de conflicto, hasta propuestas nuevas que ven con beneplácito un sistema de fuentes totalmente abierto,² es decir, fuentes no formales que no provengan del poder estatal.

Sin embargo, el tema que me ocupa no se enfoca en buscar esa determinación del concepto de fuente de Derecho, sino que para los efectos de este trabajo, me limito a entender como fuente de Derecho a las que tradicional y formalmente así se han considerado, es decir, a la expresión normativa que proviene del ente autorizado para la producción del derecho.³

1. Desde los Manuales de Introducción al Derecho hasta libros especializados se refieren a este tema, se puede encontrar algunas obras fundamentales de referencia a pie de página en Roberto Viciano Pastor, “Sistema de Fuentes del Derecho en la Constitución Política de la República del Ecuador”, en Santiago Andrade Ubidia, Julio César Trujillo Vásquez y Roberto Viciano Pastor, eds., *La Estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, UASB-E / CEN/CEP, 2004, p. 63.
2. Ver Édgar Cortés, “Fluidez y certeza del derecho. ¿Hacia un sistema abierto de fuentes?”, en Gonzalo A. Ramírez Cleves, edit., *El Derecho en el contexto de la globalización*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 161.

De ahí que me guiaré por lo establecido en el primer inciso del art. 425 de la Constitución de la República:

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”

Con la lectura de la norma transcrita, se viene a mi memoria, la pizarra del aula de clases de la Facultad de Derecho, pues en una carrera universitaria en la que se maneja casi en su totalidad textos, una imagen me quedó muy gravada en la mente: la figura de la “pirámide de Kelsen”, que explicaba gráficamente el orden jerárquico de las fuentes del derecho, donde la Constitución se ubica en su cúspide e “iluminaba” todo el ordenamiento jurídico inferior, constituido por las demás normas jurídicas que de ninguna manera debían contradecir sus preceptos.

Aquella representación tan exacta para el concepto que se manejaba, casi se volvió un lugar común, y se repe-

3. Riccardo Guastini, *Estudios de teoría constitucional*, México, Fontamara, 2003, p. 99., distingue dos nociones de fuente de derecho, una material “ya que pretende identificar ciertos actos y hechos como fuente del derecho en virtud de su contenido (si son actos) o de su resultado (si son hechos) normativos”; en cambio, respecto a la noción formal se dice que: “en cualquier ordenamiento, las fuentes pueden ser identificadas como tales *a priori*, para saber si un cierto acto o hecho es una fuente del derecho, no hace falta referirse a su contenido o resultado; es necesario y suficiente averiguar si en el ordenamiento de que se trata existe una norma –y precisamente una ‘norma sobre la producción jurídica’– que autoriza el acto o el hecho en cuestión para crear derecho.” p. 106.

tía mecánicamente para señalar que existía un estricto orden jerárquico en el ordenamiento jurídico del país.

Sin embargo, día a día, la práctica nos enseña lo contrario, que el supuesto ordenamiento jurídico no es tal y que las contradicciones son tan comunes y cada vez más complejas que se han trasladado más allá del campo jurídico. Esta noción siempre ha estado presente en el Derecho Privado, mas no ha sido motivo de mayor preocupación, pues ha sido antigua la aplicación de la *lex mercatoria*, al punto que en la actualidad, en un contexto mundial globalizado, amplia e inmediatamente comunicado por vía electrónica, se viene reconociendo la necesidad de una *nueva lex mercatoria*, que se aplique más allá de cualquier frontera y control estatal específico.⁴

Pero en el mundo del Derecho tributario no es fácil de asimilar la noción de fuentes de Derecho no formales, pues el principio de reserva de ley es fundamental para la garantía de los demás principios tributarios, tan es así que se encuentra previsto en el art. 301 de la Constitución⁵ y en el art. 4 del Código Tributario,⁶ por tanto, en este sentido, la preocupación de los estudiosos del Derecho tribu-

4. Puede verse al respecto, Walter René Cadena Afanador (Investigador Principal), *La Nueva Lex Mercatoria, La Transnacionalización del Derecho*, Bogotá, Universidad Libre, 2004.
5. "Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley."
6. "Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código."

tario es permanente y profunda,⁷ sin embargo, al tratarse de una ciencia tan ligada a las finanzas y economía, se ve influenciado fuertemente por otras ciencias y sus propias reglas técnicas, que a pesar de no ser formalmente jurídicas (conforme el art. 425 antes transcrito), son determinantes al momento de la aplicación del derecho.

Esta preocupación se puede ver agravada si consideramos, que pese a que formalmente hay una norma constitucional que señala detalladamente el sistema de fuentes del Derecho, existe en la actualidad una corriente mayoritaria que critica duramente el positivismo, que se dice existía en el Ecuador como método de generación y aplicación del Derecho,⁸ cayendo en descrédito el pensamiento de Kelsen, y con él la representación de su “pirámide” como figura que compendia el positivismo extremo, y que en consecuencia, debía ser casi eliminado del pensamiento jurídico, para dar paso a teorías modernas que permiten aplicar el derecho más allá de la norma, como

7. Pamela Aguirre, *El Principio constitucional de legalidad y la facultad normativa de SRI*, Quito, UASB-E/CEN, 2013, en el capítulo III, a su criterio, cataloga a dos grupos de Resoluciones del SRI, el primero donde están las Resoluciones que transgreden el principio de legalidad; y, el otro, que respeta dicho principio.
8. En circunstancia así es cuando recuerdo lo que el maestro Eusebio González nos decía en sus clases, que le causa gracia que nosotros [los latinoamericanos en general] siempre estábamos queriendo regresar sin nunca haber ido. Esto porque considero que, en Latinoamérica en general y particularmente en Ecuador, se redujo sustancialmente el alcance del pensamiento de Kelsen, casi limitándose a pensar que el positivismo se reducía al gráfico de su “pirámide”, esta situación es analizada con profundidad por Diego Eduardo López Medina, *Teoría impura del derecho, La transformación de la cultura jurídica latinoamericana*, Bogotá, Legis/Universidad de los Andes/Universidad Nacional de Colombia, 2004, donde formula una interesante teoría sobre *sitios de producción* de la teoría jurídica y *sitios de recepción* de la misma, lo que hace que en cierta forma las doctrinas europeas sean interpretadas según nuestra realidad.

propone el neoconstitucionalismo, que desde ese punto de vista se considera como una *teoría del Derecho* y no, propiamente, una *teoría de la Constitución*,⁹ que se caracteriza por una Constitución invasora, por la positivización de un extenso catálogo de derechos, por la omnipresencia en la Constitución de principios y reglas, y por la determinación de que la interpretación y la aplicación de las normas constitucionales no puede ser la misma que la de las normas legales.¹⁰

Por otro lado, pero con el mismo efecto de comprender al Derecho más allá de la producción de normas por parte del Estado, Julio César Trujillo al referirse a las Fuentes del Derecho, nos dice:

“El Estado ecuatoriano no goza del monopolio de dictar normas jurídicas ni de administrar justicia; más bien, consecuente con la definición que de él hace el art. 1 con el adjetivo de plurinacional, la misma Constitución, en el art. 57.10 reconoce la facultad de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas para crear y recrear su Derecho propio o consuetudinario y en el art. 171, a su vez, reconoce a las autoridades indígenas la competencia para resolver los conflictos internos con la aplicación de ese Derecho propio.

Estas facultades coexisten con la consulta prelegislativa para la creación del Derecho estatal en los términos antes expuestos”.¹¹

9. Roberto Viciano Pastor y Rubén Martínez Dalmau, “Aspectos Generales del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano”, en *El nuevo constitucionalismo en América Latina*, Quito, Corte Constitucional del Ecuador, 2010, p. 17.

10. *Ibíd.*, p. 18.

En definitiva, el sistema de fuentes de Derecho en el Ecuador, pese a lo que señala el art. 425 de la Constitución, no responde a un sistema cerrado y estrictamente jerárquico, pues se encuentra sujeto a varios condicionamientos y caracterizaciones adicionales que nacen de la propia Constitución y de su aplicación desde las nuevas teorías jurídicas, sin embargo de lo cual, el presente trabajo no pretende analizar este interesante y complejo tema, lo único que busca es hacer un acercamiento al estado actual de las fuentes del Derecho tributario, que se han desbordado¹² en varios sentidos, causando graves conflictos de aplicación de las normas jurídicas, para lo cual, nos referiremos a ciertos casos particulares, que servirán de mero ejemplo ya que con seguridad no son los únicos, pues sin duda, el lector podrá, desde su propia experiencia y perspectiva, encontrar un sinnúmero de situaciones que demuestren la reiterada y continua ocurrencia de este “fenómeno jurídico” actual.

2. La Constitución

Como ya decía García de Enterría,¹³ la primera de las fuentes de Derecho en un Estado democrático de Derecho

11. Julio César Trujillo, “Las Fuentes del Derecho”, discurso por otorgamiento de su doctorado Honoris Causa por la UASB-E. Disponible en [http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/363/File/pdfs/NOTICIASYSCESOS/2013SeleLarenas/Discurso_JulioCesarTrujillo.pdf].
12. Antonio Enrique Pérez Luño habla de esta concepción hídrica de la producción de normas, que nos permite hablar de fuentes del Derecho, de ahí que su “desbordamiento” sea totalmente concordante con esta concepción de fluidez, en *El desbordamiento de las fuentes del Derecho*, Madrid, La Ley, 2011.

ha de ser la Constitución, lo que quiere decir que ésta ha de ser considerada como una norma con eficacia directa y no como un simple manifiesto retórico o programático. Monroy Cabra también señala que la adopción del Estado Social de Derecho corresponde al Estado constitucional, en que la Constitución viene a ser la norma suprema que tiene primacía sobre todas las demás normas.¹⁴ Recientemente, Julio César Trujillo¹⁵ se refiere a que la Constitución como norma jurídica, es directamente aplicable, lo cual significa que sus normas son fuentes de derechos y obligaciones para sus destinatarios, por lo que puede ser invocada tanto en sus relaciones con el Estado, sus instituciones y órganos, como en las relaciones de ellos entre sí; significa también que las autoridades públicas pueden sustentar sus decisiones en las normas constitucionales, es decir, el concepto de norma constitucional como mero enunciado político ha sido superado ampliamente, sin embargo, se sigue considerando que aunque comparta su naturaleza de norma jurídica y, por tanto, sujeta a interpretación y aplicación en cada caso, no deja de calificársela como norma suprema, ubicándola de esa forma en la cúspide de la pirámide de la jerarquía normativa, en la misma forma que se lo hacía en el criticado positivismo. Así lo dispone expresamente la Constitución:

-
13. Eduardo García de Enterría, "El sistema de fuentes del Derecho", en Eduardo García de Enterría y Manuel Clavero Arévalo, directores, *El Derecho Público de Finales de Siglo, Una perspectiva iberoamericana*, Madrid, Fundación BBV/Civitas, 1997, p. 429.
 14. Marco Gerardo Monroy Cabra, "La Constitución como fuente de Derecho: sistema de fuentes", en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Uruguay, Konrad-Adenauer-Stiftung, 2002, p. 16.
 15. Julio César Trujillo, "Las Fuentes del Derecho".

“Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.”

Pero, lo que sí resulta novedoso, y se puede catalogar como un primer ejemplo de desbordamiento de la fuente del Derecho, en que en este caso, aunque se trata de la *norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico*, el propio texto constitucional en el mismo artículo, en el segundo inciso dispone:

“La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.”

Entonces, vemos que la cúspide de la pirámide ya no se mantiene geométricamente perfecta, pues se ha ensanchado para dar cabida a los tratados que han sido ratificados por el Ecuador, en materia de derechos humanos, por lo que también prevalecen sobre cualquier otra norma jurídica, es decir, también los tratados internacionales son supremos y jerárquicamente superiores, razón por la cual el orden establecido en el art. 425 de la Constitución se ve alterada, por cuanto hay tratados y convenios internacionales que según ese artículo están por debajo de la Constitución, pero por virtud de lo dispuesto en el art. 424, los que tratan sobre derechos humanos, y ratificados por el Estado, están al mismo nivel. Así se ratifica más adelante, cuando se ordena:

“Art. 426.- Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución.

Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente.

Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.”

Con lo que se conforma el denominado “bloque de constitucionalidad”, que sería realmente el supremo y jerárquicamente superior de todo el ordenamiento. Sin embargo, es necesario acotar que el número 3 del art. 11 de la Constitución señala que “los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte”, sin que se haga la distinción contenida en los otros artículos constitucionales, de que esos tratados internacionales deben ser “ratificados” por el Estado.

Antes de la Carta Suprema de 2008, ya se entendía el concepto del “bloque de constitucionalidad”, contenido en el art. 17 de la anterior Constitución, que permitía que

“todos” los instrumentos internacionales vigentes, que versen sobre derechos de las personas gocen de rango constitucional y sean directamente aplicables,¹⁶ por lo que se genera una duda al respecto, pues según el artículo 424 el “bloque de constitucionalidad”, actualmente, lo conformarían únicamente los instrumentos “ratificados” por el Ecuador.

Existe quienes dicen que en el Ecuador no se diferencia entre normas internacionales ratificadas y no ratificadas, “lo cual, bajo una interpretación sistemática, puede ser dilucidado como la obligatoriedad y vigencia de todas esas disposiciones, sin distingo alguno”,¹⁷ al contrario la Corte Constitucional colombiana, deja en claro que para ellos el bloque de constitucionalidad se compone por los tratados internacionales de derechos humanos “ratificados” por Colombia:

“En efecto, la Corte no pierde de vista que la remisión que hace la Ley a los tratados internacionales sobre derechos humanos está directamente referida a los tratados que han sido ratificados por Colombia, lo cual significa que se trata de instrumentos que por el procedimiento constitucional han sido incorporados al ordenamiento jurídico nacional y frente a los cuales resulta aplicable el canon constitucional que obliga a nacionales y a extranjeros ‘en Colombia a acatar la constitución y las leyes’ (Art. 4º C.P.).”¹⁸

16. Roberto Viciano Pastor, “Sistema de Fuentes del Derecho en la Constitución Política de la República del Ecuador”, p. 69.
17. Danilo Alberto Caicedo Tapia, “El bloque de constitucionalidad en el Ecuador, Derechos Humanos más allá de la Constitución”, en *Foro Revista de Derecho*, No. 12, Quito, UASB-E/CEN, 2009, p. 23.

En conclusión, considero que no está totalmente claro que en el Ecuador el bloque de constitucionalidad esté constituido por “todos” los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, pues en la norma específica (art. 424), se refiere únicamente a los “ratificados” por el Ecuador, lo que coincidiría con el criterio de la Corte Constitucional colombiana en su caso; pero a su vez, otras normas constitucionales no hacen esta distinción, es más el número 7 del art. 11 de la Constitución hace un reconocimiento completamente amplio de los derechos y garantías de las personas,¹⁹ por lo que se entendería que por la aplicación progresiva y el principio “pro homine” de nuestra Constitución, se podría entender que el bloque constitucional en el Ecuador es totalmente amplio y abierto, comprende no solo los instrumentos internacionales, ratificados o no por nuestro País, sino todo principio presente o futuro, escrito o no, que tenga relación con la existencia misma del ser humano. Pero aquello no deja de ser una mera opinión, quedando siempre a la interpretación que se pueda dar.

Finalmente, es necesario decir que me limito a destacar lo antes expuesto, en función de resaltar la vigencia de esta discusión, y por tanto, esta falta de certeza que se produce en relación a que la Constitución y los Derechos Humanos constituyen fuente fundamental del Derecho

18. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-067/03, disponible en [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/c-067_2003.htm], 23 de octubre de 2013.

19. Constitución de la República, Art. 11. “7. El reconocimiento de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos, no excluirá los demás derechos derivados de la dignidad de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades, que sean necesarios para su pleno desenvolvimiento.”

tributario, sin que sea oportuna detallar su preponderancia y vinculación.²⁰

3. Los mandatos constituyentes

Esta creación es autoría de la Asamblea Constituyente de Montecristi,²¹ no se encuentra prevista dentro de la enumeración del rango normativo detallado por la Constitución, ni actual (art. 425) ni anteriormente (art. 272).

Fueron en total veintitrés (23) los mandatos constituyentes²² que se dictaron por varios motivos, desde asumir plenos poderes (Mandato Constituyente 1) hasta el nombramiento o cesación de funcionarios públicos (por ejemplo: Mandatos Constituyentes 7, 11, 18, 19).

Su ubicación en la “pirámide jurídica” no tiene antecedentes, pero se los auto declaró como:

20. Al respecto se puede ver: José Vicente Troya, “Tributación y Derechos Humanos”, en *Foro Revista de Derecho*, No. 2, Quito, UASB-Q/CEN, 2003-2004; Alejandro Celi de la Mota, “Tributación y Derechos Humanos, Los Derechos Humanos y los principios generales de la tributación aduanera”, en *Revista Internacional de Derechos Humanos*, No. 1, S/L, Cladh, 2011, pp. 157-177, disponible en [<http://www.cladh.org/wp-content/uploads/2012/07/a1-n1-2011-art07.pdf>]; Corte Constitucional del Ecuador para el Período de Transición, Sentencia No. 002-09-SAN-CC, Caso 0005-08-AN, Suplemento del Registro Oficial 566, 08 de abril de 2009; y, Resolución del Tribunal Constitucional del Ecuador 335-98-TC, Suplemento Registro Oficial 118, 28 de Enero de 1999.
21. Denominada así por el lugar donde se reunió la Asamblea Constituyente, en la provincia de Manabí, en el año 2007.
22. El listado oficial y los temas sobre los que tratan, los encontramos en [<http://www.asambleanacional.gob.ec/asamblea-constituyente-mandatos-y-leyes.html>]

“jerárquicamente superiores a cualquier otra norma del orden jurídico y de obligatorio cumplimiento para todas las personas naturales, jurídicas y demás poderes públicos sin excepción alguna. Ninguna decisión de la Asamblea Constituyente será susceptible de control o impugnación por parte de alguno de los poderes constituidos.”²³

Aunque aparentemente esta característica no sería única de los Mandatos sino de toda decisión de la Asamblea Constituyente, ya que en el mismo art. 2 del Mandato 1 se dice que la “Asamblea Constituyente ejerce sus facultades mediante la expedición de: mandatos constituyentes, leyes, acuerdos, resoluciones y las demás decisiones que adopten en uso de sus atribuciones.”, en consecuencia parecería que todos esos actos jurídicos tienen esa calidad de superiores y de inmutables.

Así se advierte por el inciso tercero del mismo art. 2 de ese Mandato, que ordena:

“Los jueces y tribunales que tramiten cualquier acción contraria a las decisiones de la Asamblea Constituyente serán destituidos de su cargo y sometidos al enjuiciamiento correspondiente. De igual manera, serán sancionados los funcionarios públicos que incurran o promuevan, por acción u omisión, el desacato o desconocimiento de las disposiciones de la Asamblea Constituyente.”

Pero la inmutabilidad, rigidez y superioridad de las decisiones de la Asamblea no quedó únicamente como texto escrito general que podía considerarse simplemente como una exageración, sino que se intentó la aplicación

23. Art. 2 del Mandato Constituyente 1, ROS 223 de 30 de noviembre de 2007.

literal del texto normativo, por este motivo, los señores Vocales de la Comisión de Recepción y Calificación del Tribunal Constitucional, se negaron a tramitar una demanda de inconstitucionalidad (0010-2008-TC) presentada en contra de la Ley de Equidad Tributaria, precisamente argumentan que por ser una decisión de la Asamblea Constituyente, no cabía impugnación alguna, conforme el art. 2 del Mandato 1 antes referido. Con la apelación correspondiente el Pleno del Tribunal Constitucional calificó la demanda y la admitió a trámite.²⁴

Sin embargo, pese al candado normativo autoestablecido por el mismo Mandato, para hacerlo inimpugnable y permanente, en la práctica no sucedió tal cosa, debido a que por las circunstancias sociales, políticas y económicas del País, los Mandatos han sido reformados en varias oportunidades, los funcionarios nombrados han sido reemplazados, etc., es decir, en la práctica los Mandatos, pese a ser declarados como norma superior del ordenamiento, han dejado de aplicarse por su temporalidad o han sido reformados tácita o expresamente, solo para citar un ejemplo, se ha emitido leyes expresamente reformatorias a los Mandatos, tal como la Ley Orgánica Reformatoria al Mandato Constituyente No. 10 (ROS 37 de 30 de septiembre de 2009).

Varias son las contradicciones que pueden señalarse respecto de la jerarquía normativa de los Mandatos Constituyentes ecuatorianos, pues formalmente se auto-calificaron con jerarquía superior, pero se emitieron para varios efectos, desde temas que modificaron derechos y facultades constitucionalmente establecidos, como el

24. El caso 0010-2008-TC no ha sido resuelto aún por la Corte Constitucional.

Mandato 1, por el que la Asamblea Constituyente asumió plenos poderes; así como asuntos que normalmente se hubiesen emitido a través de resoluciones o acuerdos, como para la remoción y nombramiento provisional de funcionarios públicos; actos de efecto general y obligatorio, que necesitarían haber sido dictados por ley, como para modificar el régimen de remuneraciones del sector público, eliminación de la tercerización, etc.; y, en la materia que nos ocupa, tenemos lo que puede considerarse la cuarta reforma tributaria (desde 2007), a través del Mandato No. 16, denominado "Agrícola", que instituye exoneraciones del impuesto a la renta, suspende el cobro de tributos y establece tarifa 0% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a varios productos.

Si bien estas reformas pueden ser consideradas beneficiosas para el contribuyente, no deja de plantearse la duda, si en estricto sentido se cumplió con el principio de reserva de ley, y por otro lado, aunque muchas normas fueron de aplicación temporal y han dejado de aplicarse por tal motivo, hay otras que continúan en plena vigencia sin tener una ubicación determinada dentro del sistema normativo.

4. Los tratados internacionales

Según el orden jerárquico normativo establecido constitucionalmente, se ubican luego de la Constitución y por encima de la ley. En materia tributaria ya se ha discutido respecto al ejercicio de la soberanía fiscal en los tratados internacionales²⁵, donde el Estado comparece soberanamente reconocido como par de otros Estados u organis-

mos internacionales; pero a su vez, limita su soberanía fiscal, al entregar, en cierta forma, sus facultades de crear impuestos o exoneraciones impositivas, no a través de una norma emanada del órgano legislativo competente, sino fruto de la negociación de un convenio, que generalmente ha sido aprobado únicamente por el Ejecutivo, sin que haya sido ratificado por el Legislativo, es decir, más cercano a una naturaleza contractual que legislativa.

Si bien los convenios para evitar la doble tributación son los más comunes al momento de tratar sobre fiscalidad internacional,²⁶ existen otros convenios o tratados internacionales que también tienen efectos sobre la tributación; es usual encontrar convenios con Gobiernos extranjeros u organismos especializados de ayuda internacional, para la exoneración del IVA en sus adquisiciones,²⁷ puesto que al tratarse de recursos públicos de otros Estados, no podrían estar sometidos a impuestos al consumo en el Estado receptor, aunque en la práctica el sistema general en el Ecuador es el de devolución del IVA a Estados extranjeros y organismos internacionales,²⁸ con lo

25. Ver Marco Albán Zambonino, *Problemas del Derecho tributario frente al comercio electrónico*, Quito, UASB-E/CEN/Abya Yala, 2003, pp. 22-33; y, José Vicente Troya J. *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco, 2008, pp. 13-33.

26. Ecuador ha firmado convenios para evitar la doble tributación con Alemania, Bélgica, Brasil, Comunidad Andina (Colombia, Perú y Bolivia), Chile, México, España, Francia, Italia, Rumanía, Suiza, Canadá, Uruguay y Corea del Sur, estando en negociaciones con algunos países como Indonesia, China y Arabia Saudita.

27. Como ejemplo, ver las notas reversales para la Exoneración del Impuesto al Valor Agregado, IVA, entre el Gobierno del Ecuador y el Gobierno de Israel, ROS 600 de 28 de mayo de 2009.

28. La aplicación del marco general previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno puede apreciarse con la Resolución del SRI 503 publicada en el RO329 de 5 de mayo de 2008.

que se abre la puerta para que, en general, opere el principio de reciprocidad entre estados.

Como sabemos los convenios se firman en base a modelos que presentan las partes, siendo los más conocidos para nosotros: el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y de la Decisión 40 de la Comunidad Andina (CAN). Si por ejemplo, en el convenio prevalece el modelo OCDE será fundamental revisar las recomendaciones y los comentarios que se hacen a cada artículo, los que son realizados por un comité especial (Comité de Asuntos Fiscales), en este caso tendremos el hecho de que la voluntad de las partes, que son Estados soberanos, será *clarificada* (cuando no modificada) por los comentarios de un comité, o sea no por un organismo oficial sino por terceros que, más que investidura oficial, tienen criterios técnicos.

Con lo que nos encontramos ante una importante injerencia de lo que se denomina *soft law* dentro de las fuentes del Derecho tributario interno, ya no solo a nivel internacional, según ya explicaba Sacchetto al decir que con "el término *soft law* se indican hechos y actos (incluso principios y normas sociales, éticas, etc.) que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia."²⁹

29. Claudio Sacchetto, "Las fuentes del Derecho tributario Internacional Tributario", en Víctor Uckmar, coord., *Curso de Derecho tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003, p. 41.

Pero esta incorporación del *soft law* no es solo doctrinaria sino que la propia normativa nacional ha aceptado incluir criterios y resoluciones de organismos no oficiales dentro de sus regulaciones, así por ejemplo se dice: "Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos-OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI."³⁰

Aunque esa autorización que permite la ley, aparece como optativa al utilizarse el verbo *pudiendo*, en la práctica así se lo ha hecho³¹. En el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en forma expresa también, se aceptan los criterios técnicos en precios de transferencia, de estos organismos, de los cuales el Ecuador no forma parte:

"Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador."

30. Artículo innumerado agregado luego del art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

31. Resolución del SRI 182. "Paraísos y Regímenes Fiscales preferentes", ROS 285 de 29 de febrero de 2008.

Entonces, somos testigos de cómo los criterios y comentarios técnicos, que no surgen de órganos oficiales, sino de grupos internacionales especiales de trabajo, a los cuales, en la mayoría de casos, el Ecuador no participa, en la práctica constituyen importantes fuentes para la aplicación y creación del Derecho tributario interno.

5. Derecho comunitario

No se trata tan solo de normativa especial o especializada, sino de un sistema complejo y completo, que muchos lo describen como autónomo e independiente, César Montaña refiere que teóricos europeos y latinoamericanos que han enfocado la integración desde la óptica jurídica van construyendo firmemente la doctrina del "Derecho Comunitario" en Europa o del "Derecho de la Integración o Comunitario" en Latinoamérica, sin olvidar el gran aporte de la jurisprudencia de los tribunales comunitarios. Destaca la formación de sus características (operativo, instrumental, pragmático, transitorio, flexible de cumplimiento voluntario, de excepción); y sus principios (preeminencia, efecto directo y aplicabilidad inmediata). Considera entonces, que son los sustentos de un ordenamiento jurídico producto de sus propias fuentes, inédito, sin parangón, que tiene especificidades moldeadas cotidianamente por la voluntad soberana de los estados miembros y de las instituciones de la integración.³²

32. César Montaña Galarza, "Constitución Ecuatoriana y Comunidad Andina", en Santiago Andrade Ubidia, Julio César Trujillo Vásquez y Roberto Viciano Pastor, eds., *La Estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, UASB-E / CEN/CEP, 2004, p. 345.

El Ecuador como miembro de la Comunidad Andina debe estar atento al cumplimiento del ordenamiento jurídico comunitario, sea el denominado “originario”, constituido por los acuerdos o tratados originales, así como el “derivado” que son producto de los órganos e instituciones creados por las fuentes originarias, siendo el instrumento más importante, por el carácter general y abstracto, a través del cual se manifiesta esa voluntad derivada en la Decisión.³³

En la materia que nos ocupa, son varias las Decisiones relacionadas con la materia tributaria, siendo las principales las siguientes:

- Decisión 40, con sus dos anexos, el I que regula los problemas de doble imposición en la región; y, el II, con el modelo de convenio para evitar la doble tributación;
- Decisión 578 que reforma y complementa el anexo I de la Decisión 40;
- Decisión 291 relativo al Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes y Regalías;
- Decisión 292 relacionado al Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales Andinas;
- Decisión 324 que contiene el Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales;
- Decisión 330 para la Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales;

33. Las Decisiones pueden ser consultadas en [<http://www.comunidadandina.org/Normativa.aspx#>]

- Decisión 388 sobre la Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes;
- Decisión 599 para la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado;
- Decisión 600 relativa a la Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo; y,
- Decisión 635 que contiene la Modificación de las Decisiones 599 y 600 relativas a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo.

Estos instrumentos no dejan de causar reacciones encontradas, pues se los critica principalmente por un déficit democrático, al ser normativa que en materia tributaria no cumple con el principio de reserva legal, pues la Comisión de la CAN, está conformada por los Ministros de Relaciones Exteriores, que representan al Ejecutivo y no a la función legislativa, siendo este tema importante insumo para la discusión de la "cesión" o "delegación" de la soberanía fiscal, así como para el morigeramiento del principio de reserva legal, temas por demás interesantes, mas no son los que aquí nos ocupan.

Si bien la vocación integracionista del Ecuador se encuentra expresamente manifestada en la Constitución, al declarar que en las relaciones con la comunidad internacional se responde a los intereses del pueblo ecuatoriano, y en consecuencia: "Impulsa prioritariamente la integración política, cultural y económica de la región andina, de América del Sur y de Latinoamérica."³⁴, sin embargo,

el Derecho comunitario no se encuentra dentro del orden jerárquico normativo, por tanto, por un lado podemos considerar que los tratados y protocolos que fundamentan la CAN y sus instituciones, se encuentran al mismo nivel que los tratados internacionales, esto es, por debajo de la Constitución y por encima de la ley, sin embargo, por otro lado, ¿qué sucede con el Derecho comunitario derivado que no es formalmente un instrumento internacional?, ¿se puede decir que tiene la misma categoría normativa, en consecuencia están por encima de la ley nacional?, esta inquietud permanece pese a la aceptación general de los principios de preeminencia, efecto directo y aplicación inmediata.

Estos temas de discusión son cotidianos, pero cuando llegan a judicializarse, el sistema prevé una solución a través de las acciones, recursos y actuaciones que pueden ser planteados ante el Tribunal Andino de Justicia,³⁵ como por ejemplo, podemos ver una de las últimas resoluciones emitidas, dentro del proceso 174-IP-2012³⁶ para la interpretación prejudicial de las Decisiones 330 y 388, donde una vez más se ratifica la preeminencia de la norma comunitaria, su aplicación directa y su supremacía sobre la norma del derecho interno, por lo que en el referido caso se resuelve, “la norma nacional de la República del Ecuador, específicamente, la Ley de Régimen Tributario Interno, ha de

34. Art. 416, número 11 de la Constitución del Ecuador.

35. Al respecto se puede ver José Vicente Troya, “Garantías del contribuyente ante la Administración Tributaria”, Ponencia presentada en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Santiago de Compostela, Septiembre 2012.

36. Proceso 174-IP-2012 remitido por el Tribunal Fiscal No. 2, dentro del proceso 7895-5257-2008 planteado por Empresa Pesquera Ecuatoriana S.A. EMPESEC.

guardar armonía con la Decisión 388, y las disposiciones que de algún modo la contradiga serán inaplicables, de conformidad con lo dispuesto por esta providencia.”

Entonces, tenemos la vigencia de un sistema normativo independiente y autónomo que convive con el ordenamiento jurídico nacional, en una especie de paralelismo cuya aplicación no es pacífica y que debe resolverse con aplicación preferente del Derecho comunitario, pero en la práctica no siempre tenemos esas evidencias, tal como sucede con el Arancel Externo Común, que aunque es una condición necesaria para la unión aduanera, no se lo aplica por los países miembros, de tal manera que en el caso del Ecuador, el Presidente de la República sigue determinando las tarifas arancelarias para las importaciones, conforme el mandato constitucional, aunque aquello también implique una relativización del principio de reserva legal en materia tributaria.

6. Leyes orgánicas y leyes ordinarias

Conforme el orden normativo establecido en el art. 425 de la Constitución, las leyes orgánicas están por encima de las leyes ordinarias, lo que se complementa con lo expresado en el art. 133 de la Norma Suprema:

“Art. 133.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias.
Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución.
2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.

4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral.

La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional.

Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica."

En la actualidad, dentro del marco constitucional de derechos y garantías, prácticamente, casi todas las leyes son calificadas de orgánicas pues vienen a regular derechos y garantías constitucionales, en el tema que nos ocupa, por las reformas contempladas en la Ley de Equidad Tributaria se calificó a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Código Tributario como orgánicos, dándoles de esa forma una aplicación preeminente sobre las demás.

Sin embargo, llama poderosamente la atención que la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, que reforma la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (ROS 583 de 24 de noviembre de 2011) y crea varios impuestos, no tenga esa calificación, pese a que las reformas tributarias anteriores sí se cuidaron de dejar clara esa categorización, precisamente para los efectos del citado art. 133 de la Constitución que ordena que las leyes ordinarias no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.

Por otro lado, es necesario destacar el conflicto entre normas de igual calificación que no puede resolverse por el principio de jerarquía contemplado en el art. 425 de la

Constitución, por lo que debe observarse, adicionalmente, los principios de temporalidad (la norma posterior deroga la anterior) y el de especificidad (la ley más acorde con la materia que se regula).

Para este efecto, podemos observar el texto del art. 76 de la Ley Orgánica de Discapacidades³⁷ que establece:

“Artículo 76.- Los ingresos de las personas con discapacidad están exonerados en un monto equivalente al doble de la fracción básica gravada con tarifa cero (0) del pago del impuesto a la renta. También serán beneficiarios de la exoneración antes señalada los sustitutos. Este beneficio sólo se podrá extender, en este último caso, a una persona.”

En contraposición al texto del numeral 12 del Art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que entre las exoneraciones para la determinación y liquidación del impuesto a la renta, en la parte pertinente establece: “Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta, según el artículo 36 de esta Ley,...”. Lo que ha llevado a que muchas empresas que se dedican a publicar textos legales, hayan procedido a modificar el numeral 12 del artículo 9 antes referido, en el sentido que los ingresos obtenidos por discapacitados tengan el “equivalente al doble de la fracción básica gravada con tarifa cero...”, lo cual, a mi criterio personal, creo que es errado pues el art. 76 de la Ley Orgánica de Discapacidades no ha reformado expresamente a la

37. Ley Orgánica de Discapacidades, ROS 796 de 25 de septiembre del 2012.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sin que tampoco pueda considerarse una reforma tácita.

Entonces, tendríamos la coexistencia de dos normas vigentes, la una que establece un beneficio del "triple" de grabación con tarifa 0 sobre el impuesto a la renta, y otra con el "doble". Las dos son orgánicas, por tanto, del mismo nivel jerárquico; en cuanto a la temporalidad, la Ley de Discapacidades es posterior, la de Régimen Tributario es anterior; pero por especialización, la que rige la materia tributaria es precisamente la de Régimen Tributario y la otra es específica para los derechos de las personas con discapacidad. Queda entonces una evidente antinomia, que será necesario resolverla, debiendo considerar principios constitucionales, como la preferente atención a los sectores de la población más vulnerables.

7. Los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos

Las normas de jerarquía infralegal son las más numerosas, y eso que aún no tenemos normas de tipo distrital, que con seguridad, ya causarán problemas en esta materia, los que deberán ser analizados en su debido momento; mientras tanto, debemos considerar que dentro de la gran cantidad de normativa que expiden los órganos legislativos de los gobiernos autónomos descentralizados (GADs) y de los organismos y autoridades administrativas hace evidente la posibilidad de un gran desorden en la normativa tributaria.

Son sumamente frecuentes los reclamos, administrativos, judiciales y constitucionales, respecto a la alteración del principio de jerarquía normativa en el sistema de fuentes del Derecho, Pamela Aguirre considera esta alteración como una vulneración al principio constitucional de legalidad, por un exceso de la facultad normativa (o reglamentaria) de parte del Servicio de Rentas Internas (SRI).³⁸

Ese mismo exceso puede provenir de parte del emisor del Reglamento en contra de la ley, pues pese a que expresamente se ordena que el Presidente de la República puede expedir los reglamentos para la aplicación de la ley, sin que le esté permitido contravenirla ni alterarla,³⁹ no siempre se ha cumplido, así tenemos el caso resuelto por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, que emitió la sentencia No. 22891- 2723-IS-V, declarando contrarios a la ley, los incisos tercero y cuarto del numeral 9 del Art. 4 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se refiere a que no puede establecerse presunciones por vía reglamentaria.

Aunque en materia tributaria no he encontrado aún extremos que se dan en otras áreas del Derecho, como el contenido en el Decreto Ejecutivo No. 1322 que contiene la reorganización del Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, publicado en el Registro Oficial 813 de 19 de octubre del 2012, donde textualmente dice:

38. Pamela Aguirre, *El Principio constitucional de legalidad y la facultad normativa de SRI*.

39. Esta prohibición contemplada en el numeral 13 del art. 147 de la Constitución de 2008 es idéntica a la prevista en el numeral 5 del art. 171 de la Constitución de 1998.

“Artículo 3.- Modifíquese en la Ley de Propiedad Intelectual la denominación de ‘Presidente del Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, IEPI’, por la de ‘Director Ejecutivo’.”

Bien puede decirse que la reorganización de las entidades públicas es una facultad constitucional del Presidente de la República, pero formalmente el contenido literal de la norma citada permite la reforma del texto legal por vía de Decreto Ejecutivo.

Pero las normas inferiores no solo “atacan” el principio de jerarquía normativa de la ley, sino que entre ellas mismas se puede verificar aquello, un ejemplo de lo dicho es que mediante circulares se altera la vigencia de las resoluciones, considerando que aunque de conformidad con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, le faculta al Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, se entendería que por el carácter general las resoluciones son superiores normativamente a las circulares, pues estas últimas deberían dar simples instrucciones administrativas, más no ser directamente creadoras o modificadoras de derechos subjetivos.

Sin embargo, un ejemplo de esta alteración podemos verla en la Circular No. NAC-DGCCGT2-00013, publicada en el Registro Oficial 756 de 30 de julio de 2012, que sin expresamente reformar la Resolución No. NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008, por vía de la circular, en forma retroacti-

va, incorpora al listado de Paraísos Fiscales a varios "régímenes fiscales preferentes" no listados originalmente en la Resolución.

8. Otras normas

El texto de la presente sección, no tiene otro fin, que dejar señalada la importancia de la normativa técnica para la regulación de ciertas actividades, siendo tal vez el caso tributario, una de las materias en las que más influencia tienen las normas no podemos prescindir de la aplicación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), la que sirven para sustentar la presentación de estados financieros de las personas naturales y de las sociedades no sometidas al control de la Superintendencia de Compañías y de la de Bancos y Seguros, las que cumplirán con las normas del ente de control respectivo, conforme determina el art. 39 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Conforme la Resolución 06.Q.ICI-004 publicada en el Registro Oficial (RO) 348 de 4 de septiembre del 2006, la Superintendencia de Compañías dispone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que finalmente luego del 2009, en que se iniciaría su implementación, se derogarían la resolución que adoptaba las NEC como norma para la presentación de estados financieros.

De esta forma, conviven en el Ecuador, distintas normas para la presentación de los estados financieros las cuales deberán ser consideradas para la determinación y pago de los distintos impuestos.

En otro caso, durante mucho tiempo la legislación aduanera nacional adoptó a algunos Incoterms (términos comerciales nacionales e internacionales) como forma de determinar la base imponible, como fue el valor CIF (costo, seguro y flete) y el FOB (franco a bordo), actualmente siguen siendo de gran importancia para la determinación y liquidación de impuestos e incluso para su devolución. Los Incoterms son la mejor muestra de la incorporación de fuentes de Derecho no oficiales, pues son costumbres mercantiles aceptadas internacionalmente, redactadas, revisadas y publicadas por la Cámara de Comercio Internacional (ICC) con sede en París y no por ningún organismo gubernamental oficial.

Lo mismo sucede en campos más específicos, como por ejemplo normas internacionales para mermas o pérdidas por producción, transformación o transporte, para dar un ejemplo.

Sin duda, la relevancia de este tipo de normativa es evidente, pero lo que se plantea como duda es la conexión con las fuentes jurídicas, es decir, si en la práctica se podría plantear un recurso de casación por falta de aplicación, indebida o errónea aplicación de normas contables o de auditoría.

9. La jurisprudencia

Si bien el art. 425 de la Constitución no prevé expresamente a la jurisprudencia como fuente de derecho, puede perfectamente entenderse que se encuentra incorporada en la parte que dice: “y los demás actos y decisiones de los poderes públicos”.

Con la expedición de la Constitución de Montecristi se cambia la forma en cómo se debe establecer la existencia de los precedentes jurisprudenciales:

“Art. 185.- Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o sí ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.

La jueza o juez ponente para cada sentencia será designado mediante sorteo y deberá observar la jurisprudencia obligatoria establecida de manera precedente. Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio la jueza o juez ponente se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la sala.”

Lo que fue complementado con el art. 182 del Código Orgánico de la Función Judicial,⁴⁰ y que difiere a lo que se encontraba vigente hasta antes de la nueva Constitución, cuando se aplicaba el art. 19 de la Ley de Casación:

40. Código Orgánico de la Función Judicial publicado en el ROS 544 de 9 de marzo de 2009.

"Art. 19.- PUBLICACION Y PRECEDENTE.- Todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte Suprema de Justicia.

La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.

Igualmente la Corte Suprema de Justicia podrá emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación. La Corte Suprema resolverá sobre los fallos contradictorios ya sea por su propia iniciativa o a pedido de las cortes superiores o tribunales distritales. El Presidente de la Corte Suprema emitirá un instructivo para el adecuado ejercicio de esta atribución."

En ese sentido, en la actualidad tenemos dos clases de precedentes jurisprudenciales, los unos nacidos bajo el amparo de la Ley de Casación; y, los más recientes que deben ser expresamente declarados por la Corte Nacional de Justicia conforme las normas constitucionales y legales antes referidas.

Pero más allá de la aplicación de los precedentes jurisprudenciales que son de aplicación obligatoria, tenemos las sentencias que deben ser dictadas cotidianamente por los jueces, los cuales deben observar y aplicar todas las fuentes del Derecho, con las particularidades aquí anotadas, pero sobre todo considerando la nueva función del

juez en el marco de un estado constitucional de derechos y justicia, que implica nuevos retos y nuevos paradigmas, que exigen la motivación de los fallos, no solo por evitar la pena de la nulidad, sino como la necesidad de poder sustentar la decisión sobre el caso puesto en su conocimiento. Vanesa Aguirre al respecto refiere que ha de precisarse que el paradigma, de modo general, está atravesando por un aspecto hartamente polémico: la posibilidad de que el juez falle *sin norma legal*, por entender que “no existe” norma aplicable o que ella es injusta, o bien simplemente contradictoria con los principios constitucionales.⁴¹

Interesante y complejo desafío para toda la Función Judicial y que ya está siendo debidamente analizado, con la discusión doctrinal y académica que esto conlleva.⁴²

Conclusiones

El art. 425 de la Constitución ecuatoriana establece un sistema de fuentes de Derecho, que responde a los principios de jerarquía y publicidad, donde las normas jurídicas tienen que estar previamente publicadas para ser parte del ordenamiento jurídico, aplicándose la norma jerárquicamente superior sobre la de menor, por tanto, las antinomias se resuelven por el principio de jerarquía. Sin embargo, este sistema corresponde al tradicional positivista que no necesariamente se encuadra con el marco constitucional de derechos y garantías, donde la aplicación de prin-

41. Vanesa Aguirre Guzmán, *Tutela jurisdiccional del crédito en Ecuador*, Quito, Ediciones Legales, 2012, p. 16.

42. Sobre este tema, particularmente pueden verse los artículos de César Montaña y José Vicente Troya en este mismo libro.

cipios y reglas aparece como la mejor solución para cualquier conflicto.

En cualquier caso, el texto constitucional antes referido, no se aplica en forma sistemática y más bien sus principios son atacados constantemente por sus normas que deberían sustentar el propio ordenamiento. Encontramos innumerables casos, donde la jerarquía normativa se vulnera al aplicarse las normas inferiores sobre las superiores.

Además existen normas que no están previstas en el ordenamiento establecido por la Constitución, tal como las del Derecho comunitario, que sin embargo, son de aplicación directa, inmediata y preferente sobre la legislación nacional, o existen normas sin una categorización constitucional expresa, como sucede con los Mandatos Constituyentes que han producido verdaderas reformas tributarias pese a no cumplir formalmente con el principio de reserva de ley. Por otro lado, normas que no están publicadas como tales, y que corresponden a la técnica antes que al Derecho, como son las NEC, NIC y NIIFs, que son necesarias, y por tanto, de aplicación para la determinación y liquidación de tributos, sin embargo, no forman parte del ordenamiento jurídico.

Entonces por un lado tenemos un ordenamiento jurídico que no es respetado por los órganos productores del Derecho, que hacen que sus normas se resistan a ingresar dentro del campo jerárquico correspondiente, lo que ha llevado a decir que en nuestro país, la tendencia que se advierte, desde antiguo, es a invertir la pirámide normativa, y a colocar en la cúspide al acto administrativo, al reglamento y a la resolución, en definitiva, a los actos de poder sobre las demás normas.⁴³

Todo esto nos lleva a calificar, siguiendo la conceptualización hídrica, que las fuentes del Derecho se han desbordado de su cauce original, provocando un sistema poco ordenado que hace aún más difícil la aplicación del Derecho para todos los operadores de justicia.

Lo realmente importante de este tema, no es exigir la adecuación de las normas a un orden jerárquico, por simple prurito formalista, pues aquello sería pretender un imposible, desconociendo de la realidad social, económica y política de un país, lo que si es necesario, es que se cumpla con el mandato constitucional para garantizar el derecho de los ciudadanos a la, tan marginada, seguridad jurídica, tal como lo ordena la propia Constitución, en el art. 82 que garantiza precisamente: el derecho a la seguridad jurídica, que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes, pues la seguridad jurídica es pilar fundamental para el desarrollo económico y el bienestar de toda la sociedad.

43. Fabián Corral B, "La pirámide invertida", artículo de opinión, *El Comercio*, Quito, 20 de septiembre de 2012, p. 11.

Bibliografía

- Aguirre Guzmán, Vanesa, *Tutela jurisdiccional del crédito en Ecuador*, Quito, Ediciones Legales, 2012.
- Aguirre, Pamela, *El Principio constitucional de legalidad y la facultad normativa de SRI*, Quito, UASB-E/CEN, 2013.
- Albán Zambonino, Marco, *Problemas del Derecho tributario frente al comercio electrónico*, Quito, UASB-E/CEN/Abya Yala, 2003.
- Cadena Afanador, Walter René (Investigador Principal), *La Nueva Lex Mercatoria, La Transnacionalización del Derecho*, Bogotá, Universidad Libre, 2004.
- Caicedo Tapia, Danilo Alberto, "El bloque de constitucionalidad en el Ecuador, Derechos Humanos más allá de la Constitución", en *Foro Revista de Derecho*, No. 12, Quito, UASB-E/CEN, 2009.
- Celi de la Mota, Alejandro, "Tributación y Derechos Humanos, Los Derechos Humanos y los principios generales de la tributación aduanera", en *Revista Internacional de Derechos Humanos*, No. 1, S/L, Cladh, 2011, pp. 157-177. Disponible en [www.revistaidh.org], en <http://www.cladh.org/wp-content/uploads/2012/07/a1-n1-2011-art07.pdf>] (22 de octubre de 2013).
- Corral B, Fabián, "La pirámide invertida", artículo de opinión, *El Comercio*, Quito, 20 de septiembre de 2012.
- Cortés, Edgar "Fluidez y certeza del derecho. ¿Hacia un sistema abierto de fuentes?", en Gonzalo A. Ramírez Cleves, edit., *El Derecho en el contexto de la globalización*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.

- García de Enterría, Eduardo, "El sistema de fuentes del Derecho", en *El Derecho Público de Finales de Siglo, Una perspectiva iberoamericana*, Eduardo García de Enterría y Manuel Clavero Arévalo, Directores, Madrid, Fundación BBV/ Civitas, 1997.
- Guastini, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, México, Fontamara, 2003.
- López Medina, Diego Eduardo, *Teoría impura del derecho, La transformación de la cultura jurídica latinoamericana*, Bogotá Legis/Universidad de los Andes/Universidad Nacional de Colombia, 2004.
- Monroy Cabra, Marco Gerardo, "La Constitución como fuente de Derecho: sistema de fuentes", en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Uruguay, Konrad-Adenauer-Stiftung, 2002.
- Montaño Galarza, César, "Constitución Ecuatoriana y Comunidad Andina", en Santiago Andrade Ubidia, Julio César Trujillo Vásquez y Roberto Viciano Pastor, eds., *La Estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, UASB-E/CEN/CEP, España, 2004.
- Pérez Luño, Antonio Enrique, *El desbordamiento de las fuentes del Derecho*, Madrid, La Ley, 2011.
- Sacchetto, Claudio, "Las fuentes del Derecho tributario Internacional Tributario", en Víctor Uckmar, coord., *Curso de Derecho tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003.
- Troya, José Vicente, "Garantías del contribuyente ante la Administración Tributaria", Ponencia presentada en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Santiago de Compostela, Septiembre 2012.
- _____, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco, 2008.

— “Tributación y Derechos Humanos”, en *Foro Revista de Derecho*, No. 2, Quito, UASB-E/CEN, 2003-2004.

Trujillo, Julio César, “Las Fuentes del Derecho”, discurso por otorgamiento de su doctorado Honoris Causa por la UASB-E, disponible en [http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/363/File/pdfs/NOTICIASYSUCESOS/2013SeleLarenas/Discurso_JulioCesarTrujillo.pdf], (22 de octubre de 2013).

Viciano Pastor, Roberto y Rubén Martínez Dalmau, “Aspectos Generales del Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano”, en *El nuevo constitucionalismo en América Latina*, Quito, Corte Constitucional del Ecuador, 2010.

Viciano Pastor, Roberto, “Sistema de Fuentes del Derecho en la Constitución Política de la República del Ecuador”, en Santiago Andrade Ubidia, Julio César Trujillo Vásquez y Roberto Viciano Pastor, edits., *La Estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, UASB-E/CEN/CEP, España, 2004.

Otros

Corte Constitucional de Colombia.

Corte Constitucional del Ecuador.

Tribunal Constitucional del Ecuador.

La prueba en el proceso tributario ecuatoriano

*Álvaro R. Mejía Salazar**

1. Introducción

Pese a que el Código Tributario ecuatoriano data de 1975, las normas relativas a la prueba dentro de los procesos contencioso-tributarios prácticamente no han sufrido modificación durante estas décadas –salvo en su numeración–. Disposiciones respecto a la carga de la prueba, que corresponde a cada una de las partes procesales –sujeto pasivo y Administración Tributaria–, así como respecto a los poderes oficiosos que posee el juzgador tributario ecuatoriano en dicha etapa procesal, contienen postulados que ya en su momento fueron considerados de avanzada y que en la actualidad continúan respondiendo en debida forma a los principios y garantías propias del proceso tributario.

No obstante, varios de estos importantes mandatos suelen ser incomprendidos e inaplicados por algunos litigantes, e incluso por algunos juzgadores, lo que lleva a soslayar las normas sustantivas y adjetivas que garantizan la igualdad de las partes en un juicio tributario, así como

* Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica de Ecuador, Quito.

las obligaciones procesales que dentro de la etapa probatoria tanto el sujeto pasivo como la Administración Tributaria deben observar, en sustento de sus respectivas posiciones litigiosas.

En virtud de estas circunstancias, considero prudente realizar un análisis del contenido de las distintas normas legales ecuatorianas que regulan a la prueba en el contentious tributario, a fin de conocer sus razones de ser, significaciones y alcances.

2. La necesidad de la prueba

El artículo 76, numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador, dispone que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se presumirá la inocencia de la persona y se la tratará como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante una resolución firme o una sentencia ejecutoriada. Este imperativo constitucional rector de todo procedimiento y proceso, es de antigua data en el derecho occidental, y encuentra su origen remoto en la máxima presunción de buena fe que la sociedad posee respecto de sus miembros —uno de los postulados del pacto social rousseauiano—. En atención a esta máxima presunción, la sociedad entiende que el actuar de sus miembros estará apegado a las reglas existentes en la comunidad, esto es que los ciudadanos acatarán la ley, cumplirán sus obligaciones tanto públicas como privadas y honrarán los contratos que hayan celebrado. Es así que, si un sujeto de derechos, sea público o privado, acusa a otro de haber inobservado una regla de la sociedad —ley—, se está yendo

en contra de la presunción de buena fe y por tanto, estará en la obligación de demostrar fehacientemente la supuesta inobservancia ante la autoridad controladora de la paz social –juez–, a fin de que ésta, valorando la acusación, sus fundamentos y sustentos, acuerde la solución que devuelva el equilibrio social. Está claro entonces, que en cualquier procedimiento o proceso, quien pretenda desvirtuar la presunción de buena fe, se encuentra compelido a demostrar la ruptura de tal presunción, así como las consecuencias de dicha ruptura.

Nace entonces, la necesidad de probar en juicio y consecuentemente el *principio de necesidad de la prueba*, en virtud del cual, toda afirmación que una persona realice en contra de otra, debe ser sustentada para que un tercero imparcial posea los elementos de convicción que le llevarán a resolver la controversia en uno u otro sentido. Esta necesidad se hace de imprescindible satisfacción en el proceso, pues el tercero imparcial únicamente decidirá respecto de lo que haya sido puesto en su conocimiento en debida forma, sea como pretensión, excepción y pruebas de los distintos argumentos –*principio de unidad del proceso*–. Cabe señalar, que el principio de la necesidad de la prueba ha encaminado el nacimiento del *derecho a la prueba*, el cual ha alcanzado la categoría de garantía constitucional en el Ecuador. En efecto, el antes citado artículo 76 de la Constitución Ecuatoriana en su numeral 7, literal h) dispone que el derecho de las personas a la defensa incluye el de presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra –con lo cual además confirmarnos que el *principio de contradicción* también ha sido constitucionalizado de forma expresa para la etapa probatoria de los procesos–.

Ahora bien, ¿qué debemos entender por prueba en un proceso? La prueba procesal ha de entenderse como el medio a través del cual es posible la demostración legítima de los supuestos fácticos que las normas jurídicas señalan como generadores del reconocimiento de un derecho o del nacimiento de una obligación. Debe por tanto, probarse no solo aquellos hechos de cuya existencia el legislador ha hecho depender directamente la producción de una consecuencia jurídica, sino todas aquellas circunstancias fácticas que aunque no integren la hipótesis normativa, permitan deducir la existencia de hechos que sí constituyen una característica legal de la hipótesis.¹

Este alcance de la materia probatoria tiene un especial significado y aplicación para la materia tributaria, dado el innegable contenido económico que poseen las reglas de la imposición. Por ello, más allá de la simple configuración silogística normativa, la dinámica de los tributos exige de los litigantes y del juzgador, el análisis de todas las circunstancias que envuelven el nacimiento del gravamen, —cuantía, extinción, exenciones, etc—. Comprendido correctamente el trasfondo del derecho impositivo, es posible entender el porqué de la existencia de normas como el artículo 17 del Código Tributario Ecuatoriano, que dispone la calificación del hecho generador en atención a su esencia económica y por encima de las formas jurídicas que lo envuelvan,² o como el artículo 270 del

1. María Rodríguez Feijó, *La prueba en el Derecho Tributario, Formación y pre-constitución de la prueba en Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi, 2007, p. 191.
2. Art. 17. Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se

mismo cuerpo legal,³ respecto de las presunciones que el juzgador está en capacidad de establecer sobre la base de las pruebas que se le hayan aportado, aunque de ellas no se desprenda directamente o en su totalidad circunstancias relacionadas con el hecho tributario –importante facultad que bien empleada puede constituir una herramienta para la concreción de la justicia–.

3. Los medios probatorios en el proceso tributario ecuatoriano

El Código Tributario Ecuatoriano dispone que en juicio son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, a excepción de la confesión judicial de funcionarios y empleados públicos. Al no existir determinación en el propio Código, nos corresponde recurrir a la ley informadora del Derecho procesal que posee el ordenamiento jurídico del Ecuador, esta es, el Código de Procedimiento Civil, con el fin de conocer cuáles son los medios de prueba que se encuentran previstos para el contencioso. Así, el artículo 121 de la ley adjetiva ecuatoriana común prevé que las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o intérpretes.

delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

3. Art. 270. Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más

a) Confesión judicial: es la declaración o reconocimiento que hace una persona contra sí misma, de la verdad de un hecho o de la existencia de un derecho.⁴ La práctica de este medio de prueba se encuentra vedada en lo contencioso tributario ecuatoriano, en cuanto se refiera a funcionarios o empleados públicos.⁵

b) Instrumento público: también denominado auténtico. Es el autorizado con las solemnidades legales por el empleado público competente. Si fuera otorgado ante notario e incorporado en un protocolo o registro público, se llamará escritura pública. Se consideran también instrumentos públicos los mensajes de datos otorgados, conferidos, autorizados o expedidos por y ante la autoridad competente, y firmados electrónicamente.⁶ En virtud de las formalidades que deben observarse para su elaboración, este tipo de instrumento goza de presunciones de seguridad y certeza respecto de sus celebrantes y respecto del tiempo y lugar de su celebración. Sin embargo, aun cuando el contenido de este tipo de documentos revista similares presunciones de seguridad y certeza, no se debe olvidar que en materia tributaria es posible ponderar por sobre la forma jurídica, a fin de descubrir la verdadera esencia económica de un acto, esto siempre y cuando en cada caso particular, existan pruebas suficientes para des-

amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

4. Código de Procedimiento Civil, artículo 122.

5. Código Tributario, artículo 128.

6. Código de Procedimiento Civil, artículo 164.

pojar al instrumento de sus presunciones y no se colisionen o vulneren a otras normas de Derecho Público –de allí que no resulte comprensible el cómo los juzgadores en ciertos casos, han aplicado la facultad a ellos conferida por el artículo 17 del Código Tributario–.

c) Instrumentos privados: es el escrito hecho por personas particulares, sin intervención de un notario ni de otra persona legalmente autorizada, o por personas públicas en actos que no son de su oficio.⁷ Los instrumentos privados suelen ser los medios probatorios más importantes en el contencioso tributario ecuatoriano, pues son los que principalmente se utilizan dentro del cumplimiento de los deberes materiales y formales del contribuyente, así como también son los que pueden demostrar –en ocasiones– la realidad económica de un hecho tributario. Dentro de los instrumentos privados se encuentra la contabilidad del comerciante, misma que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 51 del Código de Comercio ecuatoriano, es admitida como medio de prueba en contiendas judiciales y da fe de lo que en ella conste y de lo que de ella se desprenda, siempre y cuando cumpla con los requisitos formales y materiales exigidos por la normativa.⁸

d) Declaraciones de testigos: el Código de Procedimiento Civil dispone que los jueces y tribunales apreciarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a la reglas de la sana crítica, teniendo en

7. Código de Procedimiento Civil, artículo 191.

8. Art. 51. Los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos.

cuenta la razón que éstos han dado de sus dichos y las circunstancias que en ellos concurra.⁹ El Código Tributario por su parte, ordena que la prueba testimonial solo se admita cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo los hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.¹⁰

e) Inspección judicial: es el examen o reconocimiento que el juez hace de la cosa litigiosa o controvertida, para juzgar su estado y circunstancias.¹¹ Este medio de prueba es otro de los principales en el proceso tributario, pues la abundante documentación que generalmente está involucrada en el conflicto vuelve conveniente que el juzgador la revise *in situ*. Además, en muchos casos es importante que el juzgador conozca la naturaleza de la actividad económica materia del juicio, así como sus características y requerimientos, lo cual puede resultar determinante en el hecho tributario controvertido.

f) Peritos e intérpretes: en asuntos litigiosos que demanden conocimientos sobre alguna ciencia, arte u oficio, la ley dispone que se nombre un perito, quien deberá acreditar suficiente conocimiento en la materia sobre la que deba informar. Como consecuencia de la inspección judicial, pero no necesariamente con ocasión de ella, los juzgadores nombran peritos que van a informarles respecto de lo que hubiera sido inspeccionado o exhibido en relación con la controversia. Si bien los juzgadores tribu-

9. Código de Procedimiento Civil, artículo 207.

10. Código Tributario, artículo 128.

11. Código de Procedimiento Civil, artículo 252.

tarios deben ser profesionales del derecho con profundos conocimientos de la materia, no se puede pretender que sean especialistas en todas las ramas del conocimiento que incumben a lo impositivo, como por ejemplo la contabilidad, la estadística, la matemática, etc., por ello los sujetos auxiliares denominados peritos cumplen un rol preponderante en el proceso. En el contencioso tributario nacional urge un cambio en la costumbre judicial de nombrar a peritos que poseen evidentes vínculos con las partes —empleados de la Administración Tributaria o contratados por una sola de las partes—. Los peritos deben ser por completo independientes de actor y demandado, tanto en su origen cuanto en la contraprestación que tienen derecho a recibir por sus servicios. Un banco de peritos autónomos, el nombramiento por sorteo de entre los elegibles según la especialización, y un pago compartido de los honorarios podría ser un mecanismo idóneo para el nombramiento de peritos.

De esta manera, he realizado un breve recorrido por los medios de prueba cuya actuación puede solicitarse en el proceso tributario ecuatoriano, dentro del término de diez días que el juzgador otorgará a las partes litigantes,¹² siempre que existan hechos que ameriten ser demostrados, pues pueden existir conflictos que se refieran a asuntos de puro Derecho, donde los juzgadores están en capacidad de resolver la causa sin necesidad de pruebas. Dicho esto, y dado que en la gran mayoría de los casos es necesario que las partes sustenten sus posiciones ante el juez, analizaré la carga de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano.

12. Código Tributario, artículo 257.

4. Carga de la prueba

El principio general de la carga de la prueba, en virtud del cual, quien afirma debe probar, tiene aplicación irrestricta en el contencioso tributario ecuatoriano. Así, el Código de la materia dispone la obligación del actor de probar los hechos que propuso afirmativamente en la demanda, y que han sido negados expresamente por la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. De igual manera, siguiendo el principio general antes citado, los hechos negativos deberán ser probados cuando impliquen afirmación expresa o tácita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria en discusión.

La redacción del artículo 258 del Código Tributario que acabamos de citar, puede llevar a pensar que en el juicio tributario, única y exclusivamente corresponde al actor el aportar pruebas al proceso y demostrar su posición, lo cual es un error en algunos litigantes e incluso en algunos juzgadores. Si bien resulta indiscutible que al actor le corresponde probar todas y cada una de las afirmaciones de su demanda, si realizamos un estudio pormenorizado y relacional de los distintos mandatos del Código Tributario ecuatoriano en concordancia con la Constitución de la República, confirmaremos que al demandado –Administración Tributaria– también le corresponde probar su posición litigiosa en juicio, aun cuando únicamente haya negado de manera pura y simple los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda.

Recordemos que como consecuencia lógica de la máxima presunción de inocencia y buena fe que analiza-

mos al inicio de este artículo, al ciudadano sujeto pasivo le asiste *la presunción de corrección* respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y materiales, por lo que cuando una Administración Tributaria, en legítimo ejercicio de su facultad determinadora, considere que el proceder de un contribuyente fue errado, está en la ineludible obligación de demostrar su criterio; primeramente como imprescindible motivación de su actuar—mismo que se verá plasmado en el acto administrativo—y, posteriormente, si dicho acto administrativo es impugnado en vía judicial, la Administración Tributaria estará en la obligación de demostrar ante el tercero imparcial—juez— todos los sustentos que soportaron las observaciones y reparos realizados respecto de la actuación del contribuyente.

En ocasiones, la obligación probatoria que en juicio posee la Administración Tributaria es minimizada por ciertos actores del proceso, quienes confunden el alcance y aplicación de las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario. Al respecto, recordemos que por expreso mandato legal, dichas presunciones no están por encima de la máxima presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los ciudadanos sujetos pasivos. Tanto es así, que las presunciones de validez y ejecutoriedad quedan suspendidas cuando un sujeto pasivo impugna un acto de la Administración Tributaria ante un juez. Este es el mandato expreso del primer inciso del artículo 259 del Código Tributario ecuatoriano, norma que ordena:

Art. 259.- Presunción de validez.- Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones

tributarias *que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal*, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria.

(Las cursivas me pertenecen)

La dilución de la presunción de validez del acto administrativo tributario que hubiese sido impugnado tiene como consecuencia que las afirmaciones de la Administración Tributaria contenidas en el acto, queden en tela de juicio al igual que las del actor sujeto pasivo y por tanto, deban ser forzosamente probadas ante el juez. Esto que deviene de toda lógica, es recogido expresamente por el segundo inciso del citado artículo 259 del Código Tributario, norma que ordena: respecto de los [actos administrativos] impugnados, *corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente*, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía (las cursivas me pertenecen).

Está claro que las Administraciones Tributarias poseen un papel protagónico en la etapa probatoria del proceso, al tener la obligación de demostrar todos los fundamentos en que se basó las resoluciones contenidas en el acto administrativo, el cual, como hemos visto y nos permitimos insistir, al ser impugnado judicialmente se ve desprovisto de toda presunción, pasando a constituir procesalmente una postura con idénticas características que la del actor. De allí que ni el litigante ni mucho menos el juzgador puede argumentar la existencia de presunciones del acto administrativo para pretender exonerar la carga probatoria de la parte demandada.

En este sentido, Giuseppino Treves –citado por el autor argentino Agustín Gordillo– sostiene que la presunción de legitimidad del acto administrativo importa una *relevatio ad onere agendi*, pero nunca una *relevatio ad onere probandi*;¹³ de allí que en palabras de Gian Micheli, “de por sí la presunción de legitimidad no es suficiente para formar la convicción del juez en caso de falta de elementos instructorios”,¹⁴ convicción que no puede sentarse únicamente “en la duda a favor del Estado”.¹⁵ En otras palabras, la presunción de legitimidad del acto administrativo no libera al administrador de aportar las pruebas que sustenten su actuación.¹⁶ Con todo esto deseo expresar que en el contencioso tributario, a diferencia de lo que ocurre en lo contencioso civil, la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda, nunca eximirá a la Administración Tributaria de su obligación probatoria, pues tras la simple negativa subyacerá siempre una serie de afirmaciones contenidas en el acto administrativo, las cuales representan la verdadera materia de la impugnación.

En este punto cabe referirme a una posición doctrinaria que defiende la existencia de una aparente *reversión de la carga de la prueba*, dado los mandatos del antes citado artículo 259 del Código Tributario ecuatoriano. Considero que no existe tal reversión pues según ha sido expuesto, las afirmaciones contenidas en el acto administrativo impugnado deben ser necesariamente demostradas en

13. Giuseppino Treves, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, S/L, Padua, 1936, p. 84 y ss.

14. Gian Antonio Micheli, *La carga de la prueba*, Buenos Aires, Ejea, 1961, p. 278.

15. *Ibid.*

16. *Ibid.*, p. 281.

juicio por expreso mandato de la ley, al carecer de presunciones de validez y ejecutoriedad –también por expreso mandato de la ley–. En el mismo sentido no puede haber reversión de la carga de la prueba cuando lo que realmente existe es una obligación procesal de la Administración Tributaria de demostrar todos los fundamentos jurídicos y fácticos que formaron el criterio administrativo. Cabe señalar que este deber procesal también constituye un deber sustancial de las Administraciones Tributarias, según lo ordena el artículo 103, numeral 7, del Código Tributario.

Resumimos nuestra posición citando al autor Roland Arazi quien señala que no existe reversión de la carga de la prueba cuando en la excepción o defensa existan hechos que deban ser probados aun cuando medie negativa pura y simple, más aún cuando el legislador es quién impone directamente la obligación de prueba,¹⁷ como ocurre en el caso ecuatoriano –Código Tributario, Art. 259, segundo inciso antes citado–.

5. La facultad oficiosa del tribunal fiscal de ordenar pruebas y la valoración de prueba actuada extemporáneamente

El artículo 169 de la Constitución de la República del Ecuador, ordena que el sistema procesal es un medio para

17. Roland Arazi, "Teoría general de la prueba, la carga probatoria", 2006. Disponible en: [http://www.eldial.com.ar/nuevo/lite-tcd-detalle.asp?id=1956&id_publicar=544&fecha_publicar=28/11/2005&camara=Ponencias&base=50].

la realización de la justicia. Este mandato constitucional recoge una antigua máxima en virtud de la cual, el fin del proceso ha sido y es el restablecimiento de la paz social sobre la base de dar a cada quien lo que le corresponde. De allí que la función del juez no es la de satisfacer la pretensión de una persona dentro de un conflicto, sino la de evitar que conductas cometidas por fuera de las normas de la sociedad, queden en la impunidad. El beneficio que obtenga uno de los litigantes con la resolución del caso deviene en un mero efecto reflejo de la verdadera finalidad del proceso, que según hemos señalado, es el imperio de la justicia en la sociedad.

Los legisladores del Código Tributario ecuatoriano¹⁸ comprendieron a cabalidad la finalidad del proceso y atendiendo también a la específica naturaleza y dinámica de la materia fiscal, otorgaron a los juzgadores tributarios, entre otras, la facultad extraordinaria de ordenar la práctica de pruebas de manera oficiosa y la facultad extraordinaria de valorar las pruebas que hubiesen sido actuadas extemporáneamente, como herramientas idóneas para el cumplimiento de su obligación de impartir justicia. En efecto, por una parte el artículo 262 del Código Tributario dispone que el juzgador podrá, en cualquier estado de la causa y hasta antes de dictar sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva del sujeto pasivo.¹⁹ Por su parte, el artículo

18. Registro Oficial No. 958-S, 23-XII-1975.

19. Art. 262. Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier

lo 270 del citado cuerpo legal, dispone que el juzgador está en capacidad de valorar las pruebas que hubieren sido presentadas extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar su criterio.²⁰

Según apreciamos, el legislador fue cuidadoso al establecer en las normas los objetivos que se buscan con la previsión de estas facultades extraordinarias, así como los límites de las mismas. La consecución de la verdad a través del proceso es el principio que permite al juez tributario la realización de actividades que si bien no resultan ordinarias para un juez dentro de un juicio, sí lo configuran como una autoridad cuya principal tarea es el resolver en justicia los conflictos de una materia como la fiscal, donde sensiblemente confluyen intereses públicos y privados.

diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América.

20. Art. 270. Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros. Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada. En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.

Ahora bien, las facultades oficiosas que estamos analizando han recibido críticas por un reducido número de autores, quienes sostienen que su ejercicio iría en contra de los principios procesales de seguridad jurídica, igualdad, preclusión y celeridad, así como podrían constituirse en medios para beneficiar a una parte procesal o para sesgadamente suplir falencias en el patrocinio. Pues bien, el que un juez ordene de oficio la práctica de una prueba o valore una prueba aportada extemporáneamente no violenta *per se* ningún principio procesal ni comporta un viso de parcialización, pues como hemos señalado, estas facultades tienden a que el juez pueda recabar suficientes elementos que aporten a la formación de su criterio de juzgamiento.

Lo que ciertamente debe cuidarse es el ejercicio probo y responsable de estas facultades extraordinarias. Así, es de esperar que cuando un juez decida llevar a la práctica los postulados de estas normas, sea el resultado de una fundamentada reflexión que le haya llevado al convencimiento de que sólo a través de ellos podría reunir los elementos que coadyuven al esclarecimiento del caso. Resulta imprescindible entonces que el juez realice en cada caso particular un ejercicio de ponderación entre los principios de seguridad jurídica, preclusión y celeridad, versus el principio de justicia, como fin último del proceso. Esta ponderación deberá estar informada por la conducta procesal de los litigantes, los hechos que hayan sido efectivamente probados, los indicios surgidos y la sana crítica. Todo lo anterior confirma la naturaleza extraordinaria de estas facultades, de allí que no siempre la insuficiencia probatoria motivará a un juez el ordenar pruebas de oficio, muy por el contrario, la insuficiencia probatoria

por regla general sirve de fundamento al juez para desecharla una acción por infundada.

Sólo a través del ejercicio de ponderación, que a nuestro criterio obligadamente debería ser puesto en conocimiento de las partes, es decir, esta ponderación debería constituir una pieza procesal que obre del expediente, el juez podrá ejercer legítimamente sus facultades extraordinarias alejándose de cualquier sospecha de parcialización o de inobservancia de los principios rectores de la actividad procesal. Adicionalmente, siempre que un juzgador oficiosamente solicite la práctica de una prueba, ha de observar rigurosamente el principio procesal de contradicción, mismo que posee categoría de garantía constitucional en el Ecuador, según hemos analizado al inicio de este artículo (Art. 76, numeral 7, literal h). Es así que el juez siempre deberá conceder la oportunidad procesal para que la parte que pudiere creerse afectada con la nueva prueba ordenada oficiosamente o que posea algún reparo respecto de la misma, presente sus argumentos, observaciones e incluso, presente nueva prueba en contra de la obtenida de oficio.

En este mismo sentido, cuando el juez valore y por tanto, se sirva de una prueba actuada extemporáneamente para formar su juicio respecto del conflicto, debe cuidar que en su momento haya concedido a la otra parte procesal la oportunidad para pronunciarse respecto de la prueba en cuestión. Si bien es deber general del juez el poner con conocimiento de la contraparte cualquier actuación procesal que hubiera realizado un litigante, debe tener un cuidado aún más acucioso cuando la actuación de parte se refiera a la aportación de prueba extemporánea, pues sólo si todas las partes procesales tuvieron la oportunidad de

ejercer su derecho a la contradicción respecto de tal prueba, el juez podrá valorarla. Al igual que ocurre con la prueba ordenada de oficio, la oportunidad procesal que el juez debe conceder a los litigantes no sólo incluye la posibilidad de réplica, sino también la posibilidad de que la contraparte actúe nueva prueba si el caso lo amerita —garantía del derecho a la defensa y a la contradicción—.

Por otro lado, también se ha cuestionado a estas facultades extraordinarias argumentando que su ejercicio transformaría al proceso tributario dispositivo en uno inquisitivo. Al respecto señalaré que de ninguna forma las facultades oficiosas relacionadas con la prueba que prevé el Código Tributario desnaturaliza la esencia dispositiva del proceso, pues estas facultades no comportan que el juez deba iniciar el juicio, ni ser el impulso de las distintas fases procesales, ni ser el productor nato de las pruebas, etc. Es sólo por excepción y en pos de la correcta resolución del caso, que el juez puede disponer la práctica de pruebas adicionales a las actuadas por las partes o aceptar pruebas aportadas fuera de término. Es más, no olvidemos que estas facultades son por completo potestativas y discrecionales para el juzgador, quien las puede o no ejercitar según su mejor criterio judicial. Resumiendo, aún cuando sensiblemente pueda resultar odioso para un litigante el ejercicio de las facultades jurisdiccionales oficiosas relacionadas con la prueba, constituyen a todas luces vías para que se logre impartir justicia en ciertos casos.

6. Conclusión

La prueba en el proceso tributario ecuatoriano posee muchos elementos comunes al derecho procesal ordinario, sin embargo, también posee contenidos específicos previstos por la norma que se encuentran al servicio de las características y requerimientos propios de la materia tributaria. Cargas procesales distintas a las del procedimiento común o facultades extraordinarias para el juzgador, son sólo dos de las particularidades del proceso tributario que buscan que en el juicio se equilibre la relación de poder, que aún reglada, existe entre el Fisco y el sujeto pasivo.

De allí que las dos partes litigantes, actor y demandado, estén en obligación de demostrar sus asertos próximos o remotos, para que sus posiciones litigiosas puedan prosperar ante el juez. La inacción probatoria de una de las partes ineludiblemente debería comportar consecuencias negativas para ella —en la mayoría de los casos— por lo que el patrocinador sea del actor o sea del demandado nunca debe descuidar su papel protagónico de la etapa probatoria del proceso, aún más si consideramos que en la realidad ecuatoriana, el contencioso tributario posee una única instancia a la cual le corresponde en exclusivo la valoración de la prueba. Esto comporta que los patrocinadores poseen una sola oportunidad para sustentar sus afirmaciones a través de documentos, inspecciones, peritajes o testimonios, sólo una oportunidad para lograr el convencimiento del juzgador respecto de su posición.

Finalizo recordando a Elizabeth Whittingham, quien señala que el debido proceso en materia probatoria implica que toda decisión judicial o administrativa necesaria-

mente debe corresponder a los hechos que se encuentran debidamente probados en el proceso tributario, que los sujetos involucrados tienen derecho a aportar, conocer y controvertir las pruebas y que cada medio de prueba debe ser aportado al proceso con el lleno de todas las formalidades previstas en la ley, ya que el incumplimiento de tales formalidades genera la nulidad de la prueba. Implica que si las pruebas no son decretadas, recaudadas y configuradas con sujeción a las normas legales, carecen de eficiencia probatoria frente a la demostración de los hechos objeto de comprobación.²¹

7. Bibliografía

- Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Buenos Aires, Ejea, 1961.
- Rodríguez Feijó, María, *La prueba en el Derecho Tributario, Formación y preconstitución de la prueba en Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi, 2007.
- Roland Arazi, *Teoría general de la prueba, la carga probatoria*, 2006, disponible en: [http://www.eldial.com.ar/nuevo/lite-tcd-detalle.asp?id=1956&id_publicar=544&fecha_publicar=28/11/2005&camara=Ponencias&base=50]
- Treves, Giuseppino, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padua, 1936.
- Whittingham García, Elizabeth, *Las pruebas en el proceso tributario*, Bogotá, Temis, 2005.

21. Elizabeth Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, Bogotá, Temis, 2005, p. 13.

Otros:

Código de Procedimiento Civil de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 58-S, 12-VII-2005

Código Tributario de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 958-S, 23-XII-1975.

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20-X-2008.

Nota: Este trabajo fue presentado dentro de las Primeras Jornadas de Derecho Procesal del Servicio de Rentas Internas, Quito, 19 y 20 de julio de 2012. Una versión previa de este artículo fue publicado en el Boletín No. 65 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Argumentación Jurídica en Materia Tributaria

César Montaña Galarza*

Introducción

Con ocasión de la publicación del primer número de la Revista del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, objetivo anhelado desde hace mucho tiempo por sus integrantes, en esta ocasión comparto reflexiones y planteo elementos iniciales que a mi juicio deben estar presentes en la tarea argumentativa del juez en el área jurídica tributaria, dentro de un contexto de renovación del Estado Constitucional ecuatoriano.

Teniendo en cuenta los propósitos señalados, inicio con una reflexión marco acerca de si el Positivismo –bajo el supuesto de que se haya concretado en todo el sentido de la palabra nuestro medio–¹ y el Constitucionalismo son realmente contradictorios e imposibles de combinar;

- * Director del Área de Derecho, Docente y Coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
1. Podría pensarse que en nuestro país más bien se ha experimentado una especie de Formalismo, que en palabras de Vittorio Frosini, *Teoría de la interpretación jurídica*, Bogotá, Temis, 1991, pp. 122-123: “consiste en un exceso de la forma (es decir, del ritual, de lo preestablecido, del modelo rígido) sobre la libertad, espontaneidad y movilidad de la circunstancia mental y de comportamiento.”

luego reflexiono sobre la llamada constitucionalización de las ramas especializadas del Derecho, en donde destaco la peculiar situación del ordenamiento jurídico tributario frente a la Norma Fundamental; sigo con un análisis acerca de la trascendencia que en los tiempos que corren en nuestro país posee la argumentación jurídica. También trato sobre la importancia y connotación que posee la tarea argumentativa. Hago así mismo, una precisa alusión a quienes a mi juicio constituyen el conjunto de operadores jurídicos, los llamados a argumentar en orden a decidir en los casos concretos asignados para su resolución. Más adelante, describo los presupuestos necesarios para ejecutar un adecuado ejercicio argumentativo en el ámbito tributario, que será, al mismo tiempo, útil para defender la Constitución y los derechos de los ciudadanos, entre ellos, al debido proceso, a la igualdad, a la tutela efectiva, a la seguridad jurídica, en aras de concretar la justicia. Como penúltimo punto, doy cuenta de una tipología básica de la argumentación, evidenciada por los expertos en diferentes latitudes del planeta. Al final, cierro explicitando las conclusiones a las que he arribado.

1. La aparente contradicción entre positivismo y constitucionalismo. La tarea interpretativa y la argumentación

Se dice que antes, en el mundo “paleo” positivista –como lo califica Luigi Ferrajoli–,² en el cual reinaba la

2. Puede verse al respecto, Manuel Atienza, “Sobre Ferrajoli”, en: [http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada3/2_ATIENZA.pdf], (3-10-2013).

subsunción como práctica hermenéutica, se ignoraba sorprendentemente a la Constitución cuando era necesario aplicar el Derecho a un caso concreto, porque las decisiones estaban basadas casi exclusivamente en prescripciones contenidas en las leyes. También se habla del “juez boca de la ley”, es decir, de aquel personaje que interpretaba mecánicamente y casi sin atisbo de pensamiento ni de raciocinio crítico y moralmente aceptable, el Derecho, mejor dicho, prácticamente solo la ley. Dicho sea de paso, no me parece justo dar oído por completo a este criterio reduccionista del papel tradicional del juez, pues no se compadece con la realidad de muchos administradores de justicia.

También se sostiene repetida y acríticamente que en el constitucionalismo actual la apuesta se da por otra opción ante este asunto problemático que estamos revisando; consistente en que prepondere –casi sin más– la perspectiva constitucional, o sea, prácticamente sin tomar en cuenta a todos los elementos centrales construidos desde hace mucho tiempo atrás en las ramas especializadas del Derecho, incluso antes de que se hable de manera sistemática de una disciplina denominada modernamente: Derecho Constitucional. Dentro de esta lógica, el juez al interpretar puede ponderar principios y derechos en colisión respecto a un caso puntual, pero obviamente, antes de ponderar, subsume hechos en normas y, muchas veces también toma en cuenta valores –lo metajurídico–. Así, en el presente, el juez ya no sería “boca de la ley” sino que sería “boca de la Constitución”, norma de normas jurídicas, poseedora de todas las soluciones posibles y razonables, así no las muestre explícitamente en sus cláusulas. Este juez del siglo XXI, a través de sus decisiones ha de patentizar y fortalecer el vínculo debido entre Derecho y sociedad.

Frente a estas dos posiciones esbozadas en grandes rasgos en los párrafos que anteceden, aparentemente claras y contradictorias –en realidad no existe tal contradicción–, creo que la alternativa correcta para apoyar consiste en entender que el actual estado de desarrollo constitucional es una especie de *continuum* que dota de mayor contenido material y axiológico al ya típico Estado de Derecho, este último que también posee carácter constitucional, pero a lo mejor con una intensidad menor respecto al actual. Ante este escenario difícil de aprehender, el Derecho Constitucional normativizado y autosuficiente, no solo que está amparado en su propio texto y en algunos principios, sino y sobre todo, en valores, en derechos y en garantías de esos derechos, como nunca antes ha sucedido.

Entonces, la tarea consiste en tratar de no caer nuevamente en el error de buscar la solución a esta problemática ataviados con un solo instrumento, sea la Constitución o, sea la ley. Por lo tanto, en mi opinión, habrá que apelar para la resolución de los casos concretos, a una imbricación dialéctica –carente de contradicción– entre lo mejor del Positivismo y lo mejor del Constitucionalismo, canalizando los esfuerzos de búsqueda de soluciones particulares en el ordenamiento jurídico vigente, legislado, aunque mirado siempre a través del prisma de las normas fundamentales del Estado.

Superada someramente la errónea idea de la contradicción entre Positivismo y Constitucionalismo,³ interesa para este ensayo hablar –aunque solo sea someramente– de la tarea interpretativa del Derecho a cargo del juez,

3. Aconsejo revisar sobre el tópico, el estudio de Luis Prieto Sanchís, *Derechos fundamentales, neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, Lima, Palestra, 2007, pp. 165-227.

cuyo resultado reclama ahora más que nunca, ser explicado suficientemente, para esto último es que la argumentación aparece desempeñando una función muy especial, la de comunicar las razones que expresa el intérprete, por las cuales configuró un determinado significado al lenguaje jurídico; como ha dicho Andrés Zuluaga: "... la actividad argumentativa no tiene sentido si previamente no se ha realizado una interpretación jurídica. Así, las fronteras están cerca, pero delimitadas, allí donde termina una actividad, empieza la otra".⁴

Para cerrar este acápite es pertinente acudir a las palabras de Juan Antonio García Amado, quien luego de explicar que en la argumentación se emplean argumentos, agrega lo siguiente:

"... podemos definir argumento como un enunciado o conjunto de enunciados que contiene una razón en favor de una tesis, de una propuesta o de una decisión. Cuando yo le digo a un amigo "vamos al cine" y él me pregunta por qué, por qué al cine o por qué hoy, me está pidiendo razones, me está solicitando una justificación de mi propuesta. Argumentar es emplear argumentos con ese propósito de dar razones justificativas. Cuando al juez le exigimos que argumente sus valoraciones y decisiones le demandamos argumentos. Le demandamos argumentos suficientes, argumentos pertinentes y argumentos exentos de falacias lógicas o de otro tipo."⁵

4. Jhon Ferrer, y Andrés Zuluaga, *Interpretación y Argumentación Jurídica*, Medellín, Universidad de Medellín, 2013, 2a. ed., pp. 75 y 76.
5. Juan Antonio, García Amado, "La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos", en Claudia Escobar, edit., *Teoría y práctica de la justicia constitucional*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2010, p. 318.

Visto de esta manera el asunto, el argumento tiene la función de ser el "alma" de la argumentación, la esencia que permite explicar una determinada posición expresada por su titular, pero no solo eso, sino que también es la herramienta mediante la cual quien es responsable del argumento, asume una determinada posición, pero asistido con todos los elementos que la explican y, al mismo tiempo, la refuerzan.

2. Constitucionalización del Derecho tributario y argumentación

Si debe existir algo que definitivamente condicione el que las decisiones judiciales en el campo tributario se debatan dentro de los linderos de la Constitución, es necesario tratar de dimensionar de qué manera la disciplina jurídica especializada en los tributos y en la relación jurídica tributaria, es decir, el Derecho Tributario, está reconocida y orientada, en y desde el marco fundamental del Estado.

Escucho con frecuencia voces que propugnan en nuestro medio que las ramas especializadas del Derecho han "huido" de la Norma Suprema, por lo que deben constitucionalizarse, por ejemplo, el Derecho Administrativo. Ante estas opiniones, para el caso del Derecho Tributario nacional, pienso que tal exigencia no es del todo asertada. Esto lo sostengo debido a que nuestro ordenamiento jurídico tributario, en gran parte contenido en el Código Orgánico Tributario—cuya primera versión data del año 1975—, se encuentra francamente "ajustado a parámetros constitucionales", reconocidos primeramente hace más

de medio siglo en países europeos, como Italia y España, cuyas constituciones son las fuentes de las que se alimentan con frecuencia los regímenes tributarios de países latinoamericanos. Es por esta razón, que en cierto grado, el Derecho Tributario ecuatoriano desde hace casi cuatro décadas –con el Código de 1975–, contempla una serie de elementos que han implicado el reconocimiento de importantes valores, principios y, derechos de los contribuyentes. Este conjunto de elementos materiales de la más importante legislación tributaria de nuestro país, son sobre todo, heredados del viejo mundo, cuya impronta en esta compleja materia es indiscutible.

No sería justo en esta parte dejar de mencionar el importante rol que también jugó para dotar de contenidos vanguardistas al Código de 1975, el Modelo de Código Tributario para América Latina (1967), auspiciado en la época por la Organización de Estados Americanos (OEA) y por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Este prototipo fue redactado por tres eminentes tributaristas latinoamericanos, Carlos María Giuliani Fonrouge de Argentina, Ramón Valdés Costa de Uruguay y, Rubens Gomes de Sousa de Brasil.

Con la Constitución vigente, muchos constitucionalistas nos sitúan en el andarivel más renovado del llamado Constitucionalismo, al menos de esta parte del mundo, por lo que en materia tributaria se amplía el panorama, quiero decir, los avances de nuestro ordenamiento jurídico tributario anterior al año 2008 –*aggiornado* al más avanzado Constitucionalismo europeo–, adquieren últimamente un reforzamiento digno de destacar, pues con la norma suprema de 2008, ostentan mucho mayor peso

para el ordenamiento nacional, los valores, los principios, los derechos y las garantías de los administrados. Esto es lo que ha sucedido, en pocas palabras, una suerte de re materialización intensa de la Norma Suprema. Así, es posible postular con certeza, que aunque el Código vigente no ha sido modificado para acoplarlo a la Carta Suprema, el Derecho Tributario ecuatoriano se encuentra constitucionalizado en alto grado.

Si asumimos que las materias especializadas del mundo jurídico deben contar con un lenguaje, contenidos y finalidades armonizados con la norma fundamental y, sus más caros contenidos, entonces surge el imperativo –ahora más notorio que nunca antes–, de reinterpretar la relación que se desarrolla entre los distintos niveles normativos, en este caso, entre la carta suprema y los tratados y convenios internacionales, las leyes, los reglamentos, las ordenanzas, etc. Si en el plano normativo tal armonización no ocurre o no es posible percibir, al menos tras una primera aproximación, es de esperar –y aquí es cuando se torna obligatorio– que la tarea de la interpretación en materia tributaria, encuentre asidero firme en una argumentación jurídica sintonizada con los parámetros nuevos de la Constitución, con sus reglas y, con la jurisprudencia constitucional emanada.

Dicho lo que antecede, puedo sostener que la constitucionalización del Derecho Tributario, al tiempo que es necesaria, es viable por dos vías, la primera, a través de una suerte de armonización de normas jurídicas que se desenvuelven en planos diferenciados, sobre todo, el constitucional y el legal; y, la segunda, mediante una correcta argumentación de las decisiones, a través de las cuales se causará una especie de integración –constitucio-

nalización— del ordenamiento jurídico tributario en la norma fundamental del Estado.

3. Aparente novedad de la argumentación jurídica

Como se sabe, la argumentación permite motivar o asentar los motivos para decidir, siendo de esta manera, la argumentación está direccionada hacia el contenido de la decisión, no hacia la forma en que se decide ni sobre quién se decide. Lamentablemente, el tema se lo ha vuelto un tanto sofisticado, cuando en la realidad, sus ideas matrices y elementos constitutivos centrales son más bien relativamente sencillos.

Mediante el ejercicio argumentativo se trata de buscar una determinada moral racionalmente justificada —que no es necesariamente una moral correcta— y motivada, tarea que corresponde ejecutar preponderantemente al juez y, no solo a él, sino además, al resto de operadores jurídicos en distintos ámbitos, así por ejemplo, el docente del Derecho argumentará en sus ensayos e investigaciones, el abogado litigante argumentará en sus escritos y demandas, el perito argumentará en sus informes y posiciones especializadas.

Para la tarea de impartir justicia, el argumentar implica una actividad que coadyuva para la legitimación de la sentencia, cuyo elemento central es el lenguaje, a través de una serie de enunciados, de premisas, de una relación entre premisas y, de la provisión de una concreta conclusión que pretende ser correcta o, al menos, de amplia aceptación. La argumentación jurídica en general, pero

también en específico en la materia jurídico tributaria, ha de coadyuvar para que la sentencia que adopte el letrado, logre un grado importante de coherencia, pertinencia, relevancia y corrección.

Esto de argumentar no es novedoso, pues se debe rememorar que desde siempre en el mundo jurídico, cuando se requirió analizar hechos que debían subsumirse en normativa jurídica, previo a decidir, fue necesario argumentar.⁶ Solo que en el marco de las tendencias contemporáneas del Constitucionalismo,⁷ especialmente en algunos países de América Latina, entre ellos, en Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, se demanda con mucho más vigor que antes, la evidencia de un ejercicio argumentativo de calidad en las decisiones judiciales, asunto que por cierto, no es de naturaleza meramente formal, sino más bien sustancial.

En torno a la argumentación existe la idea de algunos, de que se trata de una cuestión de orden constitucional exclusivamente, cuando en realidad no lo es, ya que esa práctica involucra, como veremos más adelante, muchos otros elementos de variada índole atinentes a todo el sistema judicial estatal con sus diferentes judicaturas o secciones. Tan amplio es el alcance de esta exigencia de

6. Juan Antonio García Amado, "La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos", p. 333, sostiene al respecto, lo siguiente: "... los hechos de la sentencia son una narración que el juez hace, una historia que él cuenta. Pero cada capítulo de esa historia ha de ir acompañado de razones que puedan convencernos de que es la historia real (o la más real o realista posible) de los hechos que se discutían, no la historia que al juez le apetecía contar para hacernos comulgar con el fallo que él deseaba para el caso."
7. Acerca del Neoconstitucionalismo, Constitucionalismo contemporáneo o simplemente del Constitucionalismo y su significado, véase, entre otros, Luis Prieto Sanchís, *Derechos fundamentales, neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, Lima, Palestra, 2007, pp. 109 y ss.

fondo, que afecta también al quehacer jurisdiccional de tribunales internacionales y, de los procesos de integración más avanzados. Lo cierto es que sobre todo, los administradores de justicia están compelidos a argumentar debidamente sus decisiones.

Con relación a esto, la Constitución de la República del Ecuador de 2008,⁸ establece las garantías básicas del derecho al debido proceso, en donde se establece de manera amplia la obligación de motivar –que como sabemos de sobra, requiere de una argumentación idónea–, a través del artículo 76, que en la parte que ahora interesa, ordena lo siguiente:

“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) 1) *Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*” (Cursivas agregadas).

El Código Orgánico Tributario en el artículo 273, establece meridianamente la necesidad de motivar las sentencias de la materia, el segundo párrafo de la citada disposición expresa lo que sigue:

8. Registro Oficial 449, de 20 de octubre de 2008.

“La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabé la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.” (Cursivas agregadas).

A manera de complemento, es dable citar que el asambleísta nacional por medio del artículo 108.8 del Código Orgánico de la Función Judicial,⁹ definió meridianamente algo que ha de ser tomado muy en cuenta por los operadores del Derecho:

“Infracciones graves.- A la servidora o al servidor de la Función Judicial se le podrá imponer sanción de suspensión, por las siguientes infracciones: (...) 8. No haber fundamentado debidamente sus actos administrativos, resoluciones o sentencias, según corresponda, o en general en la substanciación y resolución de las causas, haber violado los derechos y garantías constitucionales en la forma prevista en los artículos 75, 76 y 77 de la Constitución de la República. La reiteración de estas faltas por tres ocasiones en un período de un año, será motivo de destitución.” (Cursivas agregadas).

El artículo 130.4 del mismo Código últimamente referido, trata sobre las facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces, éste manda lo siguiente:

9. Registro Oficial Suplemento 544, de 9 de marzo de 2009.

“Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (...) 4. *Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos.*” (Cursivas agregadas).

Revisado someramente el ordenamiento jurídico nacional inherente a la motivación que atañe al campo tributario,¹⁰ a la cual se arriba mediante una adecuada argumentación jurídica, merece insistirse en que desde siempre, nada ha negado la necesidad de justificar una decisión judicial.

Hoy en día, el auge de la argumentación jurídica en nuestro medio está explicado por razones diversas, entre ellas están, unas de carácter teórico, otras de carácter práctico, por el cambio de normas jurídicas importantes del ordenamiento estatal, debido a la adopción de nuevas políticas públicas pertinentes al sector de la administración de justicia, en atención a la adopción de pedagogías

10. En la Sentencia No. 069-10-SEP-CC de 9 de diciembre de 2010, Caso No. 0005-10-EP, la Corte Constitucional para el período de transición, entre otras cuestiones, dijo: “La motivación consiste en que los antecedentes que se exponen en la parte motiva sean coherentes con lo que se resuelve, ya que nunca puede ser válida una motivación que sea contradictoria con la decisión...”. Registro Oficial Suplemento 372, de 27 de enero de 2011. Roberto Gustavo Mancilla Castro, *Derecho Adjetivo Constitucional*, México, Novum, 2012, p. 84, habla del “principio de motivación”, entre los principios de la interpretación constitucional; al respecto, explica lo siguiente: “La autoridad debe establecer las causas o razones que le permitieron llegar a las conclusiones de su interpretación.”

judiciales y doctrinas novedosas, por la búsqueda de seguridad en lo actuado y, la incesante lucha por la justicia y los derechos. Por todo lo dicho en este acápite, hablar de la argumentación jurídica como una novedad sin precedentes, no es precisamente lo más asertado.

4. Importancia de la argumentación jurídica

Aquella necesidad de concretar la justicia con decisiones justificadas y motivadas, para lo cual se indagarán *a priori* teorías, hechos, normas, valores,¹¹ principios, "clima" político y, contexto social, da cuenta de la singular importancia de la argumentación jurídica, en todas las disciplinas propias de los legos. Así también ocurre cuando se trata del ánimo de alcanzar la eficacia del Derecho, haciéndolo práctico, útil a la sociedad, al aunar en el análisis los elementos fácticos y normativos, dentro del marco de una serie de contenidos esenciales de la Norma Suprema, como lo son los derechos.

Cuando se habla de la motivación como una exigencia constitucional y legal del ordenamiento jurídico nacional, debe reconocerse simultáneamente que ésta no será la más acabada ni la más aceptable, si carece de una suficiente argumentación, de esta forma, la argumentación se erige también como un mandato fundamental en nuestro sistema de normas, inclusive podría decirse que posee carácter preconstituyente, porque apela a las fundadas y suficientes razones de lo que se decide jurídicamente en cualquier tiempo.

11. En este sentido, aludo el excelente trabajo de Miguel Reale, *Teoría tridimensional del Derecho*, Madrid, Tecnos, 1997.

La razón de esta condición radica en que el Derecho en su integralidad, es decir la Constitución y las demás normas del ordenamiento jurídico, carecen de todas las soluciones para los casos concretos –al menos de lo que se percibe normológicamente-, de allí que es necesario extraerlas, deducirlas de sus prescripciones o fórmulas, a través de procesos inteligentes y lógicos de los operadores jurídicos, sobre todo, de las personas a las que se ha confiado la delicada tarea de administrar la justicia.

Si se argumenta indebidamente, quien decide (funcionario administrativo, juez o árbitro), podría estar abusando del poder (desviación de poder o autoridad), podría estar actuando subjetiva y arbitrariamente, es decir, sobrepasando los límites tolerables de la discrecionalidad, así mismo, podría estar impidiendo la justicia, en suma, encontrarse en la situación de vulnerar derechos y garantías, causando por lo demás, una responsabilidad extracontractual del Estado. Es importante que quien está llamado a decidir en Derecho, no emita fallos legalistas, vagos, colmados de transcripciones prescindibles, descriptivos, incoherentes, moralistas y, subjetivos.

De suyo, es importante la argumentación porque apela a entender al Derecho como instrumento idóneo para alcanzar objetivos sociales valiosos, para plasmar valores y principios de una moral racionalmente justificada y, con motivos pertinentes. En este sentido, no importarían tanto las decisiones, sino los argumentos que le sirven como sustento. Argumentar es importante también porque sirve para justificar –con altas probabilidades de aceptación pacífica– las decisiones de los órganos públicos en general.

Vislumbrada así la importancia de la argumentación jurídica, cabe reconocer que ésta ha de concretarse al amparo de tres concepciones complementarias del Estado constitucional:

- a) *Valores de orden formal o lógico*: de esta manera el argumento funciona como un encadenamiento coherente de una serie de proposiciones válidas.
- b) *Valores materiales, esenciales o sustanciales*: que involucra directamente al razonamiento jurídico. Implica una tarea de descubrimiento y examen a las premisas invocadas, así como relacionarlas, también lógicamente. Se trata de un tópico o enunciado de contenido. Apelan a la denominada teoría de la razón práctica, encaminada a la postulación de razones sustantivas o razones de corrección.
- c) *Valores prácticos o políticos (dialéctica)*: la argumentación se presenta como tipo específico de acción lingüística, a manera de un aspecto pragmático del lenguaje. Con esto, se pretende que la conclusión merezca la aceptación pacífica de los involucrados en el caso concreto.

Se relacionan también con la argumentación, por una parte, el llamado "contexto de justificación", que comprende un conjunto de criterios de validación de una teoría científica y, por la otra, el denominado "contexto de descubrimiento", consistente en el proceso mediante el cual se formula o descubre una determinada teoría. Los

dos contextos que acabo de describir en grandes líneas, no son independientes, sino que marchan paralelamente, pero a la argumentación corresponde, sobre todo, el primero que se ha señalado, ya que no urge mucho conocer la manera en que se arribó a la decisión adoptada, sino las razones de ella.¹²

Conviene recordar en esta parte, que el constitucionalismo actual exige a los operadores jurídicos, en especial a quienes administran justicia, comprometerse con estándares de argumentación más finos o exigentes, de tal forma que la motivación de las decisiones alcance un alto grado de consistencia, sin que para ello importe mucho las especiales circunstancias bajo las cuales suele desarrollarse la argumentación, como son: la existencia de un proceso judicial, un límite en el tiempo y, una serie de disposiciones jurídicas obtenidas desde las fuentes del derecho; mismos que condicionan a su vez la validez de la argumentación jurídica.¹³ A estas circunstancias yo agregaría algo que suele ser común, el amplio desconocimiento del Derecho por parte de los operadores jurídicos en general y, concretamente por parte de los jueces.

Finalmente, es importante también la argumentación, porque tiene como una misión sustancial el proveer la explicación amplia de los parámetros y, de los contenidos de los derechos reconocidos constitucionalmente y de los que constan en el orden jurídico internacional. Por ejem-

12. Véase, al respecto, entre otros, Ana Laura Nettel, "La distinción entre contexto de descubrimiento y de justificación y la racionalidad de la decisión judicial", en *Isnomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, No. 5, S/L, Instituto Tecnológico Autónomo de México, octubre de 1996.
13. Véase, al respecto, Jhon Ferrer, y Andrés Zuluaga, *Interpretación y Argumentación Jurídica*, pp. 77 y 78.

plo, esto se evidencia cuando se trata del derecho de asociación o, del reconocimiento de un beneficio tributario, casos en los cuales habrá que explicar suficientemente para quiénes, en qué circunstancias, para qué, con qué límites, etc.

5. Los responsables de la tarea argumentativa

Existe una idea errónea en el sentido de que solo el juez está obligado a argumentar –argumentación judicial–. Como se viene sosteniendo en este escrito, parece claro más bien, que todos los operadores jurídicos (abogados litigantes, funcionarios administrativos, jueces, árbitros, legisladores, docentes), tienen la obligación constitucional y legal de argumentar debidamente, es decir, razonadamente. Esto que acabo de señalar, me lleva también a plantear lo siguiente: es amplio el conjunto de sujetos que se encuentran investidos de poder para decidir con una posible afectación a los derechos de los ciudadanos, incluidos aquí obviamente, los jueces constitucionales.

Como ejemplo de lo explicado en líneas precedentes, planteo que si es cierto que los árbitros en Derecho están llamados a decidir conflictos jurídicos, con plena observancia del ordenamiento jurídico que corresponde al proceso arbitral, incluida la norma suprema, pues resulta innegable que sobre ellos también pende la obligación de argumentar eficientemente los laudos que expiden, de tal forma que no se sacrifique en la decisión normas fundamentales del Estado, ni derechos de los justiciables.

En adición a esto, encuentro que por ejemplo, las autoridades administrativas encargadas de sustanciar un procedimiento administrativo a instancia del contribuyente, como pueden ser un reclamo o una impugnación tributaria o, un recurso de revisión, contra una determinación tributaria o contra una glosa o, contra una resolución, cuando resuelven deben hacerlo empleando debidamente la argumentación jurídica, de tal manera que no dejen resquicio de duda sobre la decisión tomada.

Dicho lo que antecede en este párrafo, se tiene que el reto de la argumentación como elemento sustancial para decidir en materia de aplicación del Derecho, vincula a muchos actores, quienes para hacerlo correctamente han de estar dotados de conocimientos profesionales y técnicos suficientes y actuales. A su vez, esta realidad involucra un importante nivel de responsabilidad de las universidades, centros de estudios superiores llamados a tomar en serio la necesidad de fortalecer sus programas académicos de la carrera de Derecho, mediante la incorporación de suficientes contenidos de estudio acerca de la materia que aquí trato. No se discute que también hay una cuota de responsabilidad que pesa por sobre las entidades públicas encargadas de la capacitación y formación continua de los funcionarios judiciales.

Si los profesionales del Derecho desconocen las técnicas argumentativas, así como su trascendencia en la tarea de búsqueda de la justicia a través de la aplicación del ordenamiento jurídico, tendrán serias limitaciones a la hora de argumentar, como también para comprender y analizar crítica y objetivamente una decisión judicial o administrativa.

6. Presupuestos para la argumentación jurídica en materia tributaria

En este escrito corresponde también enunciar todos aquellos elementos que juegan un rol preponderante para que la tarea argumentativa llegue a buen puerto, es decir, para que resulte altamente satisfactoria y completa, arrojando así decisiones judiciales de fortalecido anclaje constitucional.

No se puede olvidar en esta parte, que el juez de un Estado Constitucional es ante todo un profesional del Derecho libre –la función de la abogacía posee carácter público–,¹⁴ que tiene en sus manos un poder decisión muy importante, pues a través de sus decisiones judiciales puede, entre otras situaciones, oponerse y doblegar con sus atributos contramayoritarios las decisiones adoptadas por el legislador –léase leyes, reformas a las leyes, etc.–, puede así mismo, detener y condicionar el desarrollo de determinadas políticas públicas, incidir sobre la asignación de recursos autorizada por el gobierno.¹⁵

Me parece que para lograr una correcta argumentación jurídica en el campo tributario, no es aceptable prescindir de un amplio conocimiento –por no decir, del dominio– de la mejor doctrina de Derecho Constitucional y de Derecho Tributario, Derecho Aduanero, Derecho Municipal, así como de las ramas conexas como el

14. En este sentido, véase, entre otros, Piero Calamandrei, *Demasiados abogados*, Buenos Aires, trad. José R. Xirau, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1960, pp. 49-60.

15. Sobre el particular, puede verse, entre otros, Ronald Dworkin, "Igualdad, democracia y Constitución: nosotros, el pueblo, en los tribunales", en Miguel Carbonell y Leonardo García J., eds., *El canon neoconstitucional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pp. 117-149.

Derecho de las finanzas públicas, Derecho Económico, Derecho Civil y Derecho Procesal. Así mismo, es muy importante que el juzgador conozca las bases centrales de la Teoría del Derecho y, por supuesto, de la interpretación jurídica tributaria y sus métodos, como el de la “significación económica” –substancia económica *versus* forma jurídica–, verbigracia, a remolque de los análisis que se realizan sobre el artículo 17 del COT, tan polémico en el medio ecuatoriano o, las disposiciones jurídicas referidas a la vinculación de sociedades y al principio de independencia.

Quien tiene bajo su responsabilidad la tarea argumentativa en el campo de los tributos, debe conocer también un amplio pensamiento ventajosamente ya desarrollado en nuestro medio, acerca de lo que se viene llamando en la doctrina la “Constitución Económica”, atinente a las regulaciones principales dirigidas a organizar el sistema económico del país, así como las relaciones que allí se desenvuelven y, el rol que en él desempeñan los diversos actores (sociedad, Estado y mercado).¹⁶ A la par, se deberá apreciar las políticas públicas en general y, en particular, la económica, la fiscal, la tributaria, la internacional, la

16. Sobre la temática, entre otros, Agustín Grijalva, “La Constitución económica del Ecuador”, en Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez, eds., *Estado, Derecho y Economía*, Quito, UASB-E / CEN, 2013, pp. 77-100; César Montaña Galarza, “Constitución económica ecuatoriana, integración y libre comercio”, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez, eds., *Estado, Derecho y Economía*, pp. 309-334; Julio César Trujillo, “El fundamento constitucional de la nueva economía”, en *La Tendencia*, No. 10, Quito, FES / ILDIS, febrero-marzo 2010; Julio César Trujillo, “La Constitución económica, más allá del neoliberalismo”, en *Foro, Revista de Derecho*, No. 7, Quito, UASB-E/CEN, 2007; Willington Paredes, *La economía y las constituciones del Ecuador 1945-2007*, Guayaquil, Archivo Histórico del Guayas, 2007; Alfredo Mancero Samán, *La Constitución económica del Estado ecuatoriano y las nuevas condiciones de la economía mundial*, Quito, UASB-E/Fundación Konrad Adenauer, 1997.

social, entre otras. No estará demás poseer así mismo, algunos rudimentos sobre contaduría, auditoría, finanzas públicas y privadas, negocios electrónicos y nuevas tecnologías, administración.

Otro gran bloque de normas jurídicas que ha de dominar el juzgador en materia tributaria es el conformado por una amplia variedad de instrumentos internacionales, todos ellos pertinentes al campo de los tributos. Aquí entrarían en juego: el bloque de constitucionalidad, un acervo de tratados y convenios de derechos humanos, acuerdos comerciales, convenios para atenuar o eliminar la doble tributación entre estados, convenios sobre cooperación e intercambio de información entre administraciones tributarias, tratados y convenios base de los diversos procesos de integración en los que participa nuestro país (Asociación Latinoamericana de Integración, Comunidad Andina, Unión de Naciones Suramericanas), tratados de protección de inversiones, normativa comunitaria originaria y derivada del proceso de integración andino, por ejemplo, las Decisiones expedidas en los campos de la armonización del impuesto sobre el valor agregado y del impuesto a los consumos especiales, de aduanas y comercio exterior, para evitar la doble tributación en el espacio subregional andino.¹⁷

Una apreciación crítica de las disciplinas enunciadas en los párrafos anteriores resultará del todo saludable para el éxito de la tarea argumentativa, especialmente para indagar acerca de por qué muchas normas jurídicas, los mecanismos democráticos y las instituciones, no siem-

17. Sobre estos ámbitos, véase, entre otros, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E/CEN, 2006, en especial los capítulos V y IX.

pre logran materializar la justicia para bien de los ciudadanos en general, sino que son eficientes para beneficiar a grupos dotados de mucho poder económico o político. En este sentido, es recomendable indagar desde lo interno del Derecho sobre la orientación política y, acerca del sentido ideológico que subyacen en la normativa jurídica tributaria.

Así mismo, quien realiza la argumentación jurídica debe conocer a profundidad la jurisprudencia constitucional, las sentencias hito fundadoras de línea, las líneas jurisprudenciales establecidas, los tipos de sentencias que usualmente emiten las judicaturas constitucionales así como sus efectos, la estructura de una sentencia y sus partes centrales (*obiter dicta*, *ratio decidendi*, *decisum*, etc.). Por esto, definiendo que una de las tareas actuales más importantes de los juristas es la de seguir, sin perder de vista, el desarrollo de la jurisprudencia constitucional y, estudiarla profunda y críticamente.

Un componente sustancial en este último campo enunciado radica en la urgencia por realizar estudios de casos, toda vez que la argumentación jurídica ocurre, sobre todo, en contextos de debate en torno a diferentes posiciones en las que se sitúan los operadores del Derecho (ciudadano, asesor, autoridad administrativa, juez). Incluso habrá asuntos que debido a su trascendencia, también involucren activamente a la opinión pública.

Volver al estudio de la dogmática jurídica, las lógicas inductiva y deductiva, así como de la redacción jurídica, también constituye un presupuesto singular y muy necesario para alcanzar una aceptable argumentación jurídica tributaria.

Para concluir esta parte diré que en la tarea argumentativa no se debe dejar de lado variados enfoques –desde lo externo del Derecho–, de tal forma que la apreciación de quien decide en un asunto concreto sea producto del procesamiento intelectual previo de múltiples elementos involucrados, que son determinantes a la hora de adoptar la decisión. Tales enfoques son básicamente los siguientes: jurídico, sociológico, histórico, político, económico, idiosincrático, cultural, religioso. Para este propósito es importante reconocer que el perfil y nivel de conocimientos que posea el juzgador es gravitante, así como su orientación política, esta última que debe exhibirse francamente¹⁸ –desde antes de su designación– como reafirmación de la sociedad plural en la que se desenvuelve como servidor judicial.

7. Argumentación jurídica para los casos fáciles y difíciles

Expertos en la materia constitucional, han perfilado básicamente dos tipos destacables de argumentación jurídica, ambos susceptibles de utilizar en los procesos de índole tributaria, una correspondiente a los denominados casos fáciles y, otra, para los conocidos como casos difíciles. Eso sí, para todos los asuntos se tendrá que considerar los valores, principios y derechos fundamentales vigentes.

18. En este sentido, puede verse las interesantes tesis que propone Luis Rodolfo Vigo, "Constitucionalismo y neoconstitucionalismo: algunos riesgos y algunas prevenciones", en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Santa Fe, 2009, pp. 255 y ss.

Siendo de esta manera, correspondería a los asuntos fáciles una argumentación de cierto grado de simplicidad, dotada de una lógica interna deductiva o, lo que es lo mismo, que presenta un desarrollo ordenado teniendo en cuenta en primer término, a la norma de cobertura, luego al hecho o realidad fáctica y, por último, a la decisión del asunto.

En cambio, para los casos difíciles, sería pertinente realizar una argumentación jurídica dinámica, por medio de la cual se enlace la normativa jurídica con los hechos complejos, las lagunas y normas contradictorias (antinomía) del ordenamiento, aquellas de naturaleza técnica y las que son confusas. Si únicamente se analizan los hechos, solo se podrá conocer ciertos indicios del pasado, por lo que se requerirá interpretar y calificar los hechos existentes, así como valorar las pruebas, considerar la opinión social del momento histórico específico, en suma, habrá de tomarse en cuenta una pluralidad de fuentes útiles para aportar a la comprensión más completa de la realidad externa e interna del caso a resolver. Para estos supuestos, el juzgador podrá "jugar" razonablemente con las lógicas deductiva e inductiva.

Desde una perspectiva general se tendría que la actividad argumentativa posee cuatro grandes momentos, el primero, en el cual el juzgador ubica una premisa mayor que vendría a ser la norma jurídica; el segundo, en el cual fija una premisa menor, misma que implica un detalle específico de los hechos; el tercero, involucra a la inferencia o relación de las premisas antes señaladas; y, el cuarto, la conclusión a la que se ha arribado o también conocida como proposición final o de cierre.

Conclusiones

La tarea argumentativa es sustancial y compleja, es imprescindible dentro de un Estado Constitucional, en el marco de un proceso judicial, y no es nueva en el campo tributario, ya que siempre estuvo presente la necesidad de argumentar mediante justificaciones razonables y persuasivas cuando de aplicar el Derecho se ha tratado. Prácticamente, la calidad de una decisión motivada, será reflejo de la calidad de la argumentación realizada. De allí derivará el poder de convencimiento de la decisión adoptada.

Una buena argumentación jurídica demanda la actuación de un juez, un funcionario público, un árbitro o, un abogado, altamente especializado y conocedor del Derecho Constitucional y de otras ramas especializadas como lo es el Derecho Tributario y, no solo de eso, sino del contexto globalizado en el cual se enmarca el Estado nacional, con todas las obligaciones adquiridas a remolque de las relaciones y de los acuerdos internacionales.

Dentro del constitucionalismo contemporáneo del Ecuador, la argumentación jurídica tributaria deberá realizarse desde la especialidad del ordenamiento jurídico regulador de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras); deberá estar orientada a proveer la justificación y la motivación –los motivos– necesarios en el marco de, por una parte, los valores, principios, derechos y garantías constitucionales y, de los instrumentos internacionales y, por la otra, de la jurisprudencia constitucional. Obviamente, la argumentación en materia tributaria también tendrá que considerar los principios propios de la asignatura.

Debo estimar que una sentencia debidamente motivada –porque cuenta con una argumentación idónea–, en la cual el juzgador ha observado una serie de componentes y de parámetros usuales e imprescindibles en esta tarea de producción intelectual, de manera innovadora y creativa,¹⁹ libre e incluso disidente en algunos casos,²⁰ corre menor riesgo de ser observada por parte de los jueces constitucionales. Esto lo digo con relación a la posibilidad que existe en el país, de que la Corte Constitucional, por medio de la acción extraordinaria de protección,²¹ revise la constitucionalidad de una sentencia o de un auto definitivo con los cuales se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Carta Suprema. Puedo citar en este sentido el Caso No. 1217-10-EP, en el cual la Corte Constitucional para el período de transición dictó la Sentencia No. 061-12-SEP-CC, que en la parte pertinente manifiesta:

19. Según el art. 50.11 del Código Orgánico de la Función Judicial, para la promoción o permanencia de categoría de los servidores de la Función Judicial de las carreras judicial jurisdiccional, fiscal y de defensoría, se considerará, entre otros, los elementos que siguen: “La innovación y creatividad en la aplicación, argumentación e interpretación del derecho y los precedentes jurisprudenciales en el ámbito de su competencia.”
20. Vittorio Frosini, *Teoría de la interpretación jurídica*, pp. 134-135, afirma lo siguiente: “Corresponde, pues, en ciertos casos, a la conciencia particular del magistrado el tomar decisiones, haciendo valer su *dissenting opinion* (opinión que discrepa).”
21. El art. 94 de la Constitución de la República del Ecuador (2008), prescribe lo siguiente: “La acción extraordinaria de protección procederá contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución, y se interpondrá ante la Corte Constitucional. El recurso procederá cuando se hayan agotado los recursos ordinarios y extraordinarios dentro del término legal, a menos que la falta de interposición de estos recursos no fuera atribuible a la negligencia de la persona titular del derecho constitucional vulnerado.”

“El objeto de la acción extraordinaria de protección es el aseguramiento y efectividad de los derechos y garantías fundamentales, evitando un perjuicio irremediable, al incurrir el accionar de los jueces en violación de normas fundamentales, sea por acción u omisión, en una sentencia, auto o resolución, en ejercicio de su actividad jurisdiccional. (...) Este control deviene del carácter normativo de la Carta Fundamental y del principio de supremacía constitucional, según el cual, toda autoridad se encuentra sujeta al control de constitucionalidad, mediante las diversas acciones de jurisdicción constitucional.” (Cursivas agregadas).

Finalmente, diré que la argumentación jurídica en materia tributaria, en primer término, ha de servirse de las bases que han permitido construir toda una explicación amplia sobre la argumentación en el mundo del Derecho; en segundo término, ha de ser empleada para concretar la justicia y los intereses ligados a ésta.

Bibliografía

- Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, 2a. ed.
- Atienza, Manuel, "Constitución y argumentación", en: *Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio*, en: [<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2560/7.pdf>], (3-10-2013).
- *Derecho y argumentación*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997.
- *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.
- "Sobre Ferrajoli", en: [<http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada3/2 ATIENZA.pdf>], (3-10-2013).
- Calamandrei, Piero, *Demasiados abogados*, Buenos Aires, trad. José R. Xirau, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1960.
- Castellano Malo, Eugenio, "La argumentación del juzgador en materia fiscal", en: [<http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/argumentaciondeljuzgadoren-el-.pdf>], (3-10-2013).
- Dworkin, Ronald, "Igualdad, democracia y Constitución: nosotros, el pueblo, en los tribunales", en Miguel Carbonell y Leonardo García J., eds., *El canon neo-constitucional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010.

- Ferrer, Jhon y Andrés Zuluaga, *Interpretación y Argumentación Jurídica*, Medellín, Universidad de Medellín, 2013, 2a. ed.
- Frosini, Vittorio, *Teoría de la interpretación jurídica*, Bogotá, Temis.
- García Amado, Juan, "Interpretar, argumentar, decidir", en José Hurtado dir., *Interpretación y aplicación de la ley penal*, Anuario de Derecho Penal 2005, Pontificia Universidad Católica del Perú.
- García, Juan Antonio, "La argumentación y su lugar en el razonamiento judicial sobre los hechos", en Claudia Escobar, edit., *Teoría y práctica de la justicia constitucional*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2010.
- Grijalva, Agustín, "La Constitución económica del Ecuador", en Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez, edits., *Estado, Derecho y Economía*, Quito, UASB-E/CEN, 2013.
- Mancero Samán, Alfredo, *La Constitución económica del Estado ecuatoriano y las nuevas condiciones de la economía mundial*, Quito, UASB-E/Fundación Konrad Adenauer, 1997.
- Mancilla Castro, Roberto Gustavo, *Derecho Adjetivo Constitucional*, México, Novum, 2012.
- Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, UASB-E/CEN, 2006.
- "Constitución económica ecuatoriana, integración y libre comercio", en Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Martínez, edits., *Estado, Derecho y Economía*, Quito, UASB-E/CEN, 2013.
- Nettel, Ana Laura, "La distinción entre contexto de descubrimiento y de justificación y la racionalidad de la

decisión judicial”, en *Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, No. 5, Instituto Tecnológico Autónomo de México, octubre 1996.

Paredes, Willington, *La economía y las constituciones del Ecuador 1945-2007*, Guayaquil, Archivo Histórico del Guayas, 2007.

Perelman, Chaim y Lucie Olbrechts-Tyteca, *Tratado de argumentación. La nueva retórica*, Madrid, Gredos, 1989.

Prieto Sanchís, Luis, *Derechos fundamentales, neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, Lima, Palestra, 2007.

Reale, Miguel, *Teoría tridimensional del Derecho*, Madrid, Tecnos, 1997.

Toulmin, Stephen, *Los usos de la argumentación*, Barcelona, Ediciones Península, 2007.

Trujillo, Julio César, “El fundamento constitucional de la nueva economía”, en *La Tendencia*, No. 10, Quito, FES/ILDIS, febrero-marzo 2010.

— “La Constitución económica, más allá del neoliberalismo”, en *Foro, Revista de Derecho*, No. 7, Quito, UASB-E/CEN, 2007.

Vigo, Luis Rodolfo, “Constitucionalismo y neoconstitucionalismo: algunos riesgos y algunas prevenciones”, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Santa Fe, 2009.

La perspectiva de género en el Derecho tributario

José Luis Terán¹

Introducción

La perspectiva de género no puede entenderse sin conocer previamente los conceptos de *género* y de *perspectiva de género*. El primero de ellos, se refiere a las diferencias sociales habidas entre hombres y mujeres. Este concepto revela que tales diferencias son debidas a la propia naturaleza del hombre y de la mujer, o a diversas discriminaciones impuestas por la sociedad patriarcal. *Género*, es un término que denomina la construcción social de las identidades diferenciadas de mujeres y hombres. Consiste en la adscripción de identidades, creencias, sentimientos, conductas, funciones, tareas, actitudes, responsabilidades, roles y valores diferenciales que la sociedad establece para cada uno de los sexos, los que se expresan como desigualdades sociales.

El género es una identidad socialmente construida que resulta de la interacción entre el deber ser que cada generación y cada sociedad o cultura otorga a cada sexo.

1. Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Docente de las Facultades de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador, Universidad Iberoamericana del Ecuador y de Universidad Tecnológica Indoamérica.

Pero el género también es una estructura que divide el trabajo en aquel que se realiza en el hogar y aquel que se realiza en la esfera pública; legitima la desigualdad de autoridad y poder entre hombres y mujeres dentro de cada clase social e institucionaliza al hombre y los valores masculinos como el paradigma de la humanidad. El concepto de *género* alude, tanto al conjunto de características y comportamientos, como a los roles, funciones y valoraciones impuestas dicotómicamente a cada sexo a través de procesos de socialización, mantenidos y reforzados por la ideología e instituciones patriarcales.² El *género* no es una cuestión sólo de feministas, es una temática que debe interesar a hombres y mujeres, grupos y colectividades diversas. La injusticia producida en sociedades patriarcales como la nuestra nos afecta a todas las personas.³

En el mundo predominan los denominados *roles de género*. El género asignado y/o asumido afecta la manera como participaremos en el reparto de poder, así como la influencia que tendremos en el proceso de toma de decisiones. Los roles de género difieren a través de las culturas y cambian con el tiempo, pero a lo largo de la historia, y en todas partes, las diferencias entre los géneros y las inequidades en la relación, permanecen.

Alda Facio, expone que el concepto de género alude tanto al conjunto de características y comportamientos, como a los roles, funciones y valoraciones impuestas dicotómicamente a cada sexo a través de procesos de socialización, mantenidos y reforzados por la ideología, estruc-

2. Alda Facio, y Lorena Fries, *Género y Derecho*, Santiago, Lom Ediciones/La Morada, 1999, p. 34.
3. Néstor Arbito Chica, *El género en el derecho, ensayos críticos*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos/V&M Gráficas, 2009, p. ix.

turas e instituciones patriarcales. Este concepto, sin embargo, no es abstracto ni universal, en tanto se concreta en cada sociedad de acuerdo a contextos espaciales y temporales, a la vez que se redefine constantemente a la luz de otras realidades como la de clase, etnia, edad, nacionalidad, habilidad, etc. De allí, que las formas en que se nos revelan los géneros en cada sociedad o grupo humano y las relaciones que se dan entre los géneros, varía atendiendo a los factores de la realidad que concurren con ellas.⁴

El concepto de *género* es más que una categoría relacional: “es una teoría amplia que abarca categorías, hipótesis, interpretaciones y conocimientos relativos al conjunto de fenómenos históricos construidos en torno al sexo”.⁵ El género como construcción simbólica, capta los atributos asignados a las personas a partir de su sexo. Estamos hablando de atributos biológicos, físicos, económicos, sociales, psicológicos, jurídicos, políticos y culturales que influyen sobre la organización de la sociedad y sirven como la base de la creación de cierto orden de poder. “En conjunto es un complejo mosaico de generación y reparto de poderes que se concretan en maneras de vivir y en oportunidades y restricciones diferenciales”.⁶

4. Alda Facio, Metodología para el análisis de género de un proyecto de ley, en *Otras Miradas*, Vol. 4, No. 1, Venezuela, Universidad de los Andes, 2004, p. 2. Disponible en [http://www.iidh.ed.cr/BibliotecaWeb/Varios/Documentos/BD_258420870/analisisgeneroproyley.pdf?url=%2FBibliotecaWeb%2FVarios%2FDocumentos%2FBD_258420870%2Fanalisisgeneroproyley.pdf]
5. Marcela Legarde, “El género, fragmento literal: La perspectiva de género”, en *Género y feminismo. Desarrollo humano y democracia*, España, Horas y Horas, 1996, p. 19.

Dicen Alda Facio y Lorena Fries:

“conceptualmente, las diferencias entre los sexos no implican desigualdad legal... pero ese no ha sido el caso... desde el punto de vista histórico, las diferencias entre los sexos y la desigualdad legal están estrechamente ligadas... porque la diferencia mutua entre hombres y mujeres se concibió como la diferencia de las mujeres con respecto a los hombres cuando los primeros tomaron el poder y se erigieron en el modelo de lo humano.”⁷

El orden social (masculino), así dado está tan naturalizado que no requiere legitimación. Nadie se pregunta por qué esto es así, se supone que está en el orden de las cosas. Toda la vida social está enmarcada en diferencias organizadas de a pares: blanco-negro, fuerte-débil, público-privado, hombre-mujer, que se corresponden exactamente con las características atribuidas a cada sexo, categorías binarias que se encuentran jerarquizadas. Alicia Ruiz,⁸ refiriéndose a Francis Olsen, dice que los dualismos sobre los que se basa la dominación están:

- 1) Sexualizados: los hombres se han puesto a un lado, se identifican con lo racional, la cultura, el poder mientras que las mujeres se ven proyectadas hacia la irracionalidad, la emoción, la naturaleza.

6. *Ibíd.*, p. 29.

7. Alda Facio, y Lorena Fries, “Feminismo, género y patriarcado”, en Alda Facio, y Lorena Fries, eds., *Género y Derecho*, Santiago de Chile, LOM Ediciones, 1999, p. 21.

8. Alicia Ruiz, *Identidad femenina y discurso jurídico*, Buenos Aires, Biblos, 2000, p. 25.

- 2) Jerarquizados, aparecen como neutros y dados, pero en realidad son masculinos, los dualismos se definen por residualidad. Se resalta y se degrada a la vez lo femenino.
- 3) El derecho se pone del lado de lo masculino, se identifica con la racionalidad, la objetividad, la abstracción.
- 4) Tienen el carácter prescriptivo y descriptivo.

Por otro lado, Haydeé Birgin,⁹ refiriéndose a Carol Smart, dice que el derecho tiene género:

- 1) El derecho es sexista, ha tratado los bienes jurídicos de distinta manera según correspondan a varones o mujeres.
- 2) El derecho es masculino: este supuesto parte de la evidencia de la mayoría masculina en el mundo del derecho, y de universalización de los valores masculinos para ser juzgados y tratados todos los sujetos de derecho.
- 3) El derecho tiene género: implica pensar el derecho como procesos que operan de diversas formas, implica la posibilidad de pensar que no todo lo que el derecho hace es explotador o degradante para la mujer.

Esto permite entender al Derecho como el resultado de todo un proceso de construcción social, cruzado por relaciones de poder, capaz de generar ciertas prácticas sociales, discursos, subjetividades y aún materialidades.¹⁰

9. Haydeé Birgin, *El derecho en el género y el género en el derecho*, Buenos Aires, Biblos, 2000, p. 25.

En este sistema dualista:

“los hombres se identifican con la parte de la dualidad que tiene mayor poder...la cultura, a lo cual se suman características como la actividad, el pensamiento, la racionalidad, la independencia, la objetividad, la abstracción; las mujeres, por oposición son identificadas con la naturaleza, a las que se suman características como la irracionalidad, la pasividad, los sentimientos, la sensibilidad, la subjetividad”.¹¹

En el Ecuador, el artículo 11 de la Norma Suprema regula los principios rectores de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales, disponiendo en el número 2 que “todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”. En ese contexto:

“Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. Como mecanis-

10. Moni Pizani Orsini, *El género en el derecho, ensayos críticos*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009, p. xi.
11. Rosalía Camacho, y Alda Facio, *Sobre patriarcas, jerarcas, patrones y otros varones*, San José, ILANUD, 1993, p. 32.

mo del ejercicio y reconocimiento de este principio, "El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad".¹²

Para garantizar el ejercicio del derecho de la igualdad real, no basta con dictar normas iguales para todos. La adopción de una definición sustantiva de la igualdad no solo significa que existe desigualdad cuando las leyes surten efectos negativos diferenciales en la mujer, sino que esa desigualdad existe cuando la desventaja diferencial de la mujer no es abordada por las leyes, políticas o prácticas, y requerirá que los estados adopten obligaciones positivas para atender las necesidades relacionadas con la desventaja. La igualdad entre mujeres y hombres es un principio jurídico universal reconocido en diversos textos internacionales sobre derechos humanos, entre los que se destaca la *Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer* (CEDAW), aprobada por la Asamblea General de Naciones Unidas en diciembre de 1979.

De otro lado, "la perspectiva de género implica a ambos géneros en el desarrollo, es un esfuerzo por lograr modificaciones en las respectivas especificidades, funciones, responsabilidades, expectativas y oportunidades de varones y mujeres".¹³ Por lo tanto, es una herramienta de análisis, que busca explicar el fenómeno de la desigualdad y de la inequidad entre ambos. Consiste en el enfoque de las

12. Constitución de la República del Ecuador, art. 11 número 2.

13. Marcela Legarde, *Género y feminismo. Desarrollo humano y democracia*, p. 163.

cosas, situaciones o problemas, tomando en consideración la diversidad en los modos en que se presentan las relaciones de género en la sociedad, pero entendiendo a la vez la identidad de género, tanto de hombres como mujeres. La *perspectiva de género*, permite también el diseño de políticas que desde diferentes ámbitos contribuyen a generar acciones a favor de la mujer, a cambiar los estereotipos de género y a definir un nuevo concepto de justicia para tratar igual a los/as iguales. Según Juana Camargo, la *perspectiva de género* establece:

“una teoría social que trata de explicar las características, relaciones y comportamientos sociales de hombres y mujeres en sociedad, su origen y su evolución, destacando la existencia real del género femenino y masculino, sin dominio de uno sobre el otro, sin jerarquías y sin desigualdades”.¹⁴

Así, este concepto permite comprender la complejidad social, cultural y política que existe entre mujeres y hombres, ignorada por otros enfoques, obstinados en presentar un mundo naturalmente androcéntrico. Trabajar con una perspectiva de género significa analizar y comprender los diferentes roles y responsabilidades, relaciones, necesidades y visiones de hombres y mujeres. Significa también ir más allá del simple reconocimiento de las diferencias de género, dirigiéndose hacia relaciones más equitativas y solidarias.

14. Juana Camargo, *Género e Investigación Social*, Curso de Formación en Género, Panamá, Sibauste, 1999, p. 29.

La incorporación de la perspectiva de género es el proceso de evaluación de las consecuencias para las mujeres y los hombres de cualquier actividad planificada, en todos los niveles. Es una estrategia cuyo objetivo es hacer que las preocupaciones y las experiencias de las mujeres, así como de los hombres, sean un elemento integrante en la elaboración, la aplicación y la evaluación de las leyes, para que ambos se beneficien por igual y se impida que se perpetúe la desigualdad.

Otras visiones dominantes en nuestra cultura consideran que las diferencias entre mujeres y hombres son naturales, y que lo que ocurre a las mujeres como mujeres y en las relaciones entre mujeres y hombres, no tiene la suficiente importancia como para impactar al desarrollo.¹⁵ En ese sentido, la discriminación, es toda conducta dirigida a dar trato de exclusión, distinción o de inferioridad a una persona, por motivos de sexo, raza, ideas, religión, política, etc., mientras que la discriminación contra la mujer, constituye "toda distinción, exclusión o restricción basada en el sexo, que tenga por objeto o por resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por parte de la mujer de sus derechos humanos, políticos, económicos, sociales, culturales, civiles o en cualquier otra esfera".¹⁶

Por su parte, el concepto equidad, es una condición que permite a la persona en desventaja participar en igualdad de condiciones en todos los ámbitos de la vida social e individual. La equidad jurídica entre hombres y

15. Marcela Legarde, *Género y feminismo. Desarrollo humano y democracia*, p. 16.

16. Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW), Art. 1. Disponible en [<http://www.un.org/womenwatch/daw/cedaw/text/sconvention.htm>]

mujeres significa participación en los procesos de toma de decisiones en todos los ámbitos y en todos los niveles.

Políticas fiscales y equidad de género

En el ámbito tributario ecuatoriano, la situación actual de las mujeres no refleja el acatamiento del principio constitucional de igualdad y de no discriminación por razón de sexo. El sistema impositivo ecuatoriano continúa con la misma estructura que ha tenido en los últimos años, considerando al individuo y no a la familia como sujeto de derechos y como unidad de imposición. En la variedad de tributos existentes en nuestro país puede manifestarse el sesgo de género, y puede hacerlo de una manera implícita o explícita. El sesgo de género explícito es fácilmente identificable en el Código Tributario y más leyes tributarias. El sesgo de género implícito se manifiesta a través de diferencias en la forma en que el sistema fiscal afecta el bienestar de hombres y mujeres, y es por ello más difícil de identificar.

El Ecuador suscribió la Convención para la eliminación de todas las formas de discriminación en contra de la mujer (CEDAW), y la ratificó en 1981.¹⁷ Sin embargo, tuvo que transcurrir más de una década para que el legislador empiece a depurar progresivamente las normas discriminatorias, descuidando esta depuración en el ámbito tributario. Es en la IV Conferencia Mundial sobre las Mujeres, patrocinada por las Naciones Unidas y celebrada en Pekín en 1995, cuando se introduce la necesidad de utilizar el

17. *Ibíd.*

término *género* para hacer referencia a la construcción social de la diferencia sexual entre hombres y mujeres. Con la promulgación de la Constitución de 1998, se eliminó la mayoría de rezagos legales discriminatorios de la mujer, sin embargo, las instituciones mantienen y reproducen el patriarcado, persisten algunas manifestaciones de sexismo, como el androcentrismo, la sobre generalización y/o la sobre especificidad, la insensibilidad al género, el doble parámetro o doble patrón, el deber de cada sexo, el dicotomismo sexual y el familismo.

La Corte Constitucional –máximo intérprete de la Constitución– a través de sus sentencias, ha elaborado una doctrina provista del significado de igualdad y la no discriminación por razón de sexo.¹⁸ Sin embargo, a pesar de las buenas intenciones, el pleno reconocimiento de la igualdad real ante la ley, ha resultado ser insuficiente. La violencia de género, la discriminación, muestran como la igualdad plena, efectiva, entre hombres y mujeres, es todavía hoy una tarea pendiente que precisa de nuevos instrumentos jurídicos.

Durante este período, sigue siendo relativa la comprensión del Estado sobre la inclusión de las mujeres y sus demandas de igualdad real como garantía de la gobernabilidad democrática. Aún es predominante la exclusión de la economía reproductiva de las políticas de Estado y el peso de las políticas fiscales recae sobre el trabajo remunerado o no remunerado de las mujeres, quienes se ven afectadas al momento de presentar sus declaraciones de impuestos.

18. Corte Constitucional: resoluciones: 1054, R.O. Suplemento 85, 26-11-08; 1498, R.O. Suplemento 16, 23-10-09; 22, R.O. Suplemento 133, 10-07-09; 1415, R.O. Suplemento 308, 26-10-10; 1524, R.O. Suplemento 639, 22-07-09; 904, R.O. Suplemento 8, 04-09-09; 776, R.O. Suplemento 16, 23-10-09.

La intervención del Estado a través de la política fiscal actúa no por contratos voluntarios entre las administraciones tributarias y las y los contribuyentes, sino mediante imposiciones establecidas a través de la normativa jurídica que respalda su actuación fiscalizadora. Cuando el Ecuador ratificó la CEDAW y otros tratados sobre derechos humanos, se comprometió a cumplir con las normas de dichos tratados, y por lo tanto, las políticas fiscales deben estar sujetas a los principios de la CEDAW, siendo los más importantes:

- “No discriminación.- El Art. 2 prohíbe la discriminación directa e indirecta contra las mujeres. Este principio, por ejemplo, prohíbe que el sistema de impuesto a la renta discrimine implícita y explícitamente contra las mujeres.
- Igualdad.- El Art. 3 requiere que las mujeres tengan igualdad tanto formal como substantiva.
- Participación.- El Art. 7 exhorta a los gobiernos a tomar medidas para eliminar la discriminación en la vida política y pública, y particularmente para asegurar que las mujeres tengan derecho, en igualdad con los hombres, de participar en la formulación y ejecución de las políticas estatales.
- Modificación de las pautas sociales y culturales de conducta para eliminar la discriminación contra las mujeres.- Los programas de gobierno que beneficien a las mujeres y los sistemas de ingresos a los que contribuyen deben ser consistentes con el Art. 5 (a) de CEDAW, que requiere que los gobiernos modifiquen las relaciones sociales y culturales con miras a eliminar los prejuicios y prácticas basados en los estereotipos de género.”¹⁹

El artículo 300 de la Constitución establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.²⁰ En este contexto, la igualdad de género ocupa un lugar central. Históricamente, la conceptualización de la igualdad de género ha pasado por diversas etapas. Primero, fue considerar las diferencias como algo natural e intrínseco a la propia esencia biológica. Posteriormente, la visión fue que las desigualdades permanecen en la mentalidad de las personas como residuo del pasado y se transmiten de generación en generación por las costumbres y comportamientos privados, sin que el sector público tenga nada que ver en ello. Según esta visión, el sector público tendría la función de articular políticas compensatorias para contrarrestar la discriminación introducida por las personas y por las entidades privadas. Esta es la visión que ha prevalecido durante las últimas décadas del siglo XX, período en el que se intentaban paliar las consecuencias de la desigualdad con las llamadas 'políticas específicas de igualdad' sin cuestionarse la orientación de la corriente principal de las políticas públicas.²¹ En este sentido, la política fiscal consiste en la determinación de los ingresos y gastos públicos para conseguir objetivos de eficiencia, redistribución y estabilización. De ahí que, es

19. Principios de la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW).

20. Constitución de la República del Ecuador. Art. 300.

21. María Pazos Morán, "Género, orientación del presupuesto público y eficiencia económica", en *XI Jornadas de Economía Crítica*, Bilbao, 2008. Disponible en [www.ucm.es/info/ec/ecocri/cas/pazos_moran.pdf]

necesario que las políticas impositivas, reflejen una mayor consciencia sobre la igualdad de género.

Jorge Zabala Egas,²² refiriéndose a Raymond Carré de Malberg, dice que fue este autor quien en 1920-1922, al publicar su Teoría General del Estado, integra como elemento fundamental del Estado, atributo esencial y característico de él, al poder social.

En efecto, la sujeción del poder público al Derecho, esto es, a la Constitución y a la ley implica que la Administración Tributaria debe sujetarse a los principios constitucionales y legales, para no incurrir en arbitrariedades o en discriminaciones.

Budlender y Sharp, destacan que: “la reducida base tributaria y las características de la distribución del ingreso y el empleo significan que, aunque las mujeres no paguen una parte grande del impuesto total recolectado, la carga de impuestos indirectos recae cada vez más desproporcionadamente sobre las mujeres”.²³

La política fiscal es un instrumento crucial para avanzar hacia un modelo social y económico sostenible y justo. Precisamente, se trata de integrar a las mujeres, acabando con la aplicación de principios separados con el doble rasero.

Al analizar los sistemas fiscales en el Ecuador, podemos detectar tres aspectos relevantes:

22. Jorge Zavala Egas, *Derecho Administrativo*, t. I, Guayaquil, Edino, 2005, p. 59.
23. Debbie Budlender y Rhonda Sharp, *Cómo realizar un análisis de presupuesto sensible al género: investigaciones y prácticas contemporáneas*, Secretaría de la Mancomunidad Británica, USAID, 1998.

1. La inexistencia de los sistemas fiscales que han dado en llamarse “ortodoxos” (impuestos progresivos sobre la renta y prestaciones universales), es en sí misma perjudicial para una parte de la población: las mujeres. Esto se debe a que la debilidad de la protección social y la escasez de servicios públicos perjudica a la población femenina.
2. La creación y ampliación de los sistemas fiscales, se ha producido en una etapa histórica en la que la división del trabajo aparecía como “natural”, y por lo tanto la reflejan y la reproducen, dando así origen a nuevas discriminaciones de género. Ejemplo: la declaración conjunta en los impuestos personales.
3. El papel de nuevos instrumentos fiscales que se han desarrollado al margen de los sistemas fiscales “ortodoxos”, que se caracterizan por concentrarse en grupos de población muy específico (políticas fiscales focalizadas) y que instauran fórmulas alternativas a los sistemas de protección social públicos tradicionales. Así se reproduce la idea de que son las mujeres las responsables de las tareas de cuidado infantil, y por tanto son ellas las que deben sustituir al Estado en su tarea de garantizar condiciones de salud y educación a los niños y niñas, lo que les aleja de la producción.²⁴

24. María Pazos Morán, dir., y Maribel Rodríguez, coord., *Fiscalidad y equidad de género*, Madrid, Fundación Carolina, 2010. Disponible en [<http://www.fundacioncarolina.es/es-ES/publicaciones/documentos-trabajo/Documents/DT43.pdf>]

El impuesto a la renta personal (IR)

El Impuesto a la Renta se estableció por primera vez en Gran Bretaña en el año 1797. Durante el siglo XIX se difundió en Europa, siendo introducido en EE.UU. en el siglo XX, precisamente en el año 1913 con la introducción de la enmienda 16. Fue necesaria una reforma constitucional, pues la Corte Suprema de Justicia lo consideraba inconstitucional.²⁵

El Impuesto a la Renta ecuatoriano (IR) grava la renta global obtenida por las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras. Para calcular el impuesto que debe pagar un contribuyente, sobre la totalidad de los ingresos gravados se restará las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. El Impuesto a la Renta puede discriminar contra las mujeres, tanto explícita como implícitamente. Un caso de discriminación ocurre cuando los sistemas de impuesto a la renta sólo permiten que los maridos presenten la declaración conjunta para una pareja casada. Los sistemas de declaración conjunta discriminan implícitamente contra las mujeres casadas cuando agregan los ingresos de esposas y esposos para los fines tributarios, y gravan el impuesto sobre los ingresos conjuntos. Esto significa que las mujeres pagan en realidad una mayor tasa de impuesto sobre lo que ganan que si pagaran el impuesto por separado, aparte de sus maridos.²⁶

25. Ricardo Fenochietto, *Economía del sector público. Análisis integral de las Finanzas Públicas y sus efectos*, Buenos Aires, 2006, p. 415.

26. Jayne Huckerby, edit., *Presupuestos para los derechos de las mujeres*, UNIFEM, 2008. Disponible en [http://cedaw-seasia.org/docs/general/BudgetingBook_Spanish02.pdf]

En Ecuador la declaración del impuesto a la renta, teóricamente es individual, pero en la práctica no es así, ya que prevé la opción de deducciones por cónyuge dependiente. En general, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 10 de la Codificación a Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto, se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular, entre otras, se aplica la siguiente deducción: las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a *trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos*, se deducirán con el 150 % adicional (número 9 inciso 5).²⁷ Esta disposición legal contiene una discriminación implícita y oculta contra la mujer. En el contexto del artículo citado, el concepto de *cónyuge dependiente*, tiene una connotación negativa, pues lleva implícita la idea de que se trata de una persona incapaz de aportar al sostenimiento de la familia.

Así mismo, dado el esquema de propiedad conyugal vigente en Ecuador, la mayoría de los bienes adquiridos en matrimonio aparecen como propiedad de ambos. Esto puede tener efectos en una declaración futura basados en criterios de renta presunta, similar al de declaración conjunta de ingresos.

Respecto de la administración ordinaria de la sociedad conyugal, el Art. 180 del Código Civil dice:

27. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 10, No. 9, inciso 5.

Art. 180.- "Tendrá la administración ordinaria de la sociedad conyugal, el cónyuge que, por decisión de los contrayentes conste como tal en el acta de matrimonio o en las capitulaciones matrimoniales; a falta de estipulación, se presumirá que el administrador es el marido. El administrador, en cualquier caso, se sujetará a las obligaciones determinadas en la ley y en las capitulaciones matrimoniales, de haberlas".²⁸

En esta norma se advierte una notoria subordinación de la mujer al hombre, la mujer es dependiente del hombre. Además, quedan fuera de la regulación las uniones de hecho. La norma distingue y reproduce el espacio público y privado. La mujer se presume que tenía que dedicarse únicamente a las tareas de la casa y al cuidado de los hijos (ámbito privado). El hombre por el contrario es el proveedor (ámbito público).

En esta misma línea, el sistema tributario ecuatoriano esconde sesgos importantes basados en las exenciones, desgravaciones sobre la base verticalmente inequitativas, en el caso de que el gasto se eleve cuando el ingreso se eleva, y desincentivos a la entrada de mujeres al mercado cuando esta entrada es en condiciones de informalidad. El sistema de impuestos y desgravaciones puede desincentivar el ingreso de la mujer al mercado y su entrada a empleos mejor remunerados si su cónyuge gana más que ella y está en capacidad de deducir sus gastos y los de ella.

En Ecuador, las circunstancias familiares no son objeto de desgravaciones por sí mismas. Así, estas cuantiosas desgravaciones por gastos personales tienen un impacto de género negativo específico, ya que son un claro incen-

28. Código civil ecuatoriano, Art. 180.

tivo para que el cónyuge con mayores ingresos sea quien desgrave todos los gastos de la unidad familiar, en perjuicio de su cónyuge. De esta forma, la incorporación al empleo de la esposa no aporta ventajas fiscales, como sí lo haría en el caso de que las desgravaciones familiares estuvieran organizadas con un criterio progresivo e individualizado en todos los casos.

El requisito de la CEDAW de la igualdad de género en la tributación no significa que los hombres y las mujeres deban pagar precisamente el 50 por ciento de los impuestos. Según los principios de las finanzas públicas, la igualdad tributaria se fundamenta en la capacidad del contribuyente para pagar. Cuando los hombres tengan mayores ingresos que las mujeres, pueden soportar el pago de mayores impuestos y por lo tanto deberían gravarse con más impuestos que las mujeres y viceversa.

Los sistemas del impuesto a la renta no deben perpetuar los estereotipos de género en los cuales los hombres son el sustento del hogar y las mujeres son amas de casa, sino más bien apoyar la modificación de las pautas de conductas sociales y culturales para promover la igualdad. El impuesto a la renta puede perpetuar los estereotipos, por un lado desalentando la participación de las mujeres en el mercado laboral, y por otro, desalentando la participación de los hombres en el trabajo doméstico no remunerado. Estos impactos incumplen las disposiciones de la CEDAW sobre la igualdad substantiva (Artículo 3), el derecho de las mujeres de trabajar en igualdad de términos con los hombres (Artículo 11), que las mujeres y los hombres deben tener los mismos derechos y responsabilidades en las familias (Artículo 16) y la transformación de los estereotipos (Artículo 5).

Los gobiernos deberían tener disposiciones tributarias que creen incentivos para cambiar la tradicional división del trabajo en el hogar y promuevan la participación de las mujeres en el mercado laboral, por ejemplo, brindando un crédito tributario reembolsable que podría dividirse entre las cónyuges que compartan por igual el trabajo no remunerado del cuidado.²⁹

La propuesta para evitar esta discriminación, es que se respete la igualdad en la tributación de toda la renta individual independientemente del estado civil de las personas, caso contrario, al ser el Impuesto a la Renta progresivo, la tributación conjunta disminuye los incentivos para que la mujer casada trabaje porque el primer dólar fruto de su trabajo será gravado con el tipo impositivo marginal de la unidad familiar. De este modo, cuanto más progresivo sea el sistema tributario y mayores sean las diferencias en los ingresos procedentes del trabajo en los esposos, mayor será el efecto negativo de la tributación conjunta en comparación con la tributación individual. De esta forma, es incuestionable que el sistema tributario ecuatoriano, en el caso del Impuesto a la Renta de personas naturales y específicamente de la sociedad conyugal, tiene un marcado impacto de género y beneficia claramente a los hombres. Asimismo resulta constatable que existe discriminación contra las rentas obtenidas por las mujeres casadas cuando el sujeto pasivo del impuesto se identifica con la familia y no con la persona por acumulación de las rentas obtenidas por todos sus miembros. Se trata, por tanto, de una discriminación indirecta con implicaciones distintas para hombres y mujeres.

29. Jayne Huckerby, edit., *Presupuestos para los derechos de las mujeres*.

El impuesto al valor agregado (IVA)

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Ecuador está regulado por el Título Segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre del 2004.

El IVA grava las transferencias e importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y las prestaciones de servicios. Existen básicamente dos tarifas para este impuesto, que son 12% y 0%. Los productos y servicios gravados con tarifa 0% están descritos en la Ley de Régimen Tributario Interno, los que no se encuentren en dicho listado, automáticamente están gravados con 12% de IVA.

Los gastos tributarios en el IVA tienen la forma de exenciones simples y exenciones totales. No se identifican tasas reducidas, deducciones, créditos, ni diferimientos.

Uno de los objetivos de este estudio es el de identificar diferencias de género en el comportamiento de individuos frente al consumo de determinadas canastas de bienes, algunas de ellas gravadas con IVA.

Los impuestos indirectos, entre ellos el IVA, son *regresivos* ya que afectan una mayor porción de los ingresos de los hogares de bajos recursos que de los hogares con ingresos altos. Los impuestos indirectos no discriminan explícitamente contra las mujeres: las mujeres pagan la misma tasa tributaria que los hombres cuando compran el mismo producto que ellos, sin embargo, estos impuestos sí pueden discriminar implícitamente contra las mujeres por la desigual asignación de recursos dentro de los hogares. Por lo tanto, una tributación sobre el consumo afecta

con mayor intensidad a las personas de bajos recursos, y también a las personas cuyo presupuesto se destina mayormente al consumo familiar, como es el caso de las mujeres. Este tipo de impuestos son en general, más regresivos ya que se aplica una tasa idéntica al conjunto de las personas consumidoras de un mismo producto, no considerando las diferencias de renta entre individuos.³⁰

El pago del IVA recae mayoritariamente sobre las personas naturales en calidad de consumidores finales o usuarios de los servicios que utilicen, sin embargo, son muchas las exoneraciones en bienes y en especial en servicios, por lo que no es equitativo. El IVA suele gravarse sobre muchos bienes esenciales que son requeridos para la vida cotidiana: vitaminas, suplementos alimenticios, vestuario, muebles, enseres, arriendos, electrodomésticos, artefactos, equipos de computación, accesorios, herramientas, celulares, etc. Muchas veces son las mujeres las responsables de comprar estos bienes; al mismo tiempo los ingresos de las mujeres suelen ser menores a los de los hombres. Esto quiere decir que las mujeres pagan una mayor proporción de sus ingresos para comprar estos bienes de lo que pagarían los hombres. Muchas esposas no tienen suficiente poder negociador en sus hogares para persuadir a sus esposos a darles el dinero adicional que requieren para sus gastos en suministros del hogar, para que el costo del IVA se compartiera de manera justa. Si las mujeres no pueden afrontar los precios mayores por el aumento del IVA, deben asumir cargas adicionales de trabajo no remunerado, como cultivar ellas mismas los alimentos.³¹

30. Mónica Dávila Díaz, *Presupuestos públicos con perspectiva de género*, Andalucía, Instituto Andaluz de la Mujer, 2003, p. 19.

De acuerdo a la distribución de los ingresos y gastos de los hombres y mujeres, se puede apreciar la brecha. Cualquier alteración en el consumo, afectaría en mayor proporción al grupo de mujeres. Los hombres y mujeres compran cosas diferentes, por lo tanto el IVA es una herramienta para fomentar la equidad de género. El IVA por su carácter regresivo, afecta en su mayoría a las personas con ingresos más bajos, porque son quienes destinan un mayor porcentaje al consumo que los ricos.

El impacto de un incremento de IVA sería mayor en las mujeres, así, las mujeres con un ingreso promedio de 500 dólares y un consumo autónomo de 200 dólares, tienen muy poco margen de maniobra para alterar sus patrones de consumo. En cambio, los hombres con un promedio de ingresos de 1.000 dólares y un consumo autónomo de 350 dólares, puede cambiar sus patrones de consumo en caso de existir una variación en el IVA. El coeficiente de propensión marginal a consumir también evidencia la alta dependencia de las mujeres al consumo (0,41 de sus ingresos) mientras que en los hombres este indicador es mucho menor (0.1326). Sin embargo, es necesario aclarar que los valores absolutos de consumo en los hogares de jefatura femenina son menores que en los hogares con jefes masculinos.³²

Un modo de disminuir el impacto de la regresividad del IVA es a través de exenciones o una menor tarifa para mercaderías compradas principalmente por personas de

31. Jayne Huckerby, edit., *Presupuestos para los derechos de las mujeres*.

32. Juan Carlos Campuzano S., y Joan Maribeth Palacios, "El impacto de las políticas impositivas en el Ecuador: un análisis desde la perspectiva de género", en *Revista de Administración Tributaria*, No. 31, S/L, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2011, p. 29.

bajos ingresos. Este tipo de exenciones, aunque desean focalizarse en quienes obtienen menor remuneración, obviamente no ataca la causa principal del problema: por lo general las mujeres presentan menores salarios frente a sus congéneres masculinos. Por lo tanto el impacto de las exenciones es de tipo parcial.³³

En definitiva, existe un mayor impacto del IVA en la mujer jefa de hogar por su mayor propensión al consumo, a pesar de que los valores netos del consumo promedio de los hogares de jefatura femenina son menores en comparación con el de los hombres. Los hogares que son regentados por hombres tienen un mayor promedio de ingresos, por tanto de acuerdo a la naturaleza regresiva del IVA, se verían menos afectados en comparación con los hogares de jefatura femenina. Esta conclusión corroboraría la existencia de una relación inversa entre ingresos e impuestos indirectos, de modo que los hogares de menor ingreso, pagan una mayor proporción en concepto de IVA.

Queda claro entonces, que el IVA no discrimina explícitamente contra las mujeres, sin embargo, tiende a discriminar implícitamente porque la incidencia del impuesto sobre las personas consumidoras es mayor para las personas pobres que para las ricas. Una manera en que los gobiernos pueden evitar esta discriminación implícita es exonerando del sistema del IVA las necesidades o bienes básicos que sean consumidos típicamente por los hogares más pobres. Por ese motivo, un sistema tributario equitativo en términos de género requiere que las mujeres sean tratadas en condiciones de igualdad con los varones, como individuos autónomos e independientes, promo-

33. *Ibíd.*, p. 19.

viendo no solo la igualdad formal entre los sexos, sino la igualdad sustantiva, incluyendo la consolidación de relaciones familiares equitativas.

La perspectiva de género en el Derecho Tributario

El derecho contribuye a construir el género, que a su vez define el sexo y contemporáneamente, atribuye a ese género-sexo una sexualidad. A través del derecho se construyen sobre todo, o mejor dicho, de manera explícita a las mujeres, como si el género-sexo masculino y la sexualidad que le acompaña fuesen obvios, en el sentido de ser la norma el estándar de referencia.

Los códigos y leyes son escritos por personas criadas en una sociedad machista. A lo largo de la historia, la participación masculina ha sido mayoritaria en la escritura del derecho y en la aplicación de las normas. Estas no solo son pensadas en parlamentos en su mayoría masculinos, también son aplicadas y ponderadas por poderes judiciales cuyos cargos son ocupados en gran parte por varones, y donde lentamente están apareciendo las mujeres. Pero aumentar la presencia femenina no es garantía de una mayor sensibilidad hacia la discriminación de género. Las juezas y jueces, también son formados en una cultura determinada, con normas sociales, entre las que se encuentran los prejuicios, roles, y reparto de poder entre los sexos, es decir, esas personas están influenciadas por estereotipos de género.

Aunque la "justicia" sea representada como una mujer, según la ideología dominante el derecho es mascu-

lino y no femenino. Se supone que el derecho es racional, objetivo, abstracto y universal, tal como los hombres se consideran a sí mismos. Por el contrario, se supone que el derecho *no* es irracional, subjetivo o personalizado, tal como los hombres consideran que son las mujeres.³⁴ Dentro de la doctrina de la Sociología del Derecho, se ha ido generalizando la idea de que el Derecho no es un mero ente neutral en el proceso de construir las divisiones sexuales que se han ido creando en la sociedad. El Derecho, tiene una fuerza constructiva, una cierta capacidad para crear realidades sociales.

Para lograr transversalizar la perspectiva de género en el Derecho Tributario, hay que implementar estrategias específicas dirigidas a eliminar la desigualdad en el goce de todos los derechos, así como acciones tendientes a lograr la inclusión de más mujeres en todos los niveles de la administración de la justicia tributaria.

Los gobiernos en la actualidad han asumido el compromiso de impulsar y promover el desarrollo humano fomentando las capacidades de mujeres y hombres, y reconociendo que la desigualdad social y de género son obstáculos de un desarrollo sostenible y equitativo. Es necesario sensibilizarnos y reconocer que convivimos con la inequidad de género en nuestra vida diaria y que esta se encuentra presente en muchas de las áreas donde se desenvuelven las mujeres y los hombres. Trabajar con la perspectiva de género nos permitirá ver como cada sociedad asigna distintos derechos, funciones y posibilidades a los seres humanos. Es necesario recordar que vivimos en

34. Frances Olsen, *El sexo del derecho, en identidad femenina y discurso jurídico*, Buenos Aires, Biblos, 2000, p. 140.

una sociedad donde hombres y mujeres tienen diferentes condiciones de vida, con distintas experiencias, situaciones, necesidades y oportunidades.

Para poder incorporar una perspectiva de género en el Derecho Tributario, se requiere primero ver y comprender todas las formas en que la mirada de los varones se ha asumido como humana, y corregirlas.³⁵ El patriarcado significa una toma de poder histórica por parte de los hombres sobre las mujeres cuyo agente ocasional fue el orden biológico, si bien elevado este a la categoría política y económica.³⁶ La ciencia del Derecho Tributario se desenvuelve en torno a este concepto, y la relación jurídica es el vínculo entre dos personas, el sujeto activo y el sujeto pasivo, por el cual una de ellas puede reclamar algo de la otra. La principal es la obligación de los contribuyentes o responsables de pagar los tributos al Estado. Esta relación jurídica-tributaria nace con motivo de la tributación o de la imposición y ha sido definida como el nexo correlativo de derechos y obligaciones que se establecen entre el ente público y el contribuyente, relativas al tributo.³⁷

Todas las relaciones económicas, políticas y simbólicas que regulan los intercambios entre los individuos están modeladas por las jerarquías del género, que se expresan en la desigualdad social, económica y política entre mujeres y hombres, entre diferentes grupos de mujeres y hombres.

35. Alda Facio, *Cuando el género suena, cambios trae*, San José, ILANUD 1992.

36. Sau Victoria, *Un diccionario ideológico feminista*, Barcelona, ICARIA, 1981, p. 204.

37. Leonardo Andrade, *Práctica tributaria. Procedimiento jurídico tributario ecuatoriano*, S/L, UTPL, 2003, p. 17.

La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) define el enfoque de género en política pública como:

“tomar en cuenta las diferencias entre los sexos en la generación del desarrollo y analizar en cada sociedad, las causas y los mecanismos institucionales y culturales que estructuran la desigualdad entre los sexos, así como elaborar políticas con estrategias para corregir los desequilibrios existentes”³⁸

El Derecho ha sido parte de la hegemonía cultural que los hombres poseen en nuestra sociedad. Esto significa que la forma de ver la realidad social por parte del grupo hegemónico es aceptada como normal y como parte del orden natural de las cosas. Actualmente, se concibe el Derecho no como un conjunto de normas escritas que se aplican aisladas de un contexto social, cultural, político y económico, sino como influenciados por las relaciones, situaciones y posiciones de las personas que las crean, las aplican y las tutelan, aunque algunos tratadistas se limitan a concebir el Derecho como un sistema de normas, cuyos destinatarios son las y los miembros de una sociedad. En Ecuador, las normas que rigen este ámbito son las del Código Tributario y las de la Ley de Régimen Tributario Interno,³⁹ cuyas disposiciones se aplican a todos los tributos, es decir, a impuestos, tasas y contribuciones. En tal sentido, se debe analizar el tipo de políticas que sustentan en este caso específico, el ámbito tributario, y si las mismas son equitativas y no afectan la condición y posición de las mujeres y hombres.

38. OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

39. Código Tributario y Ley de Régimen Tributario Interno.

Una de las principales características de nuestra cultura y tradiciones intelectuales, es que son androcéntricas, centradas en el hombre, y que han hecho de éste el paradigma de lo humano. Una cultura androcéntrica es aquella en la que el hombre, sus intereses y sus experiencias son el centro del universo.⁴⁰ Por esta razón, no se ha logrado transversalizar la perspectiva de género en la administración de justicia tributaria, no se han implementado estrategias específicas dirigidas a eliminar la desigualdad en el goce de todos los derechos, así como acciones tendientes a lograr la inclusión de más mujeres en todos los niveles de la administración de justicia, que hasta el momento ha sido un espacio dominado por los hombres. En efecto, el sistema tributario ecuatoriano está manejado por hombres, que mantienen sesgos patriarcales y androcéntricos, a más de que toda la legislación tributaria tiene un tinte sexista.

Para erradicar estos sesgos patriarcales y androcéntricos, recomiendo analizar el derecho tributario desde una perspectiva de género del fenómeno legal y para ello, sugiero aplicar una de las metodologías que ha venido utilizándose en la mayoría de estados democráticos. La metodología propuesta por Alda Facio involucra solamente seis pasos que no son difíciles una vez que se ha tomado conciencia de cómo opera el sexismo en nuestras vidas, estos son: 1) El primero tiene que ver con el aspecto subjetivo de la persona que investiga, si esta tiene conciencia de género y de la subordinación en la construcción social podrá seguir adelante, por el contrario, si la persona no cree en el género como categoría ni tampoco puede apreciar la discriminación manifiesta en la realidad y que

40. Alda Facio, y Lorena Fries, edits., *Género y Derecho*, p. 37.

se proyecta en el derecho, no tiene sentido proseguir con los otros pasos. 2) La identificación de la forma como se manifiesta la discriminación jurídica. 3) La apreciación de la mujer o del hombre invisibilizado por la norma. 4) La identificación del estereotipo. 5) El que nos invita a salir del típico análisis exegético al que estamos acostumbrados las y los juristas latinoamericanos, tiene que ver con el marco de referencia en el que el derecho se desenvuelve: el componente formal-normativo, el componente estructural y el componente político-cultural. 6) La colectivización de la investigación, que también es un llamado al derecho transformador, que no se conforma con el análisis sino que tiene que avanzar hacia la denuncia para el cambio. Estos pasos son, sin duda, un referente importante para analizar el derecho. Entendamos de que se trata cada uno:

- Paso 1: Tomar conciencia de la subordinación del género femenino al masculino en la experiencia personal. La concientización es indispensable para comprender la generalización y profundidad de la discriminación y subordinación de las mujeres y para no requerir de "pruebas" cada vez que hay un nuevo proyecto de ley que pretende eliminar la discriminación contra las mujeres y así cumplir con la CEDAW.
- Paso 2: Se trata de encontrar manifestaciones de sexismo que puedan haber en el proyecto de ley para eliminarlas. Para facilitar esta tarea, en la metodología describe siete formas de sexismo: 1) el androcentrismo, 2) la sobre generalización y/o sobre especificación, 3) la insensibilidad al género,

4) el doble parámetro, 5) el deber ser de cada sexo, 6) el dicotomismo sexual, y 7) el familismo.

- Paso 3: Este paso sólo se desarrolla si se trata de un proyecto de ley sobre mujeres o que explícitamente contempla a un sector de mujeres. En este caso, hay que identificar cuál es la mujer que la ley está contemplando. ¿Son las distintas mujeres o es la mujer como "el otro" del paradigma de ser humano que es el hombre? En ambos casos hay que analizar los posibles efectos de este proyecto de ley en las mujeres de distintos sectores, clases sociales, razas, discapacidades, edades, etc., para no crear más discriminaciones cuando lo que se pretende es eliminarlas.
- Paso 4: Como toda ley va dirigida a la población de un país, y como toda población está compuesta por hombres y mujeres, todas las leyes, independientemente de si lo explicitan o no, parten de una concepción de "mujer" que sirve de sustento al texto. Por eso, lo que hay que hacer es buscar cuál es la concepción de mujer que explícita o implícitamente subyace en el texto de la ley. Hay que analizar si el texto cae en familismo; si la ley está partiendo de que las mujeres y la familia son la misma cosa y al hombre/varón se lo conceptualiza como totalmente ajeno a la familia o sólo como el proveedor material; si se especifica el sexo de la jefa de familia sólo cuando ésta es una mujer pero no cuando es un hombre.
- Paso 5: En este paso se analiza el texto del proyecto de ley tomando en cuenta los otros dos componentes. Así ante un proyecto de ley, hay que pre-

guntarse que contenido le darán la gente, los y las juristas, los y las académicos/as y las cortes y la policía a esa redacción en particular. Para ello hay que hacerse varias preguntas, recordando que hemos partido de que el sexismo existe y que está en todo el quehacer humano de manera que nuestra tarea es identificarlo para eliminarlo en la medida de lo posible.

- Paso 6: Colectivizar el análisis, no solo para que sea enriquecido por mujeres y hombres de distintos sectores a la vez que se hace educación legal popular, sino más importante aún, para continuar el proceso de concientización que es el paso previo a cualquier análisis de un texto legal, ya que sin la toma de conciencia de que las mujeres por su sexo, son subordinadas y discriminadas, ni siquiera se puede iniciar un cuestionamiento de un sistema legal desde una perspectiva de género.⁴¹

Género y Código Tributario ecuatoriano

Frente al análisis de las normas tributarias ecuatorianas desde una perspectiva de género, se puede demostrar que muchas de las normas contempladas en el Código Tributario, aún suponen esa jerarquización de la dualidad entre lo masculino y lo femenino, imponiéndose lo masculino. Para explicar el tema, nos planteamos la siguiente pregunta: ¿las normas tributarias vigentes, consolidan todavía un sistema machista que desconoce aún a la

41. Alda Facio, *Metodología para el análisis de género de un proyecto de ley*, pp. 8, 9 y 10.

mujer? O mucho más grave, no solo que la invisibiliza sino que también la norma consolida prototipos de hombres y mujeres. Para responder esta pregunta, es necesario indagar sobre la forma como las autoridades administrativas tributarias y los jueces contencioso-tributarios aplican la norma, cuál es su lógica. No se trata de afirmar que las normas tributarias son igualitarias, tampoco implica afirmar que las autoridades tributarias y los jueces sean machistas, sino que la norma jurídica ha sido construida desde un espacio social esencialmente machista y que busca a través de los medios de consolidación de poder mantener este *status quo*, es decir, reproduciendo los requisitos y contextos para los cuales ha sido ideada.

Los hombres históricamente fueron los únicos que tuvieron posibilidad de representar y de crear normas. Por ello, las normas son ambiguas y sujetas a interpretación (de hombres) que a menudo no son para nada propensos, por cultura y valores, a considerar aspectos femeninos.⁴² Las normas que regulan las conductas de las mujeres son consideradas en el Derecho como norma de excepción a la regla general.⁴³

Otro de los problemas que sostienen los movimientos feministas tiene que ver con el lenguaje, y es que muchas de las veces este puede peyorizar o convertirse en elemento de valoración que excluye la verdadera realidad en que viven las mujeres. Desde el punto de vista de las corrientes feministas, discutir sobre el lenguaje con el cual se construye la norma, supone "... el adoptar una actitud crí-

42. Tamar Pitch, *Un derecho para dos: la construcción jurídica de género, sexo y sexualidad*, Madrid, Trotta, , 2003, p. 146.

43. Ramiro Ávila, *Crítica al derecho y a la facultad de jurisprudencia desde el género*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009, p. 239.

tica en relación con las pretensiones de dominio masculino, es decir promover una ruptura frente a los papeles sexuales convencionales.”⁴⁴ Para ilustrar estas afirmaciones, analicemos algunas normas jurídicas del Código Tributario desde el género, según la metodología utilizada por la jurista Alda Facio, que propone seis pasos para *deconstruir*⁴⁵ las normas jurídicas.

Art. 1. Ámbito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y *los contribuyentes o responsables* de aquellos.

Art. 3. Poder tributario.- El *Presidente de la República* podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al *Presidente de la República*, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El *Director General del Servicio de Rentas Internas* y el *Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana*, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Art. 13. Interpretación de la ley.- Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Art. 27. Representante por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

44. Frances Olsen, *El sexo del derecho, en identidad femenina y discurso jurídico*, p. 145.

45. Deconstruir es un método de análisis jurídico a través del cual se devela el sujeto protegido y privilegiado tanto en la manifestación lingüística como en su aplicación en la realidad.

1. *Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;*
2. *Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;*
3. *Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;*
4. *Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,*
5. *Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.*

Art. 28. Responsable como adquirente o sucesor.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

1. *Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;*
2. *Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiera, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;*
3. *Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;*

4. *Los sucesores a título universal*, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,

5. *Los donatarios y los sucesores a título singular*, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

Art. 29. Otros responsables.- Serán también responsables:

1. *Los agentes de retención*, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; y,

2. *Los agentes de percepción*, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

Art. 35. Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

c) *Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras*, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Art. 36. Prohibiciones.- Prohíbese a *los beneficiarios* de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en

forma alguna a los sujetos no exentos.

Art. 39. Por quién puede hacerse el pago.- Podrá pagar por *el deudor* de la obligación tributaria o por *el responsable*, cualquier persona a nombre de éstos, sin perjuicio de su derecho de reembolso, en los términos del artículo 26 de este Código.

Art. 40. A quién debe hacerse el pago.- El pago debe hacerse *al acreedor* del tributo y por éste *al funcionario, empleado o agente*, a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, retención o percepción.

Art. 64. Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, *al Presidente de la República*, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

Art. 65. Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, *al Prefecto Provincial o al Alcalde*, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

Art. 115. *Reclamantes*.- Los *contribuyentes, responsables o terceros* que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

Art. 143. Causas para la revisión.- *El Director General del Servicio de Rentas Internas*, en la administración tributaria central y *los prefectos provinciales y alcaldes*, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente funda-

mentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:...

Como se ha visto, las normas transcritas a manera de ejemplo, han sido pensadas para privilegiar lo masculino como algo superior. Esto, nos hace evidenciar que efectivamente la norma es un producto social y que nuestra cultura social sigue siendo machista. En su aplicación existe una discriminación implícita y oculta contra la mujer.

Puedo afirmar, sin temor a equivocarme, que todo el Código Tributario es "androcéntrico". En las normas de derecho señaladas podemos identificar algunas formas de sexismo más o menos explícitas, a saber: a) Sobregeneralización: si entendemos por tal forma de sexismo el referir ambos sexos a través de palabras que denotan solo el sentido masculino, es evidente que todos los términos transcritos son sexistas, pues se habla de los administradores, los contribuyentes, los interesados, los representantes legales, los tutores, los curadores, los directores, los presidentes, los gerentes, los peritos, los representantes, los mandatarios, los agentes oficiosos, los gestores, los funcionarios, los postores, los terceristas, los síndicos, los acreedores tributarios, los empleados, los abogados y procuradores, los responsables, los reclamantes, los demandantes, los agentes de retención, los agentes de percepción, los beneficiarios, los notarios, los registradores de la propiedad, los reclamantes, el presidente de la república, los prefectos, los alcaldes, los testigos, los presidentes de la sala, los

ministros, los recaudadores tributarios, los jueces, los funcionarios recaudadores, los propietarios de empresa, los empleadores, los autores, los cómplices, los encubridores, los infractores, etc., siempre en sentido masculino; b) Androcentrismo: en cuanto esta forma de sexismo se refiere al monopolio de la perspectiva masculina. Las disposiciones analizadas, así como gran parte del Código Tributario es el contribuyente, responsable o tercero varón a quien corresponde casi en exclusiva la prestación de las obligaciones tributarias; c) Insensibilidad de género: en la medida que las disposiciones legales anotadas, no solo no toman en cuenta como relevante la variable sexo sino que toma a lo femenino algo secundario, sin duda alguna hay insensibilidad de género; d) Deber ser de cada sexo y familismo: en las disposiciones legales aludidas hay sexismo en cuanto al contribuyente varón se le atribuye como natural el ámbito tributario (espacio público) y a su cónyuge el carácter de dependiente por estar destinada al cuidado del hogar y de los hijos (espacio privado). En este contexto la mujer del contribuyente varón es la mujer-familia y no la mujer-persona.

En las normas citadas se puede apreciar además, la existencia de una connotación sexista que parte de la superioridad del hombre. Es con la Ley No. 0, publicada en el Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de marzo del 2009, que se dispone que donde diga "Tribunal Distrital de lo Fiscal", "magistrado", "el magistrado de sustanciación", "Tribunal", "Sala", "Presidente", "Presidente de la Sala", "Presidente del Tribunal", léase "la jueza o juez de lo contencioso tributario". Es decir, se ha introducido en el Código Tributario únicamente la palabra "jueza" con perspectiva de género, pero subsisten las otras formas de

sexismo y el carácter androcéntrico generalizado de sus disposiciones legales. Por lo tanto, a pesar de que las últimas reformas han intentado construirse bajo parámetros de género, no podemos dejar de anotar que a lo largo de los cambios normativos si se ha excluido a la mujer y se ha intentado mantener determinados estereotipos.

Las prácticas que se originan en el proceso de elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias, afectan la forma en que las personas construyen su visión de cuál es el lugar y el comportamiento apropiado de ambos sexos en esta sociedad.

Bibliografía

- Andrade, Leonardo, *Práctica tributaria. Procedimiento jurídico tributario ecuatoriano*, S/L, UTPL, 2003.
- Arbito Chica, Néstor, *El género en el derecho, ensayos críticos*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009.
- Ávila, Ramiro, *Crítica al derecho y a la facultad de jurisprudencia desde el género*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009.
- Birgin, Haydeé, *El derecho en el género y el género en el derecho*, Buenos Aires, Biblos, 2000.
- Budlender, Debbie, y Rhonda Sharp, *Cómo realizar un análisis de presupuesto sensible al género: investigaciones y prácticas contemporáneas*, Secretaría de la Mancomunidad Británica, USAID, 1998.
- Camacho, Rosalía, y Alda Facio, *Sobre patriarcas, jerarcas, patronos y otros varones*, San José, ILANUD, 1993.

- Camargo, Juana, *Género e Investigación Social*, Curso de Formación en Género, Panamá, Sibauste, 1999.
- Campuzano S., Juan Carlos, y Joan Maribeth Palacios, "El impacto de las políticas impositivas en el Ecuador: un análisis desde la perspectiva de género", en *Revista de Administración Tributaria*, No. 31, S/L, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2011.
- Dávila Díaz, Mónica, *Presupuestos públicos con perspectiva de género*, Andalucía, Instituto Andaluz de la Mujer, 2003.
- Facio, Alda, *Cuando el género suena, cambios trae*, San José, ILANUD 1992.
- Metodología para el análisis de género de un proyecto de ley, en *Otras Miradas*, vol. 4, No. 1, Venezuela, Universidad de los Andes, 2004, p. 2. Disponible en [http://www.iidh.ed.cr/BibliotecaWeb/Varios/Documentos/BD_258420870/analisisgeneroproyley.pdf?url=%2FBibliotecaWeb%2FVarios%2FDocumentos%2FBD_258420870%2Fanalisisgeneroproyley.pdf]
- Facio, Alda, y Lorena Fries, "Feminismo, género y patriarcado", en Alda Facio, y Lorena Fries, edits., *Género y Derecho*, Santiago de Chile, LOM Ediciones, 1999.
- Fenochietto, Ricardo, *Economía del sector público. Análisis integral de las Finanzas Públicas y sus efectos*, Buenos Aires, 2006.
- Huckerby, Jayne, edit., *Presupuestos para los derechos de las mujeres*, UNIFEM, 2008. Disponible en [http://cedaw-seasia.org/docs/general/BudgetingBook_Spanish02.pdf]
- Legarde, Marcela, "El género, fragmento literal: La perspectiva de género", en *Género y feminismo. Desarrollo humano y democracia*, España, Horas y Horas, 1996.

- Olsen, Frances, *El sexo del derecho, en identidad femenina y discurso jurídico*, Buenos Aires, Biblos, 2000.
- Pazos Morán, María, "Género, orientación del presupuesto público y eficiencia económica", en *XI Jornadas de Economía Crítica*, Bilbao, 2008. Disponible en [www.ucm.es/info/ec/ecocri/cas/pazos_moran.pdf]
- Pazos Morán, María, dir., y Maribel Rodríguez, coord., *Fiscalidad y equidad de género*, Madrid, Fundación Carolina, 2010. Disponible en [<http://www.fundacioncarolina.es/es-ES/publicaciones/documentos-trabajo/Documents/DT43.pdf>]
- Pitch, Tamar, *Un derecho para dos: la construcción jurídica de género, sexo y sexualidad*, Madrid, Trotta, 2003.
- Pizani Orsini, Moni, *El género en el derecho, ensayos críticos*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos/V&M Gráficas, 2009.
- Ruiz, Alicia, *Identidad femenina y discurso jurídico*, Buenos Aires, Biblos, 2000
- Sau Victoria, *Un diccionario ideológico feminista*, Barcelona, ICARIA, 1981.
- Zabala Egas, Jorge, *Derecho Administrativo*, t. I, Guayaquil, Edino, 2005.

Normas

Código Civil ecuatoriano.

Código Tributario.

Constitución de la República del Ecuador.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Resoluciones de la Corte Constitucional.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

Principios de la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW).

Páginas Web

[www.fundacioncarolina.es/es-ES/publicaciones/.../Documents/DT43.pdf]

[www.ucm.es/info/ec/ecocri/cas/pazos_moran.pdf]

[http://cedaw-seasia.org/docs/general/Budgeting_Book_Spanish02.pdf]

[<http://www.fundacioncarolina.es/es-ES/publicaciones/documentostrabajo/Documents/DT43.pdf>]

[http://cedaw-seasia.org/docs/general/Budgeting_Book_Spanish02.pdf]

[http://cedaw-seasia.org/docs/general/Budgeting_Book_Spanish02.pdf]

[http://cedaw-seasia.org/docs/general/BudgetingBook_Spanish02.pdf]

[http://cedaw-seasia.org/docs/general/BudgetingBook_Spanish02.pdf]

[<http://www.explored.com.ec/noticias-ecuador/el-retorno-a-la-familia-22606-22606.html>]

[<http://www.scribd.com/doc/24049435/Las-desigualdades-de-clase-genero-etnia-y-ciudadania-ante-la-educacion>]

La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo

Luis A. Toscano Soria

1. Conceptos tributarios básicos

1.1 Los Tributos

Para llegar al análisis de la importante facultad de la administración en calidad de sujeto activo, como es la de determinación de obligaciones tributarias, es oportuno iniciar el estudio de esa facultad haciendo una breve referencia a los tributos en general, su origen, las finalidades y la justificación de su creación y su importancia en la vida de los estados contemporáneos, como una variable financiera necesaria en su desenvolvimiento.

Los tributos divididos en la clasificación generalmente aceptada de impuestos, tasas y contribuciones especiales, fueron inicialmente creados por la autoridad gobernante para fines limitados de mantenimiento del poder, defensa de los pueblos contra los ataques de otros pueblos, administración de justicia y otros fines propios del convivir social y existen sin duda, desde que el hombre decidió integrarse socialmente; en los tiempos actuales, con el desarrollo del derecho financiero y tributario, los tributos están directamente relacionados con las necesidades públicas básicas y con el progreso social, que serán

cubiertas parcialmente con los recursos provenientes de las contribuciones de los particulares, a más de los obtenidos del patrimonio estatal, del crédito público y de la emisión de moneda.

En términos comunes, los tributos son entendidos como las cargas económicas que impone la autoridad pública a los súbditos de determinada circunscripción territorial, en ejercicio de la potestad conocida como poder de imperio.

Héctor B. Villegas, define a los tributos como "las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".¹ Al expresar que los tributos son prestaciones comúnmente en dinero, significa que la ley puede disponer que también sean en especies o servicios, cuantificables en dinero.

Un elemento esencial de los tributos es la coacción, comprendida como el poder de la autoridad de exigir la prestación establecida, si es necesario con el uso de la fuerza, sin que la voluntad del obligado sea tomada en cuenta para su creación y para su exigencia.

La capacidad contributiva como elemento componente de los tributos debe ser tomada en cuenta para hacer de ellos un instrumento de justicia, a fin de que cada persona obligada a su pago vea realizado también el principio de igualdad en la participación social.

Es principio universalmente aceptado que no hay tributo sin ley, *nullum tributum sine lege*, elevado en la nor-

1. Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1980, 3a. ed., p. 73.

mativa de más alta jerarquía como principio constitucional el de la legalidad, ratificatorio de que ninguna carga económica podrá ser exigida por la autoridad si no ha sido creada por el legislador.

Los tributos, como expone Villegas, se crean para que el Estado pueda cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. En forma parecida Giuliani Fonrouge en su obra *Derecho Financiero*, dice:

“Creemos que ya nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, concebido genéricamente como *una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio* y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público, o como dice Blumestein en una definición excelente, aunque merezca reservas parciales: tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”² (las cursivas me pertenece).

En estas definiciones de los tributos se encuentran similitudes con la definición de Villegas, sin embargo, es importante tomar en cuenta la afirmación de Giuliani Fonrouge, quien manifiesta que los tributos dan lugar a relaciones jurídicas de derecho público, sobre las cuales es pertinente hacer una aproximación a su significado.

2. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La ley, 2011, 10ma. ed.

1.2 La relación jurídico-tributaria

Con la creación de un tributo la ley señala a los sujetos pasivos del mismo, es decir a quienes deben pagarlo, el hecho generador, la base imponible y la tarifa o tarifas de aplicación para conocer el monto de la obligación a satisfacer. A más de la obligación de pagar, los sujetos pasivos están obligados a inscribirse, a presentar declaración, a presentar la información que requiera la administración, a ejercer el derecho a presentar reclamos contra actos de determinación practicados por la administración, a presentar reclamos o peticiones de devolución de pagos indebidos o en exceso, a llevar contabilidad o registros de su actividad, a emitir comprobantes de venta y cumplir otros deberes relacionados con los tributos, etc., situaciones contempladas en la ley que conforman lo que la doctrina denomina la relación jurídico tributaria, que es el conjunto de obligaciones y derechos surgidos entre los sujetos activos y pasivos de un tributo. Giuliani Fonrouge expresa con propiedad que la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra³.

Como consecuencia del significado y alcance de la relación jurídico-tributaria puede obtenerse una primera conclusión, si bien la autoridad tributaria tiene derecho a recibir la prestación de un tributo y el contribuyente el deber de efectuar la prestación en la medida señalada en la ley, si la autoridad con fundamentos equivocados con-

3. *Ibid.*, pp. 283 y 288.

sidera que la obligación de un contribuyente es de medida superior a la prevista en la ley, o si el contribuyente ha satisfecho la obligación en cuantía inferior a la señalada en la ley, habrá lugar a situaciones jurídicas derivadas de tal relación. Del examen a los correlativos derechos y obligaciones que alcanzan a las autoridades tributarias y a los contribuyentes, originados con la creación y aplicación de un tributo, se puede concluir que el principal componente de la relación jurídico-tributaria es la obligación, objetivo fundamental de todo tributo.

En concordancia con lo expuesto sobre los conceptos de tributo y con el fin de ratificar su alcance, es importante mencionar lo expuesto por José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, quienes señalan que un concepto riguroso del tributo solo es posible después de conocer a fondo una serie de materias, añadiendo que, sin embargo, con carácter introductorio y elemental, se impone la necesidad de dar una noción clara e instrumental del tributo y que la doctrina moderna admite generalmente, siguiendo el concepto elaborado por Giannini, que el tributo se define por las siguientes características:

"1ra. Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público. Es decir, el deber de pagar el tributo es un deber surgido y prefijado por la ley.

"2da. Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado. Son ingresos de Derecho Público.

3ra. Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas".⁴

4. José Luis Pérez de Ayala, Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, t. I, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1976, 2a. ed., p. 187.

1.3 La obligación tributaria

Se afirmó en párrafos precedentes que tomando en cuenta la naturaleza y las finalidades del tributo, el principal componente de la relación jurídico-tributaria es la obligación tributaria, que se cumple con la prestación o pago del tributo.

El Código Civil establece que las obligaciones nacen del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; como consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona como en los delitos y cuasi delitos, o por disposición de la ley como entre los padres y los hijos de familia.

En el campo tributario, la obligación nace únicamente de la ley, una vez cumplidos determinados presupuestos. El Código Tributario define a la obligación tributaria como el vínculo jurídico personal entre el Estado o los demás entes acreedores de tributos y los contribuyentes y responsables, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios, al verificarse el hecho generador previsto en la ley.

El vínculo jurídico personal constitutivo de la obligación tributaria entre el Estado y los demás entes acreedores de tributos con los contribuyentes y responsables, da lugar primeramente al elemento subjetivo, clasificando a los sujetos de la relación obligacional en *sujetos activos*, constituidos por los entes acreedores de los tributos, y *sujetos pasivos*, por los contribuyentes y los responsables. En virtud del vínculo jurídico, los sujetos pasivos contri-

buyentes y responsables deben satisfacer la prestación en dinero, especies o servicios, segundo elemento que se concreta con el pago de los tributos. La prestación en dinero, especies o servicios tiene lugar una vez verificado el hecho generador previsto en la ley, que constituye el tercer elemento constitutivo de la obligación.

Según el Código Tributario, el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. En el impuesto a la renta, el hecho generador según el Art. 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se constituye por los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y los ingresos obtenidos en el exterior por personas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 98.

Es oportuno revisar la opinión de los autores antes citados en relación con los conceptos de relación jurídico-tributaria y obligación tributaria. Héctor Villegas dice: "la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".⁵ Añade que el vínculo jurídico obligacional tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende de otro) y que es el tributo, institución jurídica de estructura propia, uniforme y diferenciada.

5. Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 211.

Sin entrar en el análisis del concepto y de la conclusión sobre la identidad estructural entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, es procedente destacar la identidad que establece entre la obligación tributaria, como relación jurídica tributaria principal, cuyo objeto es que se concrete la pretensión del sujeto activo (fisco) con la prestación pecuniaria a título de tributo que debe satisfacer el sujeto pasivo y que existen otras obligaciones que pueden calificarse como secundarias o accesorias de la principal.

Para conseguir el mejor entendimiento del significado de obligación tributaria y de relación jurídico-tributaria, se recordará primeramente que para Giuliani Fonrouge "la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra".⁶ A fin de llegar a la definición de la obligación tributaria, el autor señala que una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la *obligación tributaria*, de contenido único o variado, otro sector de la doctrina estima que esta expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal integran un concepto más amplio: la *relación jurídico-tributaria* (*rapporto giuridico d'imposta*). Además, divide a los analistas de la obligación tributaria en algunas corrientes:

6. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, pp. 355-388.

a). La primera de Hensel para quien:

“la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley, que vendría a constituir el soplo vital de *esa obligación de dar* que es la obligación tributaria, con la cual coexisten otras obligaciones *accesorias* que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales”.⁷

Poniendo de manifiesto la vinculación entre el derecho tributario obligacional abstracto con el derecho tributario administrativo.

b). Señala el autor, que en opinión de Vanoni no existe una obligación principal y otras subordinadas y accesorias, todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquélla, deba inducir en el error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar.⁸

7. Albert Hensel, *Derecho Tributario*, Rosario, Nova Tesis, 2004.

8. Eizo Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Dott, 1961.

c). Otra parte de la doctrina incorpora una figura nueva, la *relación jurídico-tributaria*, que establece con mayor precisión la diferenciación entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desmedro de un nexo común vinculatorio.

Añade Giuliani Fonrouge que debe hacerse mención a Giannini como el primero en establecer el concepto de relación jurídico-tributaria (*rapporto giuridico d'imposta*), desarrollado con más precisión en obras ulteriores. En su concepto:

“de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria”, que es de contenido *complejo*, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”.⁹

La breve revisión de las corrientes relacionadas con el concepto de obligación tributaria, permite ver que el concepto de relación jurídico-tributaria es de más amplio alcance que el de obligación tributaria y que ésta es su componente más importante para dar cumplimiento a la finalidad asignada a la creación de los tributos que es su pago, y que a más de la obligación tributaria coexisten

9. A.D. Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

otras obligaciones que pueden calificarse de coadyuvantes de la de pagar tributos.

Como corolario del análisis a las corrientes doctrinarias sobre obligación y relación jurídico-tributaria, Giuliani Fonrouge define a la obligación tributaria, como "el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley".¹⁰

1.4 El concepto de renta

Es importante analizar el concepto de renta y del hecho generador para comprender el nacimiento de la obligación y el pago del impuesto.

Si se analiza exclusivamente el Art. 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), que establece el concepto de renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y los ingresos obtenidos en el exterior por personas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 98 de esta ley, podría creerse que el impuesto debe aplicarse a la totalidad de los ingresos provenientes de las fuentes señaladas, pero no es así, pues el concepto de renta gravable con el impuesto es distinto, como puede verse del análisis a las diferentes fuentes de

10. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*.

ingresos, así, en las rentas del trabajo en relación de dependencia la ley admite deducciones específicas de esta fuente, distintas a las de las rentas del trabajo profesional o independiente y de las rentas del trabajo y del capital como son las obtenidas en actividades comerciales, industriales o de prestación de servicios, por lo que es necesario estudiar el concepto de renta gravable para su determinación y pago. El Art. 1 de la Ley deja aclarada la situación, al manifestar que se establece el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, de conformidad con las disposiciones de la presente ley.

Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine, encuentran que las definiciones de renta son innumerables y de tan variada naturaleza que su análisis individualizado conduciría a un caos intelectual, manifiestan que:

“ello justifica el acierto de García Belsunce, en una excelente y muy completa obra sobre el tema, cuando recuerda la opinión de Fisher, emitida en 1906, de que ‘en nuestros días la opinión económica sobre esta importante materia está deplorablemente confundida y llena de contradicciones’; lo que le mueve a comentar: ‘Ahora, sesenta años después, puedo informar, sin temor a equivocarme, que la opinión financiera está mucho más confundida y envuelta en contradicciones que aquella opinión económica a que se refería Fisher’¹¹.

Las opiniones expuestas dejan ver que alcanzar un concepto exacto y único de la renta gravada con el

11. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine, *Impuesto a la Renta*, Buenos Aires, Depalma, 1975, p. 23.

impuesto no es posible, aunque debe quedar claro para la administración y para los contribuyentes, que el ingreso por sí solo no constituye renta gravable y para llegar a ella deberá revisarse necesariamente lo que dice la ley.

En razón de la multiplicidad de conceptos de renta, los autores citados reconocen que podrían intentarse muchas clasificaciones y consideran que se logra una mayor simplificación, polarizándolas en dos teorías extremas, como las más aceptadas: 1). La teoría de la *fuentes* o del *rédito-producto*; 2). La teoría del *incremento patrimonial* o del *rédito-ingreso*, a las que García Belsunce agrega como una tercera teoría la denominada del concepto *legalista*.

I. Teoría de la *fuentes* o del *rédito-producto*: para el mejor entendimiento de esta teoría los autores señalan los puntos fundamentales de esta corriente, diciendo que el concepto de renta exige: a) Una riqueza nueva; b) Derivada de una fuente permanente; c) De rendimiento periódico; d) Que sea una riqueza realizada y separada del capital; e) En la versión francesa, particularmente en Allix y Lecerclé, que el rendimiento sea el efecto de una explotación de la fuente productora.

II. Teoría del *incremento patrimonial* o del *rédito-ingreso*: considera renta todo enriquecimiento o todo incremento de valor, cualesquiera fuera su origen y su duración. Para ilustrar el significado de esta corriente es conveniente transcribir textualmente lo señalado por los autores en su obra, en la que reconocen que:

“su primer expositor fue Schanz en una monografía de 1.896, quien expresó que el concepto de renta ‘es el aumento neto del patrimonio durante un determinado período, inclusive los beneficios y prestaciones de valor

pecuniario de terceros'; aclarando su pensamiento en otro pasaje, donde expresa que se trata de saber cuál es el poder económico de una persona durante un período determinado, por lo cual —agrega Schanz— 'incluimos como renta todos los ingresos netos y beneficios, prestaciones de valor pecuniario de terceros, todas las donaciones, herencias, legados, ganancias de lotería, capital o rentas entregados como consecuencia de una póliza de seguros, ganancias especulativas de todo orden, restando los intereses sobre deudas y pérdidas de capital'¹².

Añaden los autores que la definición de Haig en los Estados Unidos, se aproxima al concepto expuesto por el precursor alemán: "renta es el valor monetario del incremento neto del poder económico entre dos momentos de tiempo" y se acerca mucho al consagrado por la Suprema Corte de aquel país en el caso "Eisner v. Macomber", pero con una diferencia de importancia. La decisión judicial, en efecto, requiere que la ganancia esté separada del capital, o sea, según la terminología judicial, que la renta esté realizada.

III. Concepto legalista: según los autores estudiados en la obra *Impuesto a la Renta*, García Belsunce crea una tercera corriente integrada por quienes no consideran posible proporcionar una definición teórica de la renta desde el punto de vista tributario, por tratarse de un concepto eminentemente funcional, con formas y contenido diversos según la política fiscal. Para esta tendencia, el concepto de renta será el que fije la ley y no el que resulte de las variadas y diversificadas elucubraciones doctrinales, criterio compartido también por Héctor Villegas,

12. *Ibíd.*, p. 25.

cuando manifiesta que la corriente legalista, adoptada por prestigiosos latinoamericanos como Gomes de Sousa, Jarach y Giuliani Fonrouge, así como el profesor Guillermo Ahumada. Se trata, dice, "de una posición congruente con las necesidades fiscales y con las normas legislativas que deben servirles de instrumento, puesto que conduce a aceptar el concepto de renta más adecuado a las modalidades de cada sistema tributario"¹³.

Con referencia a la legislación argentina señala que la sustitución del impuesto a los réditos por el impuesto a las ganancias significó un paso adelante en cuanto a su encuadre en los lineamientos de la teoría de la renta-incremento patrimonial, sin embargo, admite, que las últimas reformas (leyes 21.286 y 21.481) implicaron el retorno a la teoría de la "renta-producto", aunque no en forma total.

De acuerdo con la corriente legalista, las leyes tributarias contienen soluciones propias y participan de una y otra orientación, como puede ocurrir con la normativa sobre el impuesto a la renta de la Ley de Régimen Tributario Interno en el Ecuador y permite evitar el estudio de las características específicas y las diferencias o similitudes, a momentos muy sutiles entre las teorías *de la fuente o del rédito-producto* y la *del incremento patrimonial o del rédito-ingreso*.

John F. Due, señala:

"en la actualidad, generalmente se considera el rédito o renta como la mejor medida de la capacidad contributiva, como expresión del bienestar económico, ya que es el determinante fundamental del nivel de vida que lleva una familia. En un sentido amplio, el término *rédito*

13. Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 5.

puede definirse como el beneficio económico de la persona en un determinado período de tiempo".¹⁴

Añadiendo que si la estructura impositiva ha de alcanzar plenamente los objetivos deseados, es necesaria una definición más precisa del rédito, que sirva de base para la fijación exacta del alcance del impuesto. Reconoce además, que la definición del concepto de rédito y otras relacionadas con el mismo son comunes tanto al impuesto al rédito de las personas físicas como al que recae sobre las personas jurídicas.

Estas observaciones demuestran la complejidad del concepto rédito o renta gravable para alcanzar los objetivos señalados en la ley al impuesto, para lo cual es importante analizar lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

1.5 La renta gravable en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

El Art. 15 del Código Tributario define a la obligación tributaria como el vínculo jurídico de carácter personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes y responsables de aquéllos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

14. John F. Due, "La Imposición del Rédito y Concepto de Rédito Gravable", en *Análisis económico de los impuestos: en el cuadro general de las finanzas públicas*, Buenos Aires, El Ateneo, 1972.

De la definición se desprenden los elementos componentes de la obligación, que son: los *sujetos activos* (acreedores de tributos), los *sujetos pasivos* (contribuyentes y responsables deudores de la prestación de los tributos en dinero, especies o servicios apreciables en dinero) y el *hecho generador*, que de conformidad con el Art. 16 es el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Al analizar el hecho generador de la obligación en el impuesto a la renta, se expresó que según el Art. 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se constituye por los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y los ingresos obtenidos en el exterior por personas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 98 de esta ley, con la aclaración necesaria que de esta definición inicial no se debe concluir que el impuesto recae sobre la totalidad de ingresos obtenidos en cualquiera de las fuentes.

En relación con la calificación del hecho generador, el Art. 17 del Código Tributario dispone en el primer inciso que cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, así por ejemplo si se gravan las ventas de bienes y servicios no será difícil determinar la configuración del tributo, aún cuando la ley lo califique con diversos nombres como impuesto al valor agregado, impuesto general al consumo, impuesto a las transacciones mercantiles, impuesto a la circulación de mercaderías u otros.

El segundo inciso del artículo comentado dispone que cuando el hecho generador *se delimite atendiendo a conceptos económicos*, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan y se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se establezcan.

En el impuesto a la renta se debe reconocer primeramente que en actividades como la comercial, industrial o de prestación de servicios con participación del capital y el trabajo, los negocios o empresas obtienen ingresos, y si solo se aplicase lo dispuesto en el primer inciso del Art. 17 del Código Tributario y en el Art. 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se podría considerar únicamente que los ingresos obtenidos constituyen el hecho generador de la obligación, por lo que es necesario complementar su existencia con lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 17 del Código Tributario con lo que disponen los Arts. 16 y 17 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno sobre la forma de llegar a la base imponible que da nacimiento a la obligación.

El Art. 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que define la base imponible del impuesto a la renta dispone, que está constituida por la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, *menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos*. El Art. 17, establece a continuación las reglas sobre la base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia.

He aquí la aplicación de las situaciones o relaciones existentes en toda actividad económica constitutivas del hecho generador en el impuesto a la renta, de tal manera que, como principio general, si un contribuyente interve-

nido por la administración por una actividad comercial, industrial o de servicios, no entrega la información referente a devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a los ingresos obtenidos o la información que entrega no cumple las formalidades legales o reglamentarias, la autoridad fiscalizadora está jurídicamente impedida de aplicar las tarifas del impuesto sobre la totalidad de los ingresos, pues por principio económico no podrá dejar de considerar que para obtener ingresos y ganancias o utilidades, ese contribuyente habrá incurrido necesariamente en costos y gastos, por ello es que tanto el Código Tributario como la Ley Orgánica de Régimen Tributario contemplan la solución para el caso de que la administración no pueda realizar la denominada determinación directa, con la figura de la determinación presuntiva como forma de ejercicio de la facultad determinadora, encaminada a evitar las conductas evasivas de los contribuyentes o para aproximarse a realidades económico-sociales y que la administración pueda llegar a la determinación y cobro de la obligación tributaria.

2. La determinación de la obligación tributaria por el sujeto activo

El Código Tributario expresa en el Art. 87 que la determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria (sujeto activo), encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y de la cuantía del tributo.

Esta definición demuestra que el Código Tributario se ha adherido a la corriente doctrinaria que considera que la acción determinadora de la obligación puede ser practicada por los sujetos pasivos a través de la declaración, como ocurre con el impuesto a la renta, el IVA, el ICE y los impuestos al comercio exterior y también por los sujetos activos constituidos por las administraciones tributarias, en períodos posteriores al de la presentación de la declaración o una vez vencido el plazo para declarar si el contribuyente no lo ha hecho o cuando el sujeto pasivo no está obligado a declarar. Otra corriente doctrinaria considera que la declaración no constituye un acto de determinación que solo puede ser practicado por la administración tributaria, pero no es del caso entrar en el detalle de los argumentos que sustentan una u otra corriente, reconociendo en relación con el tema en estudio, la existencia de la facultad determinadora de la administración tributaria, con respecto a la cual el Art. 68 define como el acto o conjunto de actos *reglados* realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo.

De las definiciones anteriores queda claro que una vez creado un tributo, para que se haga realidad la prestación o pago es necesaria la presencia del contribuyente mediante una declaración para determinar la cuantía de la obligación, o la del órgano administrativo con iguales finalidades, mediante actos establecidos en la ley, por lo que es pertinente revisar la materia relacionada con actos de determinación de la administración, su naturaleza y sus características.

Para Ramón Valdés Costa, el concepto de determinación proviene de Hensel al poner de manifiesto la diferente naturaleza del acto legislativo que crea el tributo, respecto del acto administrativo que en función exclusiva de aplicar la ley efectúa la determinación.¹⁵ Al referirse a las características del acto de determinación considera que la determinación por la administración difiere jurídicamente de la realizada por el contribuyente, por lo que no corresponde asimilarlas, y en cuanto a las características del acto administrativo las concreta en esta definición: *"la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia"*,¹⁶ y en las siguientes:

"a). Es un acto administrativo con los efectos propios de éstos, particularmente el de la obligatoriedad sujeta a los resultados de posibles impugnaciones.

b). Es un acto administrativo y no jurisdiccional. Fija la pretensión de la administración y no resuelve un conflicto. "La labor del juez y del administrador al aplicar una regla de derecho al caso concreto, si bien es idéntica desde el punto de vista intelectual, difiere, pues, substancialmente en cuanto a sus efectos jurídicos. Además, no puede prescindirse del principio fundamental de que nadie puede ser juez en causa propia, ser juez y parte.

15. Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Temis, 1996, 2a. ed., pp. 356-357.

16. *Ibíd.*

c). Como consecuencia de su naturaleza administrativa es –a diferencia de la sentencia– revocable de oficio o a petición de parte, por razones de legalidad, en cualquier momento, porque un acto ilegal no puede producir efectos válidos.

d). Es un acto reglado y no discrecional. La administración solo tiene facultad de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación. Por lo tanto, es siempre impugnabile por el interesado”.¹⁷

Héctor Villegas define a la determinación tributaria como el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (*an debeatur*); en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (*sujeto pasivo*) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*).¹⁸ Reconoce a la determinación como un todo indivisible conformado por el acto o conjunto de actos destinados, en cada caso particular, a verificar si existe una deuda tributaria, quien es el obligado y cuál es el importe de la deuda.

La determinación del *an* y el *quantum debeatur* del crédito tributario son dos operaciones íntimamente entremezcladas en la realidad y constituyen el resultado de la aplicación de todas las normas reguladoras de un tributo, lo que le conduce a exponer reflexiones relacionadas con el *principio de legalidad* aplicable a la determinación, el reconocimiento que la determinación es un *procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales* sobre conveniencia o utilidad acerca del acto

17. *Ibíd.*

18. Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 279.

emanado y que nadie puede discutir que la determinación tributaria es una modalidad sumamente peculiar de aplicación del derecho.

Al referirse a la determinación de la obligación tributaria, Carlos Giuliani Fonrouge manifiesta que la doctrina italiana, "preocupada por ciertas particularidades de la legislación de su país, ha discutido si la expresión 'determinación' (*accertamento*) debe ser entendida en sentido amplio",¹⁹ comprendiendo actos de la administración y de los particulares, o en forma restringida, concretada exclusivamente a los actos de la administración, como se dijo en líneas anteriores sobre las corrientes doctrinarias que aceptan que la determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por la administración y los particulares, y las que consideran que solo pueden ser realizadas por la administración, en todo caso y al margen de las argumentaciones en uno y otro sentido, no puede dejarse de lado que con la creación de un tributo, tiene que pagarse y la ley establecerá las formas de llegar a establecer la cuantía de una deuda a cargo de un sujeto pasivo tributario obligado.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria, el autor reconoce que ha sido un asunto que ha torturado a la doctrina europea y particularmente a los autores italianos, pudiendo agruparse a las diferentes interpretaciones en dos categorías: a) Las que pretenden que la obligación nace con el presupuesto del tributo de modo tal que la determinación tiene simple efecto *declarativo*; b) Las que le atribuyen a la determinación carácter *constitutivo* de la obligación, a las que agrega una tercera categoría o corriente intermedia.

19. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, pp. 491-512.

Según la corriente que reconoce que la determinación por parte de la administración tiene efecto declarativo, fundamenta tal afirmación al decir que:

“la deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que da lugar al impuesto, concluyendo para ratificar lo expuesto que Myrbach-Rheinfeld había señalado que no obstante la importancia de la ‘orden de pago’ para el surgimiento de la ‘deuda de impuesto’, ella solo tenía carácter declarativo, por cuanto las condiciones para el nacimiento de la obligación resultan de la ley, correspondiendo a la autoridad fiscal únicamente ‘establecer que en el caso concreto, esas condiciones se han realizado en una persona individualmente determinada’”.²⁰

Para la corriente que reconoce el efecto constitutivo de la obligación a la intervención administrativa, no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por la ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando su monto, esto es, fijando el *an debeatur* y el *quantum debeatur*. Antes solo puede haber actos preparatorios introductivos para la función de determinación o una relación jurídica pretributaria, como sería la declaración o información proporcionada por el contribuyente, pero la deuda solo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de determinación.

Frente a estas dos corrientes doctrinarias es posible admitir que la legislación ecuatoriana forma parte de la corriente que atribuye efecto declarativo a los actos de

20. *Ibíd.*

determinación de la administración, afirmación que se desprende de la lectura al Art. 18 del Código Tributario cuando dice que la obligación tributaria nace cuando se realiza al presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, añadiendo el Art. 19 que será exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, lo cual confirma que es la ley la que tiene efecto constitutivo de la obligación tributaria y la actuación administrativa tiene efecto declarativo.

En cuanto a la determinación practicada por la administración que el autor denomina determinación de oficio, señala que procede en los casos señalados en la ley y en situaciones y circunstancias previstas en la ley o en el reglamento, que las sintetiza en los casos siguientes: a) Cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo; b) Si el deudor o responsable no proporcionare los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible; c) Cuando la "declaración" o "determinación" practicada por el sujeto pasivo fuere impugnabile, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos; inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados; errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación (falta o no exhibición de libros, registros y comprobantes, cuando los exhibidos no merezcan fe o sean incompletos).

Por la directa relación de las conclusiones a las que llega el mencionado autor argentino para los casos en que la administración interviene para realizar actos de determinación con el tema objeto del presente estudio y la similitud de la legislación argentina con la ecuatoriana, es importante tomarlas en cuenta cuando señala que en los

casos supuestos, la determinación puede ser con *base cierta* o con *base presunta*, pero teniendo presente que la autoridad fiscal no tiene facultades omnímodas y fuera del control judicial. Según el autor, existe la determinación con *base cierta* cuando la administración dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada), de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería de *base presuntiva*. Añade que si la administración no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación sobre *base presunta* y que a este respecto el Código Fiscal de Buenos Aires es correcto en la terminología, pues en el artículo 27, segundo párrafo, especifica que si el contribuyente o responsable "no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta por falsedad o error en los datos o por errónea aplicación de las normas fiscales o cuando la autoridad de aplicación determinará de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta"; especificando los arts. 26 y 27 cuándo corresponde el primer sistema y en qué casos el segundo.

En la legislación ecuatoriana la determinación con *base cierta* está calificada como *determinación directa* y la determinación con *base presunta* como *determinación presuntiva*.

Sobre las condiciones del acto de determinación Giuliani Fonrouge se refiere en primer lugar a la *competencia*, por la cual, el acto de determinación debe emanar de autoridad competente por razón de jerarquía del funcionario y del ámbito territorial en el que se desenvuelve, lo que constituye competencia *ratione personae* y *ratione loci*. En el Ecuador, la competencia para el Art. 75 del Código Tributario es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario; en los actos de determinación del impuesto a la renta, las autoridades competentes de conformidad con la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, son los directores regionales y los directores provinciales legalmente delegados por el Director General.

El acto administrativo, informa Fonrouge, que el Código Fiscal de Buenos Aires, tomando en cuenta principios generales aplicables a cualquier acto administrativo, ha especificado los siguientes requisitos para las determinaciones impositivas: 1) Lugar y fecha de la emisión; 2) Nombre del contribuyente; 3) Período fiscal a que corresponde; 4) La base imponible; 5) El gravamen adeudado; 6) Disposiciones legales invocadas; 7) Cuando se practiquen sobre "base presunta" también deben fundarse; 8) Firma del funcionario. Los requisitos señalados constituyen las formalidades del acto de determinación, de los cuales, los de los numerales 6 y 7 constituyen lo que la Constitución de la República del Ecuador lo relaciona con la motivación de las resoluciones y actos administrativos en el lite-

ral 1) del numeral 7) del Art. 76, al decir que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos. El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece en el Art. 262 en 14 numerales los requisitos formales de las Actas de Determinación, de los cuales cabe destacar el del numeral 9 que se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas, que no significa otra cosa que la motivación del acto administrativo de determinación.

De la norma constitucional se desprende el alcance del concepto de motivación de los actos administrativos, que no está constituida por la sola cita o transcripción de normas constitucionales, legales o reglamentarias aplicables a un acto de determinación para considerar que ha sido motivado, si no se explica la relación entre las normas y los hechos que han dado lugar a la determinación de la obligación.

3. La determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo en la legislación ecuatoriana

3.1 La determinación directa

La *determinación directa* para el Art. 91 del Código Tributario es la que se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y

más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en su base de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otros; así como de otros documentos que existan en poder de terceros que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

En términos parecidos o quizá más concretos, el Art. 22 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno expresa que la *determinación directa* se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo, estableciendo además regulaciones para operaciones celebradas entre partes relacionadas, en los casos de ventas al costo o a un precio inferior al costo, en ventas al exterior a precios inferiores a los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta o cuando las importaciones se efectúan a precios inferiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Es importante destacar que para que proceda la determinación directa, la administración debe contar con información documental que le permita establecer en forma cierta e irrefutable la base imponible y la cuantía de la obligación.

3.2 La determinación presuntiva

En forma parecida a la de la legislación argentina, el Art. 92 del Código Tributario dispone que tendrá lugar la *determinación presuntiva* cuando no sea posible la *determinación directa*, por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho al sujeto pasivo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

El Art. 22 de la LORTI dispone también que la administración realizará la *determinación presuntiva* cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que detalla a continuación, no sea posible efectuar la *determinación directa*.

En una primera visión la ley señala las causas que afecten los resultados que pueden ser: 1) Mercaderías en existencia sin respaldo documental de su adquisición. 2) No registrar en la contabilidad facturas de compras o de ventas. 3) Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías no justificadas. 4) Cuentas bancarias no registradas. 5). Incremento patrimonial no justificado.

Los funcionarios competentes que realicen la determinación presuntiva por estas causas, deberán motivar con claridad y precisión los fundamentos de hecho y de derecho en el acta de determinación. Las presunciones en estos casos constituyen presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante procedimientos legalmente aplicables.

Señala más adelante el Art. 22, cuando el contribuyente se niegue a entregar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, transcurridos treinta días contados a partir de la notificación, la Administración Tributaria determinará presuntivamente los resultados según las disposiciones del Art. 24. que dispone que la determinación presuntiva se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que por su vinculación con la actividad de la renta, permitan presumirla más o menos directamente y además de la información obtenida de la contabilidad del sujeto pasivo o de otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio: 1) El capital invertido en la explotación o actividad económica. 2) El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable. 3) Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en los años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad, así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capi-

tal empleado y otros elementos similares. 4) Los gastos generales del sujeto pasivo. 5) El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas en el respectivo ejercicio económico. 6) El alquiler o valor locativo de los lugares utilizados por el sujeto pasivo en sus actividades. 7) Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que obtenga el Servicio de Rentas Internas por medios legales.

El último inciso de este artículo concluye disponiendo que cuando un sujeto pasivo tenga más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá al mismo tiempo aplicar la determinación directa y la presuntiva, hasta consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto a la renta global.

Los elementos de juicio establecidos en la ley para la determinación presuntiva

El análisis a los elementos de juicio transcritos de los Arts. 22 y 24 de la LORTI demuestran la complejidad de su aplicación para determinar presuntivamente la obligación del impuesto, que probablemente dará lugar a reclamos administrativos y en la vía judicial, retrasando su recaudación oportuna, por lo que es oportuno examinar la determinación presuntiva por coeficientes prevista también en la ley.

La determinación presuntiva con aplicación de coeficientes por ramas de actividad económica

El Art. 25 señala que cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el Art. 24, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas. Los coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados.

Los coeficientes de estimación presuntiva por ramas de actividad económica creados por la Administración Tributaria se relacionan con el total de activos, el total de ingresos y el total de costos y gastos.

La norma legal comentada faculta a la Administración a establecer presuntivamente la utilidad/base imponible con la aplicación de coeficientes, cuando el contribuyente a pesar de estar obligado no ha presentado la declaración, se niega a proporcionar los datos e informaciones requeridas por la autoridad competente o cuando la contabilidad que ha sustentado la declaración carece de soportes, igualmente cuando los datos de ingresos que constan en la declaración difieren de la información que posee la Administración por cruce de información obtenida de los propios contribuyentes o de terceros.

Es conveniente analizar el alcance de la facultad que otorga la ley al Director General del Servicio de Rentas Internas para fijar anualmente coeficientes de estimación

presuntiva, partiendo para ello de lo dispuesto en el Art. 10 del Código Tributario que señala que los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada, es decir que deben sujetarse a lo dispuesto en la ley.

Como queda expuesto, el Art. 25 de la LORTI dispone que los coeficientes de estimación presuntiva se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados, indicadores de los cuales el de mayor importancia es el de las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares, porque de estos sujetos pasivos se obtendrán datos objetivos sobre utilidades o bases imponibles confiables que pueden relacionarse con los ingresos, con los activos o con los costos y gastos de contribuyentes sometidos a la determinación presuntiva. Si los coeficientes de determinación presuntiva son similares a los obtenidos a los porcentajes de utilidad obtenidos por contribuyentes formales que operen en condiciones similares, se entenderá que los coeficientes han sido calculados de acuerdo con lo dispuesto en la ley, pero si son superiores a los normalmente obtenidos en las ramas de actividad económica por contribuyentes formales, podrá suponerse que la administración ha actuado con subjetivismo o discrecionalidad contraria a lo dispuesto por el Art. 10 del Código Tributario. Con el fin de llegar a conclusiones válidas será un ejercicio interesante estudiar las Resoluciones expedidas por la Dirección General del SRI.

El establecimiento de coeficientes de determinación presuntiva por ramas de actividad económica equilibrados, son sin duda de beneficio para la Administración y

para los administrados y puede evitar inútiles procedimientos administrativos y contenciosos.

Empresas de construcción

A más de las disposiciones de carácter general referentes a la determinación presuntiva comentadas, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno contiene también reglas específicas para diversas actividades, como la construcción, la urbanización, lotización, el transporte internacional, seguros, cesiones y reaseguros contratados en el exterior.

Las empresas de construcción según el Art. 28 de la LORTI satisfacerán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad. Cuando las obras de construcción duren más de un año podrán adoptar el sistema de *obra terminada* para el registro de ingresos y costos o el sistema de *porcentaje de terminación*, que solo podrán ser cambiados con autorización del Servicio de Rentas Internas.

Cuando las empresas no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se aplicará la siguiente norma sobre determinación presuntiva: "En los contratos de construcción a precios fijos o globales, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato".

Ingresos en la actividad de urbanización, lotización y otras similares

Quienes obtengan ingresos en las actividades de urbanización, lotización, transferencia de inmuebles y otras similares determinarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad. Para quienes no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que *la base imponible es el 30% del monto de ventas efectuadas en el ejercicio.*

El impuesto pagado a los municipios en concepto de impuesto a la utilidad en la compraventa de predios urbanos será crédito tributario del impuesto a la renta causado que en ningún caso será mayor al mismo.

Ingresos de las compañías de transporte internacional

Los ingresos de fuente ecuatoriana de las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correo paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se determinará a base de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operadores habituales. *Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos.*

Seguros, cesiones y reaseguros contratados en el exterior

El impuesto que corresponda satisfacer para los casos en que la ley del ramo faculte contratar seguros con empresas extranjeras no autorizadas para operar en el país, será retenido y pagado por el asegurado *sobre una base imponible equivalente al 4% del importe de la prima pagada*.

El impuesto que corresponda satisfacer en los casos de cesión o reaseguros contratados con empresas que no tengan establecimiento o representación permanente en el Ecuador, será retenido y pagado por la compañía aseguradora cedente, *sobre una base imponible equivalente al 3% de las primas netas cedidas*.

Con el fin de que la determinación presuntiva no perjudique el interés fiscal, el Art. 34 de la ley dispone que el impuesto resultante de la determinación presuntiva no será inferior al retenido en la fuente.

3.3 Formalidades del acto de determinación

La validez de los actos de determinación del impuesto a la renta por el sujeto activo estará garantizada con el cumplimiento de las siguientes formalidades señaladas en el Reglamento:

Notificación con la Orden de Determinación: en el vigente Reglamento para la Aplicación de la LORTI el Art. 259 dispone que el Director General, los Directores Regionales o los Directores Provinciales del SRI, en su

caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, con la emisión de la Orden de Determinación que se notificará al sujeto pasivo y contendrá los siguientes requisitos: 1) Identificación de la autoridad que la emite; 2) Número de la Orden de Determinación; 3) Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda. 4) Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo; 5) Nombres y apellidos, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso; 6) Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo; 7) Obligaciones tributarias a determinar; 8) Funcionario responsable del proceso de determinación; 9) Lugar y fecha de emisión; 10) Razón de la notificación.

Requerimientos de información: el Director General, los Directores Regionales, los Directores Provinciales del SRI o sus delegados, dispone el Art. 260, podrán requerir por escrito al sujeto pasivo y a cualquier persona natural o sociedad la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación. El funcionario responsable del proceso de determinación podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia de los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios. A la recepción de la información y documentación se sentará un acta que será firmada en dos ejemplares por el funcionario responsable y por el sujeto pasivo o su representante legal, uno de los cuales se agregará al expediente y el otro se entregará al sujeto pasivo. La documentación deberá estar

debidamente certificada por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado y por el contador, de ser el caso.

Diligencia de inspección: el Art. 261 del Reglamento contiene la normativa referente a inspecciones que puede realizar el funcionario responsable de la determinación a los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, sus soportes y archivos físicos o magnéticos en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga la información. También podrá realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos con información relacionada con aspectos contables y/o tributarios del contribuyente y obtener en medio magnético o impreso los respaldos pertinentes para el control tributario. En las diligencias de inspección podrá estar acompañado de un equipo de trabajo multidisciplinario. Analizada la información requerida se levantará un acta de constancia de la diligencia por duplicado que será firmada por el funcionario responsable de la determinación y por el sujeto pasivo y por el contador, de ser el caso.

Actas de determinación: concluidos los procesos señalados, según el Art. 262, se levantará el acta borrador, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo. Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos: 1) Identificación de la autoridad que la emite. 2) Número del acta de determinación. 3) Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según

corresponda. 4) Número del registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo. 5) Nombres y apellidos y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso. 6) Nombres y apellidos y, número del registro de contribuyentes del contador, de ser el caso. 7) Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo. 8) Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria. 9) Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas. 10) Valor del impuesto causado y a pagar según corresponda. 11) Valor de las multas y recargos que correspondan. 12) Tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos. 13) Lugar y fecha de emisión del acta de determinación. 14) Firma del funcionario responsable del proceso de determinación.

Un ejemplar del acta borrador se entregará al sujeto pasivo, previa notificación de comparecencia, con explicación de los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, de lo cual se levantará un acta de comparecencia en la que, de ser el caso, consten las observaciones del sujeto pasivo. A partir del día siguiente a la entrega del acta borrador, en el plazo de veinte días el sujeto pasivo aceptará las glosas y valores o presentará reparos y documentación de descargo, de lo que se levantará un acta de constancia. Si el sujeto pasivo no concurre a la revisión del acta borrador, será notificado con un ejemplar mediante un oficio de constancia de su inasistencia. Transcurrido el plazo de veinte días, en uno u otro caso, salvo que el sujeto pasivo acepte el acto de determi-

nación, el funcionario responsable levantará el acta de determinación final que será firmada por el Director General, Director Regional o Director Provincial que será notificada al sujeto pasivo intervenido. El Acta de determinación final contendrá los mismos requisitos señalados para el acta borrador, con excepción del señalado en el numeral 14.

3.4 Liquidación de pago de Diferencias

Con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, vigente desde su publicación en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007, se agrega un articulado que convierte a la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración en acto de determinación, de similares resultados a los de Actas de Determinación antes analizados.

El Art. 107A dispone que el Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias detectadas a favor del Fisco en sus declaraciones, conminándoles a que presenten declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias, disminuyan el crédito tributario o las pérdidas en un plazo no mayor de 20 días desde su notificación.

El Art. 107B dispone a continuación que si dentro del plazo de veinte días, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas emitirá la Liquidación por Pago de Diferencias en la Declaración o Resolución de Aplicación de Diferencias, disponiendo su notificación y cobro inmediato incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las

declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar si se tratare de impuestos retenidos o percibidos.

En expresiones parecidas a los dos artículos antes comentados el Art. 107C de la reforma dispone que si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, conminará al contribuyente a que presente declaración sustitutiva en el plazo de veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no presentare la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas emitirá la correspondiente Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración o Resolución de Aplicación de Diferencias, su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos.

Si el contribuyente notificado con un Acta de Determinación o con una Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración del impuesto a la renta acepta los valores determinados, realizará su pago o solicitará facilidades de pago; si no está de acuerdo con lo actuado por la Administración, presentará reclamo de conformidad con lo previsto en el Art. 115 del Código Tributario o acción de impugnación en aplicación de lo dispuesto en el Art. 38 de la Ley de Modernización del Estado, dentro de los plazos señalados en los Arts. 115 y 229 del Código, respectivamente.

4. Principios constitucionales y legales aplicables a los actos de determinación del impuesto a la renta

4.1 Principios Constitucionales

Principios aceptados por la doctrina del derecho tributario, del derecho administrativo y del derecho procesal han sido elevados a la categoría de principios constitucionales en el campo tributario por la Constitución de la República vigente desde octubre de 2008 cuando en el Art. 300 dice textualmente: “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”, añadiendo en el Art. 301 el principio de legalidad al disponer que “solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

Al no tratarse este trabajo de un estudio general de derecho constitucional o de derecho tributario y en relación con el ejercicio de la actividad determinadora de la administración tributaria, por su importancia y con el fin de que su actuación signifique un adecuado establecimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes intervenidos y su pronta recaudación, merecen referencia especial los principio de *equidad, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria*.

Principio de equidad

En el lenguaje común, *equidad* puede entenderse como la virtud o el sentimiento natural de lo justo entre dos posiciones antagónicas; según el Diccionario de la Lengua Española en una de sus acepciones, equidad es la propensión a dejarse guiar o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley; en otra acepción, equidad equivale a justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva, acepciones recogidas también en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas.

El principio de equidad ha sido tradicionalmente concebido como principio del derecho procesal aplicable por los jueces, como se puede verificar de la lectura del Art. 270 del Código Tributario al decir que "a falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de *equidad*".

El Art. 115 del Código de Procedimiento Civil señala que "la prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas y en el Art. 278 dispone: "En las sentencias y en los autos se decidirán con claridad los puntos que fueren materia de la resolución, fundándose en la Ley y en los méritos del proceso; y, a falta de Ley, en los principios de justicia universal, entre los cuales, no cabe duda, se encuentra el de la equidad.

La equidad naturalmente no puede ser la regla general aplicable a todos los casos de determinación practicados por la administración, pero si lo será en aquellos en que la equivocada aplicación de la ley, de lugar a obligaciones de cuantía superior a la que corresponde a una actividad económica, o que la magnitud de su cuantía de paso a la eliminación del mundo económico de los sujetos pasivos intervenidos que no es el objeto del impuesto a la renta. Cuando sea aplicable la *equidad*, es decir, cuando la razón natural sea superior a la letra de la ley aplicada parcialmente, se harán también realidad los principios constitucionales de simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria”.

Un extremado afán recaudador, la desconfianza prejuzgada sobre los contribuyentes intervenidos, la sacralización o sumisión dogmática a las formalidades sobre situaciones o realidades económicas, desestiman el principio de equidad en actos de determinación de la obligación tributaria del impuesto a la renta, que en muchos casos no darán lugar a resultados recaudatorios rápidos, sino a reclamos administrativos y acciones de impugnación ante los órganos jurisdiccionales de larga duración y de resultados impredecibles.

Simplicidad administrativa

Lo simple en lenguaje común es lo sencillo, lo poco elaborado y lo fácil de entender; para el Diccionario de la Lengua Española, simple, en su acepción más común significa sin composición y simplicidad, en una acepción relacionada con el tema de simplicidad administrativa, significa calidad de ser sin composición.

De acuerdo con estas definiciones, la simplicidad administrativa aplicada a los actos de determinación de obligaciones tributarias debe significar sencillez y fácil entendimiento, características deseables en las actuaciones administrativas.

Suficiencia recaudatoria

Este principio, de acuerdo con el significado de suficiencia como capacidad o aptitud, al referirse a la recaudación tributaria relacionada con actos de determinación significa que tendrá lugar siempre y cuando dichos actos puedan ejecutarse prontamente, y que no tendrá lugar cuando los actos de determinación han dado paso a prolongados procesos administrativos y contenciosos.

4.2 Principios legales

En relación con la doctrina, el Código Tributario expresa en el Art. 5 que el régimen tributario se regirá por los principios de *legalidad*, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

El principio de *legalidad* no es otro que el ya comentado, que únicamente mediante ley se crean tributos, como ocurre con el impuesto a la renta, creado mediante la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, como secuencia de la anterior Ley de Impuesto a la Renta.

No se analizan los otros principios por no corresponder al objeto de este trabajo.

Con respecto al tema en estudio, el Art. 4 del Código, a más del principio de *legalidad* establece el principio de *reserva de ley*, según el cual las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deben concederse conforme a este Código.

Los actos de determinación del impuesto a la renta ejecutados por la Administración deben ejecutarse con estricta aplicación del principio de *reserva de ley*, estableciendo las obligaciones tributarias en forma *directa* o *presuntiva*, sobre las cuales se han revisado las teorías y la normativa aplicables en cada una de tales modalidades.

La *determinación directa* permite a la administración establecer la obligación con elementos informativos ciertos sobre ingresos, costos y gastos en poder del contribuyente, de la administración o de terceros.

Con el fin de reafirmar los conceptos de determinación directa y determinación presuntiva, es necesario repetir y destacar lo dicho por Valdés Costa, quien manifiesta que el acto de determinación es un acto reglado y no discrecional, por Héctor Villegas, quien señala que el acto de determinación por el principio de legalidad aplicable a la determinación, es un procedimiento íntegramente reglado, con abstención total de valoraciones discrecionales y por Giuliani Fonrouge al manifestar que la determinación puede ser con base cierta o con base presunta, pero teniendo presente que la autoridad fiscal no tiene facultades omnímodas y fuera del control judicial.

En atención al principio de reserva de ley y a las conclusiones expuestas, cuando la administración no cuenta

con los elementos de juicio necesarios y reales para determinar directamente la obligación, está obligada a realizar la *determinación presuntiva*, que para su validez, al igual que la determinación directa, deberá estar debidamente motivada.

5. Casos de actos de determinación practicados por la administración

Se exponen a continuación cinco casos en los que los resultados finales de la aplicación de la facultad determinadora sucedida en distintos períodos, demuestran que las equivocaciones en su ejercicio ocasionaron a la administración, gastos adicionales de defensa y recaudación de valores en cuantías inferiores a las establecidas en el primer momento o la no recaudación a un alto costo.

5.1 Contribuyente: un matrimonio propietario de una hostería ubicada en Ambuquí a 40 kilómetros de Ibarra, intervenida por un fiscalizador de la Dirección General de Rentas.

- a). El funcionario tributario ha levantado Actas de Fiscalización del impuesto a la renta por los años 1992, 1993 y 1994.
- b). Reclamo presentado por los cónyuges contra las Actas de Fiscalización ante el Director General de Rentas.

- c). Resolución No. 0066 de 5 de febrero de 1996 del Director General de Rentas en la cual confirma el contenido de las Actas de Fiscalización de impuesto a la renta por los años 1992, 1993 y 1994 y deja sin efecto el Acta de Fiscalización No. 10.0.089 por IVA de los años 1992 a 1994.
- d). Acción de impugnación a la Resolución del Director General de Rentas ante el Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal.
- e). Sentencia pronunciada por la Primera Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal el 16 de agosto de 2011.

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

“por los motivos expuestos, la Primera Sala, Administrando justicia en nombre del Pueblo Soberano del Ecuador y por autoridad de la Constitución y las Leyes de la República, acepta totalmente la acción de impugnación propuesta por el señor y señora , en virtud del análisis jurídico efectuado en los considerandos cuatro, cinco y seis de este fallo, deja sin efecto legal ni valor jurídico alguno, el total contenido de las Actas de Fiscalización Nos. 10.0.409/95, 10.0.410/95 y 10.0.423/95 levantadas a cargo de los actores por impuesto a la renta de los años 1993, 1994 y 1992, respectivamente; así como la parte de la Resolución impugnada No. 00606 de 6 de febrero de 1996, expedida por el Sr. Subsecretario de Rentas, Director General de Rentas, Encargado, en cuanto confirma el contenido de dichas actas, ...”.

5.2 Contribuyente: compañía de responsabilidad limitada que tiene como actividad económica la imprenta.

- a). Actos administrativos: Actas de Fiscalización por impuesto a la renta, transacciones mercantiles e IVA por los años 1989, 1990 y 1991.
- b). Reclamo presentado por la compañía contra las Actas de Fiscalización ante la Dirección General de Rentas.
- c). Resolución de 7 de noviembre de 1994 del Director General de Rentas mediante la cual acepta parcialmente el reclamo, confirmando el Acta de Fiscalización por el año 1989, rectificando las Actas de Fiscalización por impuesto a la renta de los años 1990 y 1991 y el Acta por impuesto a las transacciones mercantiles e IVA por el período 1989-1991.

Las glosas confirmadas en la Resolución con relación al impuesto a la renta son las siguientes: año 1989: S/. 2'030.301,46 por impuesto a la renta del personal y otros gastos, S/. 10'551.695,78 por movilización, viáticos y relaciones públicas, Año 1990: S/. 2'856.972,49 por pago del impuesto a la renta de los empleados, S/. 10'139.806,69, Año 1991: 3'017.112,54 por impuesto a la renta de empleados, S/. 10'122.958,99 por movilización y viáticos.

- d). Acción de impugnación presentada ante el Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal contra la Resolución del Director General de Rentas.
- e). Sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal de 26 de mayo de 2010.

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

“por los motivos expuestos, la Segunda Sala, Administrando justicia en nombre del Pueblo Soberano del Ecuador y por autoridad de la Constitución y las Leyes de la República, acepta parcialmente la demanda y se confirman y desvanecen las glosas en la Resolución de 7 de noviembre de 1994 emitida por el Director General de Rentas por impuesto a la renta de los años 1989, 1990 y 1991, en la siguiente forma: **Año 1989:** glosa de S/. 2'030.301,46 por impuesto a la renta del personal y otros gastos del personal, se deja sin efecto y la glosa de S/. 10'551.695,78 por movilización, viáticos y relaciones públicas, se deja sin efecto en la cantidad de S/. 6'674.209,78. **Año 1990:** glosas de S/. 2'856.972,49 por pago del impuesto a la renta de los empleados y S/. 10'139.806,69 por movilización y viáticos se dejan sin efecto, **Año 1991:** glosas S/. 3'017.112,54 por impuesto a la renta de empleados y S/. 10'122.958,99 por movilización y viáticos, se dejan sin efecto.”

- f). Recurso de casación a la sentencia interpuesto por el Servicio de Rentas Internas.

g). Sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia pronunciada el 29 de septiembre de 2012: desecha el recurso interpuesto.

5.3 Sujeto pasivo tributario una cooperativa de transporte de carga en volquetes.

a). Actos administrativos: Actas de Determinación levantadas en concepto de impuesto a la renta por los ejercicios 1999, 2000 y 2001, por anticipo de los años 2000 y 2001 y agente de retención del impuesto a la renta por el año 2001 y Actas como agente de percepción y agente de retención del IVA por los años 1999, 2000 y 2001, notificadas el 19 de septiembre de 2003.

b). Reclamo por las Actas de Determinación presentado el 17 de octubre de 2003 por el Presidente y el Gerente de la Cooperativa ante el Director Regional Centro 1 del SRI.

c). Resolución No. UR-118012004RRS001465 de 15 de abril de 2004 del Director Regional del SRI Centro 1 acepta parcialmente el reclamo y rectifica las Actas de Determinación del impuesto a la renta de los años 1999, 2000 y 2001, anticipo por los años 2000 y 2001 y agente de percepción y de retención del IVA por los años 1999, 2000 y 2001.

Los valores de impuesto a la renta confirmados en la Resolución son los siguientes:

1999:	USD 20.697,60
2000:	USD 61.807,71
2001:	USD 162.045,84
Total:	USD 244.551,15

- d). Recurso de revisión a la Resolución del Director Regional del SRI Centro 1 presentado ante la Dirección General del SRI.
- e). Providencia de Improcedencia del Recurso de Revisión pronunciada por la Directora General del SRI el 30 de agosto de 2004.
- f). Acción de Impugnación a la Providencia de Improcedencia presentada ante el Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal.
- g). Sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal de 30 de diciembre de 2010.

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

“administrando justicia en nombre Pueblo Soberano del Ecuador, por autorización de la Constitución y las Leyes de la República, acepta la demanda propuesta por el Gerente y representante legal de la Cooperativa y deja sin efecto la providencia de improcedencia del recurso de revisión y ordena que el recurso insinuado por el actor sean tramitado y resuelto”.

- h). Resolución del Director General del SRI de 19 de febrero de 2012 en cumplimiento de la sentencia que textualmente dice:

“sustituir el contenido de las Actas de Fiscalización Nos. 050, 053 y 058 por concepto de impuesto a la renta por los años 1999, 2000 y 2001, respectivamente, dictadas por el Director Regional del SRI Centro 1 de acuerdo a lo establecido en el literal a) del numeral noveno de la parte considerativa de la presente Resolución, que dice: En definitiva, la Administración Tributaria, en uso de la facultad establecida en el Art. 17 del Código Tributario, considera los ingresos registrados por la Cooperativa de Transporte de Carga en Volquetes se encontraban exentos del pago del impuesto a la renta, según lo dispuesto en el numeral 5 del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siendo renta gravada para sus socios . . . Por lo expuesto en los párrafos precedentes se considera factible modificar la Resolución de 15 de abril de 2004 y, por tanto, dejar sin efecto las Actas de Determinación No. 050, 053 y 058 por los años 1999, 2000 y 2001”.

- 5.4 Contribuyente persona natural, que tiene la actividad económica del transporte como dueña de un auto tanque para obtener ingresos en concepto de fletes por transporte de gas licuado.

- a) Acto administrativo de determinación: Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta por el Ejercicio 2002 No. 0620040200031 de 18 de noviembre de 2004.

Valores establecidos con el acto de determinación:

Total de ingresos: 239.632,48

(-) total de costos y gastos: 187,00

Utilidad/base imponible: 239.445,48

Impuesto causado: USD 52.398,12 más intereses a partir del mes de marzo de 2006.

La utilidad/base imponible determinada por la Administración significa el 99,92% de los ingresos.

- b). Acción de Impugnación presentada ante el Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal el 15 de diciembre de 2004, en aplicación del Art. 38 de la Ley de Modernización del Estado.

Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal de 27 de agosto de 2010.

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

“administrando justicia en nombre Pueblo Soberano del Ecuador, por autorización de la Constitución y las Leyes de la República, declara con lugar la acción deducida por (...), por sus propios y personales derechos en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro Dos, con sede en la ciudad de Riobamba y, consiguientemente, deja sin efecto la Resolución No. 0620040200031 expedida por la mencionada autori-

dad el 18 de noviembre de 2004. Y en sustitución ordena que se liquida el impuesto a la renta de la contribuyente actora en la forma establecida en la parte final del considerando final de este fallo", considerando que textualmente dice: "No es legal ni físicamente admisible suponer que la renta bruta obtenida por el transporte de carga constante en documentos que acreditan la totalidad de los fletes percibidos, no haya de admitir deducciones de los gastos indispensables para obtenerla y, a falta de demostración del volumen de tales gastos, es pertinente aceptar el sistema sustentado en aplicación de las tarifas fijadas en el Acuerdo Ministerial 034 citado, tenido como punto de partida el capital invertido en la actividad que para el caso es el valor del vehículo valorado en USD 140.000 no objetados por la Administración del Servicio de Rentas Internas Distrital Centro Dos, aplicando el 25% de utilidad presuntiva, se obtiene una utilidad neta presuntiva equivalente a 35.000, cifra razonable sobre la que debe calcularse el impuesto a la renta respectivo que, luego de sumar el valor USD 2.132,48 glosados por el SRI Centro Dos arrojan como resultado el impuesto de USD 3.339,87, suma de la que deben restarse las retenciones efectuadas y debidamente sustentadas, que según la demanda ascienden a USD 2.375, la diferencia a pagar resulta ser de USD 1.024,87".

- c). Recurso de Casación interpuesto por la Dirección Regional Centro Dos del SRI.

Sentencia de 9 de noviembre de 2010 pronunciada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia:

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

“administrando justicia en nombre Pueblo Soberano del Ecuador, por autorización de la Constitución y las Leyes de la República, rechaza el recurso de casación interpuesto por la Procuradora Fiscal del Director General y el Delegado Regional del Servicio de Rentas Internas”.

5.5 Contribuyente persona natural, que por su profesión de ingeniero civil celebra contratos de construcción de obras

- a). Acto administrativo de determinación: Acta de Determinación No. 1720090200213 por Impuesto a la Renta del Ejercicio 2005, notificada el 16 de abril de 2009.

Valores establecidos con el acto de determinación:

Ingresos totales: USD 1'493.302,32

(-) Gastos deducibles: 423.289,34

Utilidad/base imponible: USD 1'070.012,98

Impuesto causado: USD 255.404,78 más intereses a partir de marzo de 2006

Recargo del 20%: USD 51.080,96

Total: USD 306.485,74

La utilidad/base imponible determinada por la Administración significa el 71,65% de los ingresos.

b). Reclamo al Acta de Determinación presentada ante el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, en aplicación del Art. 119 del Código Tributario.

c). Resolución No. 117012009RREC020654 de 29 de octubre de 2009 del Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

Niega el reclamo administrativo de impugnación al Acta de Determinación y la confirma. Dispone el pago dentro de veinte días de USD 255.404,78 más USD 51.080,96 por concepto de recargo e intereses calculados desde el 11 de marzo de 2006 hasta la fecha de pago.

d). Acción de Impugnación a la Resolución del Director Regional Norte del SRI.

e). Sentencia de la Cuarta Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal de 24 de febrero de 2012

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

"administrando justicia en nombre Pueblo Soberano del Ecuador, por autorización de la Constitución y las Leyes de la República, rechaza la demanda contenciosa de impugnación presentada y confirma la validez parcial y contenido de la Resolución No. 117012009RREC020654 de 29 de octubre de 2009 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas".

- f). Recurso de casación a la sentencia pronunciada por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital No. 1 de lo Fiscal presentado por el contribuyente.
- g). Sentencia de 5 de octubre de 2012 pronunciada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Transcripción de la parte resolutive de la sentencia:

“Administrando justicia en nombre Pueblo Soberano del Ecuador, por autorización de la Constitución y las Leyes de la República, administrando justicia casa la sentencia de instancia, declara la invalidez de la Resolución impugnada y se dispone que la Administración Tributaria proceda a liquidar el impuesto a la renta que le corresponde pagar al actor por el ejercicio en discusión en base al porcentaje del 12% del total de los ingresos obtenidos de los contratos de construcción, de conformidad con lo previsto en el Art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable al ejercicio del año 2005”.

6. Conclusiones

a). En el ejercicio de sus facultades, la Administración Tributaria está obligada a observar los principios constitucionales y legales y a aplicar las normas legales en los actos de determinación que establezcan obligaciones tributarias relacionadas con la capacidad contributiva de los contribuyentes intervenidos, para lo cual debe emplear

funcionarios auditores debidamente preparados y con experiencia en el desempeño de las delicadas funciones de auditoría.

b). Los funcionarios que atienden los reclamos contra actos de determinación del impuesto a la renta o recursos de revisión, deben tener conocimientos especializados y experiencia sobre los principios y doctrinas relacionadas con el impuesto, así como las normas de la Constitución de la República, el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, para conseguir que los asuntos que conocen se resuelvan en el ámbito administrativo, evitando que muchas causas pasen a conocimiento de los jueces en los Tribunales Distritales, demorando las legítimas aspiraciones de la administración y de los contribuyentes.

c). En el mundo empresarial y en el financiero se estudia el indicador conocido como la relación costo/beneficio que permite a los inversionistas tomar decisiones apropiadas frente a proyectos puestos a su consideración. En el ámbito tributario debiera también estudiarse la relación costo/beneficio de las auditorías tributarias resultante de la correcta aplicación de la ley y del principio constitucional de suficiencia recaudatoria.

d). El impuesto a la renta debe pagarse en su justa medida pues la pretensión de recaudarlo en cuantías superiores a las establecidas en la ley, conduce únicamente al desaliento y al ejercicio del legítimo derecho a la defensa, en prolongados procesos en la vía administrativa y en la contenciosa.

Bibliografía

- Due, John F., "La Imposición del Rédito y Concepto de Rédito Gravable", en *Análisis económico de los impuestos: en el cuadro general de las finanzas públicas*, Buenos Aires, El Ateneo, 1972.
- Giannini, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La ley, 2011, 10ma. ed.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., y Susana Navarrine, *Impuesto a la Renta*, Buenos Aires, Depalma, 1975.
- Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, Rosario, Nova Tesis, 2004.
- Pérez de Ayala, José Luis, Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, t. I, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1976, 2a. ed.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Temis, 1996, 2a. ed.
- Vanoni, Eizo, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Dott, 1961.
- Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1980, 3a. ed.

Otros

Constitución de la República

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

La argumentación jurídica en el proceso tributario con las debidas referencias atinentes a la vigencia e interpretación de las normas tributarias

*José Vicente Troya**

He escogido este subtema atinente a lo tributario en la Corte Suprema, hoy Corte Nacional de Justicia, tanto en lo que corresponde a la Sala de lo Contencioso Tributario, cuanto en lo que atañe al Pleno del Tribunal.

Al propósito, dentro de la argumentación jurídica de nuevo cuño, es menester diferenciar aquella que se desenvuelve en la producción y establecimiento de normas jurídicas que se vierten en dos ámbitos: el prelegislativo, cuyo acento es más moral y político; y el propiamente legislativo, que es más bien técnico-jurídico; aquella que ocurre en la aplicación de las normas a casos que sucede de modo similar en los judiciales y en los administrativos en los que es propio diferenciar los que versan sobre cuestiones de derecho y los que conciernen a los hechos, debiéndose dentro de los primeros, poner especial énfasis a los casos difíciles, en los cuales la argumentación comporta interpretación; y, aquellos que se da en sede dogmática jurídica abstracta, cuyas funciones específicas son las de sentar criterios de producción del derecho, de su aplicación y

* Docente contratado de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

que a la postre sirven para ordenar y sistematizar un sector.¹

Sirven también, y conexas con la argumentación jurídica, las consideraciones de que quienes conocen casos no tienen que explicar sus decisiones sino justificarlas, la justificación debe ser formalmente correcta y materialmente aceptable.

Estos extremos son pertinentes al que hacer de la Corte Nacional de Justicia, en el Pleno y a través de la Sala Contencioso Tributaria.

Al Pleno corresponde absolver consultas propuestas dentro del orden judicial, y sentar precedentes cuando existe sobre un mismo punto de derecho tres o más fallos reiterados. Entonces, la argumentación jurídica es de aquellas que producen y establecen normas jurídicas con los dos niveles, prelegislativo y legislativo. El primero, transita dentro de los informes y trabajos explicativos que corresponde al funcionario del Tribunal previamente a que el Pleno conozca del asunto de índole normativa. Debería, para su mejor funcionamiento y por su carácter político y moral exteriorizarse el procedimiento administrativo y oír la opinión de escuelas de derecho, profesores y en general representantes de la sociedad.

A la Sala Contenciosa Tributaria, al igual que a los jueces de los tribunales distritales de lo fiscal y a las autoridades administrativas que conocen de reclamaciones y recursos, compete resolver casos particulares y desenvolver la actividad referente a la argumentación de casos.

1. Manuel Atienza, *Las Razones del Derecho, Teorías de la Argumentación Jurídica*, Perú, Palestra, 2004, pp. 303 y siguientes.

En los casos pueden ocurrir discrepancias sobre la aplicación del derecho, sobre la apreciación de los hechos o sobre ambos extremos. La argumentación jurídica se imbrica con su interpretación y entraña dificultad en casos en los cuales las normas son de difícil inteligencia. El juez o la autoridad administrativa han de acudir a los principios, particularmente a los que rigen en la materia tributaria y obran en la Constitución y en el Código Tributario.

La interpretación-argumentación frente a los casos particulares, de acuerdo al sistema del *civil law*, que es el que nos es propio, se da bajo el supuesto de que todos los casos que ocurran se encuentran larvadamente ínsitos en el texto de la norma. Ello da pie a que el aplicador de la norma trate de encontrar la disposición pertinente y aplicándola solucionar lo controvertido. Tal visión se resiente de una que es propia de la lógica formal que no siempre hiere el orden material en lisa. Además, la norma *per se* constituye un fenómeno histórico expedido ante determinadas circunstancias de tiempo y lugar. Cuando estas cambian en el tiempo y espacio, fácilmente quedan inadecuadas a las situaciones que procuran regular. De allí la necesidad de modificar la norma, lo cual no sucede fácilmente o de integrarla al nuevo entorno. Ello se facilita acudiendo a los principios que informan el sistema jurídico. La operación queda en manos de los aplicadores, jueces y autoridades a quienes se atribuyen una facultad de creación, no de simple apreciación. Puede entonces surgir una suerte de relativismo que puede atenuarse con la adecuada formación de los aplicadores y con la actividad unificadora de la jurisprudencia.

Siempre dentro de los casos particulares es de observar que van de la mano la argumentación jurídica y la motivación, ya en los actos y procedimientos administrativos tributarios de iniciación, ya en los ulteriores que consisten en resoluciones ante reclamaciones y recursos administrativos, ya en las sentencias de los jueces de instancia y de casación. La motivación que nos dice las normas pertinentes, principios y precedentes jurisprudenciales a aplicar, es un insumo de la argumentación jurídica particularmente cuando el entredicho concierne a cuestiones de derecho y de hecho. Cuando se trata de solo cuestiones de derecho, la argumentación jurídica y motivación se subsumen. Cuando se trata solo cuestiones de hecho realmente el tema-problema es de apreciación de la prueba, sin perjuicio de la responsabilidad oficiosa de la autoridad de que se apliquen las normas que correspondan, singularmente en cuestiones referentes al derecho público y al interés público.

La argumentación jurídica es un modelo de la ciencia jurídica, no el único. En el material producido por Álvaro Núñez Vaquero se alude a otros varios, el normativista, el realista, el tecnológico y el crítico. El autor anota que de estos la mayoría de los estudiosos se inclinan por los modelos normativista y argumentativista.²

Respecto del modelo normativista que es el que predomina en nuestro medio, cabe referir que consiste en describir el significado de los enunciados del legislador. Puede haber desacuerdos en lo tocante al acuerdo interpretativo que debe prevalecer habiéndose propuesto el literal, el intencionalista, sistemático. Estimo que se debe

2. Álvaro Núñez Vaquero, *Teoría de la Ciencia Jurídica*, México DF, UNAM, 2013.

ennoblecen el criterio normativista no quedándose en la descripción, debiéndose avanzar a la sistematización, labor que tampoco es unívoca. Núñez Vaquero reconoce respecto de ella tres direccionamientos a saber:

- *Por sistematización, se entiende la explicitación de todas las consecuencias lógicas de un sistema normativo y la reformulación de la base normativa del sistema en términos más económicos.* Podría la reformulación atender a términos más sociales o de otra índole. Inclusive saliéndose del orden material al espacial, la reformulación podría concernir a términos más internacionales.³
- *Por sistematización también podemos entender la exposición ordenada de las normas pertenecientes al ordenamiento, agrupando aquellas en razón de su contenido mediante la construcción de categorías conceptuales que complementan su comprensión y un empleo más sencillo.* El quid de la cosa está en definir cuáles serían las categorías conceptuales. Bien podrían ser, económicas, sociales, ambientales u otra inclusive, de alcance internacional. Este criterio a la postre no difiere tanto del anterior.⁴
- *Por sistematización se entiende, por último, la solución de los defectos lógicos del ordenamiento jurídico, resolver antinomias y colmar lagunas.* Aquí cabe subrayar que tales cometidos proyectados con valor singular son propios de la autoridad interpretadora de las normas, a cuyo efecto se ha de tener presente una visión sistemática.⁵

3. *Ibíd.*

4. *Ibíd.*

5. *Ibíd.*

La argumentación jurídica propicia la existencia de jueces que participan en la creación del derecho, singularmente cuando sientan jurisprudencia no simplemente ilustrativa, sino de efectos generales y obligatorios. Entonces se produce el ejercicio de facultades materialmente legislativas, que ceden en importancia, alcance y trascendencia a las que con posterioridad ejercita el legislador.

Hay que advertir dentro del proceso jurisprudencial que la sentencia no es idéntica a la norma en que se funda, pues la interpreta y en ocasiones la integra. Además, para el cumplimiento y ejecución de la sentencia esta debe ser interpretada. De otro lado una misma tesis jurisprudencial puede ser interpretada de forma distinta.⁶

Todo este razonamiento nos lleva a diferencias entre jurisprudencia vinculante y precedentes jurisprudenciales y a lo que debe entenderse por integración de la norma. Primero abordamos este último extremo, pues, es al juez al que corresponde esta labor y ello puede ocurrir mediante pronunciamientos jurisprudenciales.

Integrar una norma, particularmente una ley, no es simplemente interpretarla y luego aplicarla al caso concreto. Tal operación conlleva la apreciación de que la misma no es suficiente para resolver un determinado caso, pese a que sea pertinente. Sucede tal situación, de modo frecuente, cuando la norma envejece por la modificación de las circunstancias que mediaron al momento de su expedición. Entonces, aparece la función integradora que pretende desentrañar cual habría sido a la presente la

6. Carlos de Silva, "La Jurisprudencia, Interpretación y Creación del Derecho", en Rodolfo Vázquez, comp., *Interpretación jurídica y decisión judicial*, México, Fontamara, Quinta Reimpresión, 2008, p. 143.

intención del legislador.⁷ Es de recibo, que semejante proceso es viable en el entendido que el legislador se guía en su labor creativa por sistemas. La integración no cabe sea asistemática.

La jurisprudencia vinculante a todos los casos posteriores análogos tiene un grado amplio de indeterminación. Cuando se la pretende aplicar es necesario descubrir su verdadero sentido. Por ello es curioso, pero real que los contendientes pretenden en casos aducir que tienen razón en sus asertos apoyándose en la misma sentencia que tiene valor *erga omnes*. Entonces, lo que ha ocurrido es que cada uno de los litigantes da a la sentencia un diverso significado. El precedente obligatorio que en el Ecuador expide el Pleno de la Corte Nacional, al existir tres fallos similares, no es una sentencia, sino un pronunciamiento general, cuyo texto se asemeja al de las normas. No por ello se encuentra ajeno a dificultades interpretativas, pero de cualquier modo menores que las que surgen del texto de una sentencia.

La sentencia y los precedentes no deben ser contra *legem*, en todo caso, tienen la virtud de adecuar la ley a las cambiantes situaciones políticas, económicas y sociales. De eso se deriva que la jurisprudencia, y los precedentes deben ser modificables cuando cambia el entorno que las explica, siendo también aplicables a ellos el arbitrio de la integración.⁸

7. José Vicente Troya Jaramillo, "La interpretación de la ley tributaria en el Ecuador", en *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, pp. 99 y siguientes.

8. Carlos de Silva, "La Jurisprudencia, Interpretación y Creación del Derecho".

La Corte Constitucional, a través de sus dictámenes y sentencias, tiene la potestad de expedir decisiones de carácter vinculante. Así lo previene el artículo 436 numeral 1 de la Constitución. No se ha previsto cómo solucionar los casos de dictámenes y sentencias, que frente a casos similares, puedan resultar contradictorios. En la órbita legal, en tanto, si se ha previsto que la Corte Nacional, a más de expedir sentencias, pueda emitir precedentes obligatorios, lo que se desprende de los artículos 184 numeral 2 y 185 de la Constitución, tema que, además, se encuentra desarrollado en el Código Orgánico de la Función Judicial, artículos 180, numeral 2 y 182. Es de notar que dicha normativa prevé la posibilidad de cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio, lo que denota flexibilidad ante el cambio de circunstancias. La diferencia entre jurisprudencia obligatoria y precedentes obligatorios estriba en que las sentencias, según queda dicho, por más que sean conformes, se encuentran sujetas a interpretación, lo cual en muchos casos, causa graves inconvenientes para su aplicación. Los precedentes se vierten en textos similares a las de las normas, y sin estar exentos de inconvenientes, su aplicación resulta más expeditiva y fácil.⁹

La vigencia e interpretación de las normas tributarias se deben tratar en un solo haz. Es verdad que se suele poner el acento en lo que atañe a la ley y a la Constitución, mas, el tema concierne a todo el mundo normativo.

Las normas rigen a partir de su publicación en el Registro Oficial. Sin embargo en su texto puede constar

9. Disponible en [<http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/index.php/component/k2/item/184>]. Consultado el 31 de julio de 2013.

que su vigencia se difiera para fecha posterior. El Código Orgánico Tributario, COT, diferencia entre impuestos de ejercicio y los que no lo son. En los primeros las normas se aplican durante el ejercicio posterior. El caso más notorio es el del Impuesto. En los que no son de ejercicio, las normas se aplican en forma inmediata. El Art. 11 del COT dice:

“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a su publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación deban realizarse por periodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día, cuando se trate de periodos menores.”

Del texto que antecede se deduce que la regla es aplicable también a los impuestos a los consumos que se declaran y satisfacen mensualmente, cuales son el Impuesto al Valor Agregado, IVA, y el Impuesto a los Consumos Especiales, ICE. Un caso importante fue el concerniente a la modificación de la tarifa impositiva del Impuesto a la Renta, la cual se modificó a medio ejercicio y se pretendió aplicar durante el decurso del mismo. El Tribunal Constitucional declaró que ello era inconstitucional y que debía aplicarse la modificación a partir del ejercicio siguiente.

Han existido tributos que se han debido aplicar por un determinado lapso, transcurrido el cual dejan de pro-

ducir efectos. Ello suele ocurrir en la denominada finanza extraordinaria en casos emergentes como desastres naturales, guerras, crisis económicas y ha dado lugar a que se cuestione la naturaleza de las leyes tributarias, que en casos, no tienen el carácter de permanente, atributo que se considera indispensable. En el país, por el represamiento de un río en el Austro, se produjo el desastre denominado de La Josefina. A fin de subsanar los graves daños ocurridos se aprobó la aplicación de tributos de carácter temporal. Al propósito se expidió la Ley No. 26 publicada en el Registro Oficial de 29 de abril de 1994. En ella, por una sólo vez, se dispuso la obligación de satisfacer un día de sueldo a quienes trabajan con relación de dependencia; se estatuyó un recargo del 10% del Impuesto a la Renta a cargo de los contribuyentes personas naturales y jurídicas; se dispuso un recargo del 50% del IVA, el cual no daba derecho a crédito tributario; y se estableció un impuesto equivalente al 4 por mil sobre el total de la cartera cortada al 31 de diciembre de 1992, que debía ser satisfecho por las entidades de intermediación financiera sujetas al control de la Superintendencia de Bancos.

Ha predominado, salvo en el ilícito tributario, la tesis que sustenta la irretroactividad de las normas tributarias. No es razonable gravar capacidades económicas pretéritas. En la Constitución de 1998 se consagró la irretroactividad de la ley tributaria, excepto cuando la nueva norma beneficia al contribuyente. Esta solución de sabor cuasi penal ya no tiene vigencia, pues, la Constitución que rige, señala en su artículo 300, que uno de los principios del régimen tributario es la irretroactividad.

La interpretación de la ley y de las normas tributarias, no difiere en lo sustancial de lo que acontece con la ley

común. Así la interpretación se denomina auténtica cuando la realiza el propio legislador, mediante una ley interpretativa o en tratándose de la Constitución, la Corte Constitucional, mediante sentencia o dictamen, según el artículo 436 1 de la Constitución, que entre otras atribuciones de la Corte Constitucional señala la siguiente: *Ser la máxima instancia de interpretación de la Constitución, de los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado ecuatoriano a través de sus dictámenes y sentencias. Sus decisiones tendrán carácter vinculante.* La Asamblea se encuentra privada de esta importante facultad. En los tratados internacionales, son los Estados los que mediante protocolos adicionales o alcances, emiten interpretaciones auténticas. A los jueces, por lo general, salvo lo expuesto en ítems anteriores, corresponde efectuar la interpretación de las normas con efecto vinculante para las partes del proceso. Igual acontece con la administración, en la medida que atiende reclamaciones, recursos y emite actos y resoluciones.

Tampoco se encuentra diferencia entre la ley común y la ley tributaria respecto de los medios de interpretación. Los que son propios de la ley común se aplican al fuero tributario. Así lo prevé el Art. 13 del COT que señala: *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.*

El Título Preliminar del Código Civil se refiere de modo general a la interpretación de la ley. Ha de aplicarse sus normas al orden tributario. Respecto de los fines o finalidades, es de entender que toda ley y toda norma los persigue. Las tributarias procuran una significación económica particular. Los tributos son recursos destinados a

sustentar el gasto público y al propio tiempo son instrumentos de política económica. Así lo previene el aludido artículo 300 de la Constitución. Tales extremos han de tenerse presente en la labor interpretativa de las normas tributarias. El Art. 13 del COT prosigue en los siguientes términos: *Las palabras en la ley tributaria se entienden conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.- Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.* La solución de cómo se ha de entender las palabras no difiere de la que se aplica al derecho común. Lo que habría que recalcar es que las palabras en el campo tributario suelen tener una significación económica. Los principios que sirven de norte para la interpretación, en casos de duda, son principalmente aquellos que obran en el artículo 300 de la Constitución, los cuales cumplen una doble función, sirven para definir cómo ha de ser el sistema tributario y al propio tiempo, sirven para la mejor interpretación de las normas tributarias, pues, es legítimo suponer que revelan la verdadera intención del legislador. El primer inciso del indicado Art. 300 expresa: *El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.* A su vez, el artículo 5 del COT señala los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Es obvia la prevalencia de los principios constitucionales.

La interpretación de la ley tributaria, como de cualquiera otra norma, es una operación jurídica, de ninguna

manera económica. Por ello hablar de una interpretación económica es una antinomia. Puede hablarse del objeto económico de la ley tributaria y del contenido económico-financiero de los hechos y objetos sujetos a tributación. Éste puede considerarse el punto cardinal de la interpretación de la ley tributaria que se encuentra desarrollado por quién efectúa esta reflexión en su ensayo denominado *La interpretación de la ley tributaria en el Ecuador*.¹⁰

La analogía o sea la interpretación que extiende el alcance de una norma a situaciones similares a las en ellas contempladas, no está prohibida, sino simplemente limitada. El inciso segundo del artículo 14 del COT señala que la analogía sirve para llenar los vacíos y lagunas de la ley, pero que con ella no se pueden crear tributos, exenciones ni materias reservadas a la ley.

De la mano de la analogía viene la integración, a la cual se ha hecho referencia en ítems anteriores. Al respecto es de considerar que la *ratio* o razón de ser de la ley, o sea el motivo esencial considerado por el legislador para dictarla, se explica y existe en un momento determinado; mas, como la ley tiene vida mientras no sea derogada, puede darse y se da el caso que deba regir en lo posterior frente a circunstancias distintas de las ocurridas en su expedición. Considerar que la ley forzosamente debe permanecer inmutable, es alejado de la racionalidad. Por ello hace falta integrar la ley, es decir, corresponde al intérprete y singularmente al juez o funcionario administrativo, subsanar la dificultad que se pueda presentar en su inteligencia y alcance, por el devenir del tiempo y por el cambio de circunstancias iniciales. La integración entra dentro

10. José Vicente Troya Jaramillo, "La interpretación de la ley tributaria en el Ecuador".

La obligación de afianzamiento en materia tributaria

Oswaldo Santos Dávalos*

I. Introducción

Según reza el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (Ley de Equidad Tributaria), los sujetos pasivos que deduzcan acciones o recursos contra actos determinativos de obligaciones tributarias, entre otros, deben presentarse ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal respectivo con una "caución" equivalente al diez por ciento de la cuantía. De no hacerlo, el Tribunal no puede calificar la demanda, teniéndosela, en consecuencia, como no presentada y ejecutoriado el acto impugnado, si es que luego de 15 días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.¹

El propósito de este trabajo es analizar diversos aspectos relativos a la denominada "obligación de afianzamiento". En tal virtud, dividiremos nuestra exposición de la siguiente manera: haremos un análisis de la naturaleza jurídica de la "obligación de afianzamiento"; compararemos a esta figura con el *solve et repete*; analizaremos

* Abogado en el estudio jurídico Santos & Asociados.

1. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 27 de diciembre de 2009.

cuáles son los derechos fundamentales que la obligación de afianzamiento conculca en mayor medida; determinaremos si la norma que la consagra es válida o no; estableceremos si el precepto jurídico que instauro esta figura está o no vigente; y, finalmente, como corolario, daremos nuestro parecer sobre si las entidades jurisdiccionales están obligadas o no a observar lo dispuesto en dicho artículo.

II. Naturaleza jurídica de la obligación de afianzamiento:

2.1 La denominada obligación de afianzamiento no es una obligación

La "obligación de afianzamiento" no es, en realidad, una obligación. Siguiendo a Planiol y a Ripert, obligación es un "lazo de derecho por el cual una persona es *compelida* a hacer o a no hacer alguna cosa *a favor de otra*"² (las cursivas me pertenecen). Entre los caracteres estructurales de la obligación está, por regla general, la compulsión; es decir, la facultad que tiene el acreedor de exigir al deudor la observancia de la prestación, o, como se ha dicho con acierto, el colocar al deudor en la ineludible necesidad de observar la prestación debida. Sólo por excepción encontramos derechos de crédito que carecen de este elemento.³

2. Marcel Planiol, y Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho civil- Las obligaciones*, t. IV, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991, 2 ed., p. 118.
3. Las obligaciones naturales, por ejemplo, no facultan al acreedor a exigir al deudor la observancia de la prestación, pero sí a retener lo que éste hubiere dado en pago (*soluti retentio*). En el mismo sentido, para Llambías,

Consideramos irrefutable el que la prestación objeto de la obligación que el deudor debe observar esté establecida en interés del acreedor. El deudor observa la prestación que tiene a su cargo (que puede consistir en dar, hacer o no hacer) para satisfacer el interés del sujeto activo del vínculo jurídico. Así, para Ospina, deudor de una obligación es "quien se encuentra en la necesidad jurídica de procurar a su acreedor el beneficio del derecho".⁴

La obligación de afianzamiento adolece de estos dos elementos. Como expresamos, el "deudor" de la obligación de afianzamiento no puede ser obligado a constituir-la. Además, si lo hace, es en su propio beneficio; ya que, caso contrario, según prescribe la norma aludida, los jueces competentes no pueden siquiera calificar la demanda presentada por éste. En tal virtud, mal puede llamarse "sujeto activo" a aquél ante el cual se presenta la caución aludida.

Siendo así, es un sinsentido sostener que la obligación de afianzamiento, por más paradójico que resulte, sea una verdadera obligación.

"la compulsión que hace a la perfección de la obligación, pero no a su esencia: aunque la obligación carezca de sanción compulsoria, no deja de ser una obligación natural, que existe como tal y tiene cierta eficacia jurídica". José Joaquín Llambías, *Código Civil anotado- Obligaciones en general- Extinción de las obligaciones*, t. II-A, Buenos Aires, Abeledo Perrot, p. 18.

4. Guillermo Ospina, *Régimen general de las obligaciones*, Bogotá, Temis, 1998, 6ta. ed., p. 20. En realidad, consideramos que la prestación debe observarse a favor de una persona distinta al deudor, ya que su beneficiario puede no ser su acreedor, como acontece con los negocios jurídicos que contienen estipulaciones a favor de terceros.

2.2 La obligación de afianzamiento es una carga

Ontológicamente, la "obligación de afianzamiento" parece corresponder, más bien, a una carga. Como bien apunta Goldschmidt, "la carga es 'la necesidad de un acto para prevenir un perjuicio procesal'".⁵ Carnelutti distingue a la obligación y a la carga de la siguiente manera: "obligación y carga (...) divergen en cuanto al elemento sustancial, porque cuando media obligación, el vínculo se impone para la tutela de un interés ajeno y cuando hay carga, para la tutela de un interés propio".⁶

Por "carga", en consecuencia, entendemos a aquella conducta que un sujeto debe observar en su propio beneficio, a cuyo cumplimiento no puede ser compelido, pero cuya inobservancia le acarrea consecuencias desfavorables de índole procesal.

Debe considerarse a la obligación de afianzamiento como una simple carga. La caución se constituye en pos del interés del "deudor", ya que, de no hacerlo, según prescribe el artículo tantas veces mencionado, la demanda se entiende como no presentada y el acto impugnado, ejecutoriado, es decir, su cumplimiento se hace para velar por un interés propio; y, en segundo lugar, como explicamos, no puede exigirse compulsivamente su observancia bajo concepto alguno.

5. James Goldschmidt, *Der Prozess als Rechtslage*, Berlín, 1925, pp. 335, citado por Montero Aroca, *La prueba en el proceso civil*, p. 108.

6. Francesco Carnelutti, *Lezioni di diritto processuale civile*, t. II, Padua, 1933, p. 17, citado por Montero Aroca, *ibíd.*, p. 109.

III. La obligación de afianzamiento y el *solve et repete*

Es nuestro sentir que gran parte del Foro estima que la obligación de afianzamiento es la consagración positiva en nuestro ordenamiento jurídico de la figura *solve et repete*. Según esperamos demostrar a continuación, estimamos que puede no ser así.

El *solve et repete*, en síntesis, es un requisito que debe cumplirse previo a impugnar jurisdiccionalmente un acto determinativo de obligación tributaria que consiste en el pago de dicha acreencia al sujeto activo de la misma. Sólo una vez realizado el pago (*solve*), puede repetírselo (*repete*), mediando, como es obvio, sentencia ejecutoriada que deje sin efecto el acto administrativo de determinación respectivo.

Se han encontrado algunas razones para instaurarlo. Principalmente, se ha dicho que su justificación es velar por que las administraciones tributarias no vean mermaid sus recaudaciones como consecuencia de la impugnación de sus actuaciones por parte de los particulares. Se sostiene que su razón de ser es salvaguardar el "interés fiscal". Para algunos "constituye un privilegio del fisco, instituido con la finalidad práctica de asegurar la normal percepción de la renta pública, mientras que para otros (...) es derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo".⁷

Esta regla ha merecido el repudio unánime de la doctrina. Así, para Spisso, "deviene inadmisibile la obligación

7. Rodolfo Spisso, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2000, 2da. ed., p. 533.

de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal"⁸; para García de Enterría, es un "sorprendente y abusivo requisito (...) radicalmente contradictori(o) con el principio del derecho a la tutela judicial efectiva"⁹; Villegas lo califica "como un 'inicuo instrumento de tortura' llamado a desaparecer".¹⁰

La obligación de afianzamiento se asemeja al *solve et repete* en el sentido de que constituye un requisito que debe verificarse previo a que el juez competente pueda dar trámite a la demanda presentada por el accionante. No obstante, como anticipamos, no son necesariamente lo mismo.

Al contrario de lo que sucede con el *solve et repete*, el "cumplimiento" de la obligación de afianzamiento puede no consistir en el pago de la obligación tributaria adeudada. Es más, por la forma en la que ha sido concebida (lo cual se infiere de la redacción del artículo que consagra a esta figura), en principio, el cumplimiento de la obligación de afianzamiento no supone la extinción parcial de la deuda tributaria. El "afianzamiento" no necesariamente implica el pago de la obligación tributaria exigida.

El objetivo inmediato de la regla *solve et repete* es velar por los intereses del fisco, asegurándole en todo caso la recaudación de la obligación tributaria determinada,

8. *Ibíd.*, p. 536.

9. Eduardo García de Enterría, y Tomás Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, t. II, , Bogotá-Lima, Palestra-Temis, 2008, p. 608.

10. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005, p. 515.

independientemente a que el acto que la determina sea o no impugnado ante la vía judicial.

¿Cuál es el objetivo inmediato de la obligación de afianzamiento? No logra vislumbrarse una finalidad distinta que el imponer un obstáculo considerable al acceso a la justicia a quienes deseen acudir ante la Función Judicial en auxilio de sus derechos. No puede atribuírsele la misma finalidad que al *solve et repete*, ya que, repitiéndolo una vez más, en principio su observancia no supone pago de deuda tributaria alguna.

Siendo así, llegamos a la lamentable conclusión de que la obligación de afianzamiento adolece de una mayor ilegitimidad que la regla *solve et repete*, ya que para esta última, al menos, podría encontrarse la justificación (que no resulta jurídicamente válida, cabe acotar) de que mediante ésta la administración tributaria asegura la normal percepción de los tributos cuya gestión le corresponde; prestaciones cuya inequívoca trascendencia, como bien apunta Villegas, radica en que su finalidad es el “cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”.¹¹ La obligación de afianzamiento, en nuestro criterio, tan solo pretende dificultar el obtener una tutela judicial eficaz. Por tanto, adolece de toda legitimidad.

Si el *solve et repete* ha sido objeto de tal clase de vituperios, resulta interesante preguntarse qué clase de calificativos merecería la obligación de afianzamiento.

11. *Ibíd.*, p. 152.

IV. Derechos fundamentales que la obligación de afianzamiento conculca

La obligación de afianzamiento viola una serie de derechos fundamentales. Tomando en consideración las limitaciones que, en cuanto a su extensión, el presente trabajo puede tener, podremos referirnos sólo aquellos derechos cuya violación es flagrante. Empero, es menester abordar cada uno de ellos por separado.

4.1 Derecho a la tutela judicial efectiva o derecho a la jurisdicción

El derecho a la jurisdicción o a la tutela judicial efectiva consiste en que exista un tribunal ante quien acudir en procura de justicia.¹² Diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos lo consagran expresamente. Así, por ejemplo, según dispone la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.¹³

12. Carlos Colautti, *Derechos humanos*, Buenos Aires, Universidad, 1995, p. 94.
13. El Ecuador ratificó la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos mediante Decreto Supremo No. 1883, publicado en el Registro Oficial No. 452 de 27 de octubre de 1977.

El artículo 75 de nuestra Constitución consagra en forma diáfana el derecho que toda persona tiene a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno pueda quedar en indefensión.

Según se ha dicho:

“la tutela judicial en materia tributaria *stricto sensu* no sólo importa eliminar las trabas a la habilitación de instancia, sino también otorgar un ‘plus’ de protección judicial para que se torne la tutela judicial en ‘real y efectiva’ (...) La tutela judicial, para que sea efectiva, exige no sólo el respeto del derecho de defensa, sino también la idea a cargo de los magistrados judiciales de que el proceso no tiene exclusivamente un fin ordenador, sino que sirve para la realización de los derechos fundamentales”.¹⁴

El derecho a la tutela judicial efectiva, en tratándose de la impugnación de actos administrativos tributarios, según ha dicho el Tribunal Constitucional Español, “se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad (del acto administrativo tributario) pueda ser sometida la decisión de un tribunal y que éste con la información y contradicción que sea menester resuelva su suspensión”.¹⁵

Si es que los jueces no pueden calificar la demanda presentada por el recurrente a no ser que constituya la caución ya mencionada, quiere decir que éste es un requisito que se precisa para que el sujeto pasivo pueda ser oído por el juez competente. Si no lo hace, se entiende que su

14. Oswaldo Casás, citado por Luis Roberto Romero Acuña, “Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria”, en Thomas Hutchinson, edit., *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, p. 103.

15. Sentencia de 6 de junio de 1984. Citado por Spisso, *ibíd.*, p. 537.

demanda no ha sido presentada, es decir, queda en absoluta indefensión. Es notorio, entonces, que la obligación de afianzamiento atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que éste, en esencia, implica el derecho que toda persona tiene a ser oída por un juez o tribunal competente sin obstáculos o condicionamientos.¹⁶

Consideramos que es al calificar la demanda presentada por el sujeto pasivo cuando el derecho a la jurisdicción empieza a hacerse efectivo. Si bien el ejercicio de este derecho debe implicar el tener la posibilidad de que éste llegue a su culminación sin trabas injustificadas, permitiéndose un cabal ejercicio del derecho a la defensa al demandante, es claro que su ejercicio no puede principiar siquiera si el juez ante el que se propone la demanda no la califica siquiera.

Siendo así, concluimos la obligación de afianzamiento socaba el derecho a la jurisdicción desde el primer momento en el que éste debería operar, razón por la cual el que deba observarse implica la posibilidad de dejar a los particulares en total indefensión.

4.2 Derecho a la defensa

El artículo 72.7, al tratar sobre el derecho al debido proceso, establece una serie de garantías que conforman el derecho a la defensa. Entre dichas garantías, según rezan dos de sus literales, están la de "ser escuchado" y, en relación con la anterior, la garantía de "presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se

16. Romero Acuña, "Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria", p. 108.

crea asistida” la persona. Nótese cuán estrecha es la relación que dicho derecho guarda con el derecho a la jurisdicción o tutela judicial efectiva.

La administración tiene una posición que difiere esencialmente de la propia de los demás sujetos. Goza, por ejemplo, de la potestad de auto tutela, en virtud de la cual le es posible ejecutar sus propios actos sin acudir al auxilio de los jueces, como deben hacerlo todos los demás sujetos.¹⁷

A pesar de que, por definición, el proceso administrativo, que es el cauce formal en el que se concreta la serie de actos de la administración o, en términos más sencillos, el modo de producir actos administrativos,¹⁸ está sujeto a una serie de principios que pretenden resguardar los derechos constitucionales de los particulares implicados, también es cierto que la administración pública puede no ajustar su conducta a Derecho durante éste. Además, si bien se ha previsto la posibilidad de impugnar las actuaciones administrativas ante la propia administración, no es de sorprender que ésta actúe con parcialidad al realizar el examen de sus propios actos al atender las impugnaciones presentadas por los particulares. Simplemente, la máxima “nadie puede ser juez de su propia causa” torna patente y manifiesta la necesidad de estar posibilitado a impugnar ulteriormente las resoluciones administrativas que den respuesta a las reclamaciones presentadas por los individuos. La sola consagración de una serie de derechos y garantías resulta insuficiente si es que el actuar de la administración es arbitrario.

17. En un sentido similar, véase el fallo No. 168-2007 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 423 de 11 de septiembre de 2008.

18. Eduardo García de Enterría, *Curso de derecho administrativo*, p. 438.

La instancia administrativa no basta para garantizar a los sujetos pasivos una defensa adecuada ante las pretensiones de la administración tributaria. Es menester que se les dé la posibilidad de que un tercero imparcial conozca de la controversia, atribución que es privativa de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo.

Siendo así, es fácil concluir por qué la obligación de afianzamiento y, en general, cualquier restricción ilegítima al derecho a la tutela judicial efectiva socaba también el derecho constitucional a la defensa. La obligación de afianzamiento puede ser una traba determinante para que el juez competente conozca de la pretensión del recurrente, motivo por el cual es inequívocamente contraria a este derecho.

4.3 Derecho a la seguridad jurídica

El artículo 82 de la Constitución de la República establece que el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

El numeral 9 del artículo 11 de la Constitución establece que el más alto deber del Estado es respetar y hacer respetar los derechos humanos que esta consagra.

Según consta en el estatuto de convocatoria a la Asamblea Nacional Constituyente,¹⁹ esta tenía dos finalidades primordiales: elaborar el proyecto de nueva

19. Resolución del Tribunal Supremo Electoral PLE-TSE-2-1-3-2007 publicada en el Registro Oficial No. 037 de 9 de marzo de 2007.

Constitución y transformar el marco institucional del Estado, eso sí, respetando los derechos constitucionales de los particulares.

Difícilmente puede serse menos consistente que al establecer que el más alto deber del Estado es cumplir y hacer cumplir los derechos constitucionales después de haber promulgado una norma contentiva de un requisito tan absurdo, arbitrario e infame como lo es la obligación de afianzamiento; instituto que, en aras de facilitar la recaudación tributaria, paradójicamente, resulta contrario a la razón de ser del Estado, a su finalidad más importante.

Consideramos que el derecho a la seguridad jurídica, a más de aludir “al conjunto de condiciones necesarias para anticipar las consecuencias jurídicas de la conducta personal y de la de terceros”²⁰ como acertadamente lo ha sostenido la jurisprudencia, tomando en consideración lo dispuesto en nuestra Constitución, sí resulta aplicable, además, a la actuación del Estado en cuanto emisor de normas jurídicas contrarias a ella. Al expedir una norma inconstitucional se vulnera el derecho a la seguridad jurídica, ya que dicho derecho se fundamenta en el respeto a la Constitución.

Para Villegas, cuyo criterio compartimos, “la seguridad jurídica se expresa prácticamente en la previsibilidad de la actuación estatal”.²¹ Cuando es la Asamblea Constituyente quien expide una norma que resulta contraria a la Constitución vigente para cuando esta estuvo en funcionamiento y, aunque resulte insólito, a aquella

20. Fallo publicado en la Gaceta Judicial. Año CIV. Serie XVII. No. 11. Página 3428. (Quito, 11 de julio de 2002)

21. Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 283.

cuyo proyecto ulteriormente elaboró, nos encontramos ante el atentado emblemático a este derecho. ¿Quién habría podido imaginarse que la propia entidad encargada de elaborar el cuerpo normativo que declara nuestros derechos fundamentales sería también su transgresora? Nadie que tuviera un atisbo de fe, siquiera, en el correcto actuar de sus integrantes.

Además, por razones que expondremos más adelante, el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria ha sido ya derogado. Un precepto que ha sido ya derogado, como es obvio, ha dejado de existir, ya no forma parte del ordenamiento. Los jueces no están facultados, como es evidente, a exigir requisitos que no estén previstos en norma jurídica alguna. Al requerirse el afianzamiento, se atenta contra la certeza que los particulares tienen de que los jueces actuarán conforme a derecho, no aplicando aquella normativa que ha perdido vigencia.

4.4 Derecho a la igualdad

La Constitución consagra el derecho a la igualdad formal, a la igualdad material y a la no discriminación.²²

Según ha dicho el Tribunal Constitucional:

(1) La Constitución consagra el principio de igualdad ante la ley, el mismo que impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo *tertium comparationis*, para efecto de determi-

22. Artículo 66, numeral 4to.

nar los factores de igualación y desigualación (sic) (...)²³

No obstante, ello no quiere decir que deba darse a todo particular un trato absolutamente igualitario.

“El legislador puede realizar distinciones o diferencias entre sujetos o grupos de personas para hacer efectivo el principio de igualdad, mas esta diferenciación debe provenir de factores objetivos que obliguen a realizar dicha distinción, los que son determinados por criterios de razonabilidad”²⁴.

En tal virtud, las distinciones que haga el legislador, a decir de dicho Tribunal, deben ser *obligatorias y razonables*. Se contraría el principio a la igualdad cuando se da un trato disímil a sujetos o grupos de sujetos en base a distinciones arbitrarias o irrazonables.

Para Villegas, un acto “sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo”.²⁵ Nosotros, además, entendemos que será razonable si el medio empleado cumple eficiente y eficazmente con el propósito establecido.

La obligación de afianzamiento es injusta, ya que injusto es que este requisito se exija a quienes pretenden impugnar actos administrativos de índole tributaria, más no en tratándose de la impugnación de cualquier otro acto administrativo. Asimismo, no es justo que el mismo requisito no le sea aplicable también a la administración.²⁶

23. Resolución del Tribunal Constitucional No. 0033-04-TC publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 265 de 8 de mayo de 2006.

24. Resolución 0017-2004-TC publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 274 de 19 de mayo de 2006.

25. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 280.

Es, además, irrazonable. Existen mecanismos mucho más idóneos para evitar que peligre la posibilidad de la administración de percibir sus rentas con normalidad. Por ejemplo, más legítimo sería el no conceder las impugnaciones a los actos administrativos tributarios en el efecto suspensivo, sino sólo en el devolutivo. Es decir, sería más justo el que no se suspenda su ejecutoriedad como consecuencia de su impugnación, a, simplemente, establecer instituciones que limiten toda posibilidad de impugnación judicial, como lo es la obligación de afianzamiento.

En síntesis, consideramos que la obligación de afianzamiento contraría al derecho a la igualdad por tres razones: En primer lugar, por tratarse de una restricción aplicable en forma exclusiva al ámbito tributario; en segundo lugar, por dar un trato disímil a la administración y a los particulares; y, finalmente, por ser burdamente irrazonable.

4.5 Derecho a la propiedad

La prestación objeto de las obligaciones tributarias es esencialmente patrimonial.²⁶ En consecuencia, tanto su mera creación cuanto su cumplimiento supondrán un desmedro del patrimonio de los particulares. La verificación de un hecho imponible, salvo que medie exención, supone el nacimiento de una obligación tributaria, la cual representa, como es obvio, un pasivo, un elemento "nega-

26. Por ejemplo, en las acciones de lesividad cuyo resultado pueda ser el que el administrado deba restituir aquello que recibió por parte de la administración como consecuencia de una reclamación por pago indebido o por pago en exceso.

27. Véase el artículo 15 del Código Tributario.

tivo" del patrimonio. El cumplimiento de dicha obligación (mediante la solución o pago efectivo) supone la pérdida del derecho (real, en principio) que se ostenta sobre aquello que se da para tal propósito.

En tal virtud, los actos a través de los cuales la administración tributaria persigue el cobro de un crédito de índole tributaria acarrear consigo efectos jurídicos que menoscaban la propiedad de los particulares.

Si la no constitución de la caución a la que se refiere el artículo 7 de la Ley de Equidad tributaria trae como consecuencia el que se ejecutorie el acto administrativo impugnado, es fácil colegir por qué la obligación de afianzamiento socaba, además, el derecho a la propiedad: obstaculiza la posibilidad que tienen los particulares de impedir, mediante el auxilio de los jueces, que la administración tributaria adquiera créditos y, ulteriormente, derechos reales en forma ilegítima, como consecuencia de la ejecutoria de los actos de determinación que, en virtud de lo dispuesto por la susodicha norma, no pudieron ser impugnados ante la vía judicial, y que deberían ser dejados sin efecto por parte del juez competente.

Nótese que estimamos que éste es un derecho que resulta conculcado en tanto y en cuanto amerite dejar sin efecto el acto administrativo tributario impugnado.

V. Validez del artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

Corresponde ahora referirnos a la validez de la norma que consagra a la obligación de afianzamiento.

Hemos analizado ya su aspecto deontológico o dikeológico, y determinamos que es manifiestamente injusta, ilegítima.

Siguiendo las enseñanzas de Bobbio, el enfoque de la validez no atiende a la justicia o injusticia del precepto en cuestión, sino a “la existencia de la regla en cuanto tal”.²⁸

Con frecuencia es necesario realizar tres operaciones para tal propósito:

- Determinar si la autoridad que la promulgó tenía poder legítimo para expedir normas jurídicas;
- Comprobar si no ha sido derogada; y,
- Comprobar que no sea incompatible con otras normas del sistema.²⁹

Explicamos que, en virtud de lo establecido en el estatuto de convocatoria, dado que la Asamblea tenía la atribución de transformar el marco institucional del Estado, consideramos plausible el que se entienda que también tenía la atribución de dictar normas jurídicas. No obstante, la naturaleza jurídica de los “mandatos constituyentes” es para nosotros, todavía, desconocida; tema en el que no conviene abundar por el momento. Por ese motivo, es posible sostener que, al menos respecto al primer enfoque antes mencionado, la norma que consagra la obligación de afianzamiento es válida.

Desarrollaremos el segundo enfoque más adelante, por motivos que, esperamos, quedarán del todo claros.

28. Norberto Bobbio, *Teoría general del derecho*, Bogotá, Temis, 2002, 2da. ed., p. 21.

29. *Ibíd.*

Corresponde, entonces, realizar la tercera operación mencionada para determinar si la norma es válida. ¿Es el artículo 7 de la obligación de afianzamiento compatible con otras normas del sistema, en particular, con nuestra Constitución?

No causará sorpresa nuestra conclusión: No. Ya nos referimos a aquellas normas que consagran el derecho a la tutela judicial efectiva (y a los demás derechos aludidos) y aquella que establece cuál es el fin primordial del Estado; ya explicamos por qué la obligación de afianzamiento atenta diáfananamente contra ellas. Ello, de por sí, resulta suficiente para dar respuesta afirmativa a la pregunta antes planteada.

VI. Vigencia del artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria

Establecimos que el artículo que consagra la obligación de afianzamiento es contrario a la Constitución, entre otras normas jurídicas. Ahora, ¿qué consecuencia supone el que así sea?

La Constitución es norma suprema y prevalece sobre cualquier otra norma del ordenamiento jurídico. Todas las normas y actos del poder público deben mantener conformidad con ella, de lo contrario carecen de toda eficacia jurídica. En tal virtud, podríamos concluir que, en principio, el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria, por ser contrario a la Constitución, adolece de toda eficacia jurídica. No obstante, es necesario examinar lo dispuesto en la disposición derogatoria de nuestra Carta magna:

Se deroga la Constitución Política de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial número uno del día once de agosto de 1998, y toda norma contraria a esta Constitución. El resto del ordenamiento jurídico permanecerá vigente en cuanto no sea contrario a la Constitución. (El subrayado me pertenece).

La Constitución derogó expresamente toda norma que le era contraria. En consecuencia, la norma que consagra *la obligación de afianzamiento ha sido expresamente derogada* por nuestra Constitución. No puede hablarse, siquiera, de una derogatoria tácita, o de una simple inaplicabilidad (carácter que tendría si hubiera entrado en vigor con posterioridad a la Constitución, en virtud de lo dispuesto por el segundo inciso del artículo 425). El artículo 7 de la Ley de Equidad tributaria no está vigente, no forma parte de nuestro ordenamiento jurídico.

VII. Obligatoriedad de los jueces de aplicar lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

Expusimos en nuestra introducción que nuestro trabajo contaría con un corolario; es decir, con una proposición que se deduce fácilmente de lo previamente expuesto. Debemos responder ahora a la pregunta de si los jueces, funcionarios públicos y demás autoridades deben o no aplicar lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria.

La respuesta es obvia: no, bajo motivo alguno puede aplicarse este artículo, bajo concepto alguno puede con-

culcarse el derecho a la tutela judicial efectiva en forma tan flagrante y sin justificación alguna, por motivo alguno pueden imponerse trabas irrazonables e injustas a los particulares para acudir ante la instancia judicial para protegerse de los arbitrios de la administración. No, el artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria no debe aplicarse, so pena de convertir al nuestro en un Estado que atenta contra aquella finalidad que constituye su razón de ser.

VIII. Conclusiones y recomendaciones

Determinar cuál es la naturaleza jurídica de la obligación de afianzamiento se presta a equívocos. Empero, consideramos que no es preciso estimar a la mal llamada obligación de afianzamiento como un derecho personal o de crédito. En realidad, parece ser una carga.

Concluimos, además, que, si bien guarda una cierta similitud con la regla *solve et repete*, no son lo mismo. La obligación de afianzamiento es incluso más nefasta que el *solve et repete*.

Este requisito constituye vil y descarado atropello a los derechos constitucionales de todo individuo que se vea en la necesidad de impugnar ante la vía judicial actos determinativos de índole tributaria. El derecho que transgrede en mayor medida es el derecho a la jurisdicción o a la tutela judicial efectiva.

Su invalidez jurídica no resiste el menor análisis. Siendo su único propósito el imponer trabas al ejercicio del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva,

entre otros, resulta inequívocamente contraria nuestra Carta Política.

En consecuencia, por haber sido promulgada con anterioridad a la vigencia de nuestra Carta Magna, la norma que lo consagra ha sido derogada expresamente. No hay lugar para especulaciones o debates inoficiosos, es tan simple como que no hay argumentos –remotamente válidos, siquiera– para sostener lo contrario.

Los jueces, funcionarios y demás autoridades no deben aplicar este artículo por razones harto obvias: no puede aplicarse una norma derogada y, bajo el supuesto no consentido de que se estime que está vigente, se tiene la obligación de aplicar la norma jerárquicamente superior, a saber, la Constitución.

El artículo 7 de la Ley de Equidad Tributaria pone de manifiesto cuán necesario resulta establecer un estricto régimen de responsabilidad estatal legislativa. El Estado debe responder por las leyes y demás normas jurídicas defectuosas, inválidas, que contraríen a los derechos fundamentales. Es inaceptable que su actuar sea tan insultantemente contrario a su finalidad primordial, la cual es respetar y hacer respetar los derechos humanos consagrados en la Constitución, y que, además, goce de una impunidad absoluta. Quienes aprobaron la expedición de esta norma deben responder por vulnerar descaradamente los derechos constitucionales de quienes los convocaron y eligieron para elaborar el cuerpo normativo que tiene por vocación modificar sustancialmente nuestro ordenamiento jurídico, haciendo del nuestro un Estado más garantista; deben responder por haber abusado del poder que les fue conferido por sus mandantes.

Bibliografía

- Bobbio Norberto, *Teoría general del derecho*, Bogotá, Temis, 2002. 2da. ed.
- Carnelutti, Francesco, *Lezioni di diritto processuale civile*, t. II, S/L, Padua, 1933.
- Oswaldo Casás, citado por Luis Roberto Romero Acuña, "Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria", en Thomas Hutchinson, edit., *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni.
- Colautti Carlos, *Derechos humanos*, Buenos Aires, 1995.
- García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, t. I y II, Bogotá-Lima, Palestra-Temis, 2008.
- James Goldschmidt, *Der Prozess als Rechtslage*, Berlín, 1925.
- Llambías, José Joaquín, *Código Civil anotado- Obligaciones en general- Extinción de las obligaciones*, t. II-A, Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- Ospina, Guillermo, *Régimen general de las obligaciones*, Bogotá, Temis, 1998, 6ta. ed.
- Planiol, Marcel y Georges Ripert, *Tratado elemental de derecho civil- Las obligaciones*, t. IV, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991, 2 ed.
- Romero Acuña, "Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria", en Thomas Hutchinson, edit., *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinal Culzoni.
- Montero Aroca, *La prueba en el proceso civil*.
- Spisso, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2000, 2da. ed.

Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005.

Colaboradores

Álvaro Mejía Salazar: ecuatoriano, licenciado en Ciencias Jurídicas y abogado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; especialista Superior en Tributación, y magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; doctorando en Derecho, Universidad Complutense de Madrid. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y del Instituto Ecuatoriano de Derecho Procesal. Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

armejiasalazar@gmail.com

César Montaña Galarza: ecuatoriano, abogado y doctor en Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja; Especialista Superior en Tributación, y Magíster en Derecho Económico, mención en Relaciones Económicas Internacionales, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; Doctor (PhD) en Derecho Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Director del Área de Derecho, Docente y Coordinador del Programa Internacional de Maestría en Derecho, UASB-E. Ex Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT); ex Director Metropolitano de Administración Tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito (MDMQ).

José Vicente Troya Jaramillo: ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; especialista en Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Universidad de Roma; Máster en Derecho Internacional Público, Erasmus University de Rotterdam, Máster en Derecho del Comercio Internacional, Fundación Asmoz y Universidad Nacional de Educación a Distancia de España; Doctor en Derecho, Universidad de Salamanca.

jtroya1@hotmail.com

José Luis Terán Suárez: Doctor en Jurisprudencia y abogado, Universidad Central del Ecuador; Doctor en Ciencias Internacionales, Universidad Central del Ecuador; Magíster en Educación Superior, mención Ciencias Jurídicas, Universidad Central del Ecuador; Magíster en Derecho Penal y Procesal Penal, Universidad Central del Ecuador; Magíster en Derecho Civil y Procesal Civil, Universidad Particular de Loja; Especialista en Procesos Educativos, Universidad Central del Ecuador; Especialista en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar; Diploma Superior en Género, Justicia y Derechos Humanos, FLACSO; Diploma en Gestión Tributaria, Universidad Politécnica Salesiana; Diploma Superior en Derecho Constitucional, Universidad Central del Ecuador; Candidato a Doctor en Estado de Derecho y Gobernanza Global, Universidad de Salamanca-España. Docente de varias universidades. Ha publicado varios ensayos en páginas web. Actualmente es Conjuez Titularizado de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Luis Toscano Soria: ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito; especialista en Comercio Exterior e Integración, Escuela Técnica de Ingenieros Militares, Quito; especialista en Política y Administración Tributaria, Fundação Getulio Vargas, Río de Janeiro. Ex director general de Rentas y ex subsecretario jurídico del Ministerio de Finanzas y Crédito Público. Docente de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

luis.toscano@uasb.edu.ec

Marco Albán Zambonino: ecuatoriano, abogado y doctor en jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Magíster en Derecho, mención Derecho tributario, Universidad Andina Simón Bolívar – sede Ecuador; candidato a Doctor en Derecho por la Universidad Andina Simón Bolívar – sede Ecuador. Profesor contratado por la Universidad Andina Simón Bolívar – sede Ecuador y Universidad Técnica Equinoccial. Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT).

**INSTITUTO ECUATORIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO**

2012 - 2014

www.iedt.org.ec

Presidente:

Marco Albán Zambonino

Vicepresidenta:

Paola Robalino Rosero

Directores Principales:

Rodrigo Patiño Ledesma

Romeo Carpio Rivera

Diego Ribadeneira Vásquez

Yolanda Yupangui Carrillo

Pablo Guevara Rodríguez

Secretaria General:

Victoria Montero Tamayo

Directores Alternos:

Javier Cordero Ordóñez

Rodrigo Garcés Velalcázar

Juan Francisco Jaramillo Salgado

María Fernanda Saa Jaramillo

Jorge Tamayo Tapia

**Presidente de la Comisión
Académica**

César Montaña Galarza

Fomentar el estudio, análisis y discusión de la problemática tributaria, de manera independiente, así como propender a la investigación científica del Derecho Tributario en el Ecuador, son objetivos principales del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario –IEDT–.

En esta ocasión, para conmemorar los cincuenta años de constitución jurídica del Instituto, se pone a consideración de la comunidad académica y de los interesados en la materia, la presente publicación. Este libro contiene importantes estudios sobre varios tópicos contemporáneos del Derecho Tributario, que al ser de mucho interés en el medio, propiciarán gran parte del debate académico de nuestro tiempo.



Instituto Ecuatoriano
de Derecho Tributario

ISBN: 978-9978-392-48-5



9789978392485