Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación

Dr. José Luis Terán Suárez

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
FUNDADA EN 1620
QUITO

editora jurídica

Sistema Integrado de Bibliotecas
Biblioteca digital UCE
Calle Jerónimo Leyton y Gato Sobral – Cdla. Universitaria
+593 2230757 ext: 808 biblioteca.general@uce.edu.ec

BASE LEGAL PARA DIGITALIZACIÓN DE LIBROS CON DERECHOS DE AUTOR

El Sistema Integrado de Bibliotecas de la Universidad Central del Ecuador, digitalizará su acervo bibliográfico siempre y cuando sea para fines educativos y de investigación. No se permite la reproducción y distribución para la comercialización directa e indirecta del mismo.

La digitalización del material bibliográfico se lo realiza de acuerdo al Código Orgánico De La Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación Art. 212 numeral 9, Literal ii "(…) Una biblioteca o archivo podrá, además, realizar los siguientes actos (…) La reproducción electrónica y comunicación pública de obras de su colección para ser consultadas gratuita y simultáneamente hasta por un número razonable de usuarios, sólo en terminales de redes de la respectiva institución o para usuarios de esa institución bajo su control, en condiciones que garanticen que no se puedan hacer copias electrónicas de esas reproducciones" y literal vii "La reproducción, adaptación, traducción, transformación, arreglo, distribución y comunicación de una obra protegida por derechos de autor o una prestación protegida por derechos conexos, en uno o más formatos accesibles para el uso exclusivo de personas con discapacidad".

Este material se considera un producto intelectual a favor de su autor; por tanto, la titularidad de sus derechos se encuentra protegida por el Código Orgánico De La Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación. La violación a dichos derechos constituye un delito que será responsabilidad del usuario.

Este libro está disponible físicamente en:

BIBLIOTECA	Biblioteca Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales			**PISO**	
				ESTANTE	04
				BANDEJA	19
CONVENIO INTERINSTITUCIONAL		**UNIVERSIDAD**			

Dr. José Luis Terán Suárez

Abogado, Doctor en Jurisprudencia, Doctor en Ciencias Internacionales, Magíster en Educación Superior, mención Ciencias Jurídicas, Especialista en Procesos Educativos, Especialista en Tributación, Diploma Superior en Género Justicia y Derechos Humanos, Diploma Superior en Gestión Tributaria. Egresado de la Maestría en Derecho Penal y Procesal Penal, Maestría en Derecho Civil y Procesal Civil, Maestría en Derecho Tributario y Diplomado Superior en Derecho Constitucional. Candidato a PhD en Estado de Derecho y Gobernanza Global por la Universidad de Salamanca-España. Docente de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador, Universidad Tecnológica Indoamérica y Universidad Iberoamericana del Ecuador. Ha sido Juez del Tribunal Distrital de lo Fiscal, Conjuez Permanente de la Sala de lo Penal de la Corte Provincial de Pichincha, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y actualmente es Juez Encargado de la misma Sala. Ha publicado varios ensayos y artículos sobre materia tributaria, penal y constitucional.

Contactos del autor

jostersua@hotmail.com | (593-9) 971 037 10

jteran@cortenacional.gob.ec | (593-2) 326 49 88

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

P. PB
E1 04
B 19

ESTE LIBRO ES PROPIEDAD DEL SIB-UCE

SU VENTA ES PENADA POR LA LEY

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

Venta y Distribución

Cevallos librería jurídica
www.cevalloslibreria.com
cevalloslibreria@gmail.com

» Jerónimo Carrión N22-14 y José Tamayo
Telefax: (593-2) 290 53 03
(593-2) 600 35 66

» Clemente Ponce 229 y Piedrahita
Teléfono: (593-2) 250 15 32

» Iñaquito N37-168 y UNP
Teléfono: (593-2) 224 01 68

Quito - Ecuador

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.

343.04
T315
Ej. 2

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y JURÍDICOS DE LA TRIBUTACIÓN

Dr. José Luis Terán Suárez

INVENTARIO

Compra:.....Dinación: X.....Transfer: ☐

Proveedor:.....

Factura:.....Fecha: 19/10/2018 Precio:.....

Nº Inf. Recep.:.....Fecha Inf.:.....

Nº Alta:.....

Biblioteca: Facultad de Jurisprudencia.

editora jurídica

Quito - Ecuador

2014

Codigo 117925

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.

Respeta 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 del autor.

Textos evaluados por pares externos, previo a su impresión.

Dra. Patricia Alvear Peña
Docente Universidad Internacional SEK
Quito, 01 de julio de 2014

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia
Docente de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Quito, 18 de agosto de 2014

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

Principios constitucionales y jurídicos de la tributación
Dr. José Luis Terán Suárez

ISBN 13: 978-9978-392-54-6
Derecho de autor: 044317
Edición: Agosto 2014
Tirada: 500 ejemplares

Dedicatoria

Al gran arquitecto del universo,
A mis familiares y amigos,
A mis maestros y compañeros,
quienes han sido mi inspiración
para concluir el objetivo trazado; y,
A quienes con el ejemplo de honradez, seriedad,
rectitud y capacidad, sembraron en mí la inquietud
de realizar el presente trabajo.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
OMNIUM POTENTIOR
FUNDADA EN 1620
QUITO

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

Índice de contenidos

Resumen 11
Introducción 13

CAPÍTULO I
La Potestad Tributaria

1. Supremacía constitucional y control constitucional . 17
2. Poder tributario y potestad tributaria 29
3. La tutela jurisdiccional de los derechos 43
4. El debido proceso en materia tributaria 54
5. La seguridad jurídica en materia tributaria 60

CAPÍTULO II
Principios de la Tributación

1. Introducción 71
2. Principios de la tributación 74
   2.1 Principios constitucionales de la tributación 77
   2.2 Principios jurídicos de la tributación 81
   Principio de legalidad 84
   Principio de reserva de ley 101
   Principio de generalidad 108
   Principio de igualdad 117
   Principio de proporcionalidad 128
   Principio de irretroactividad 140
   Principio de progresividad 152
   Principio de eficiencia 162
   Principio de simplicidad administrativa 171
   Principio de equidad 176

Principio de transparencia 190
Principio de suficiencia recaudatoria 197
Principio de no confiscatoriedad 203
Principio de capacidad contributiva 213

CAPÍTULO III
Análisis del cumplimiento de los Principios de la Tributación en el Procedimiento Administrativo Tributario

1. Introducción 225
2. Principios que rigen el procedimiento administrativo 230
Principio de legalidad objetiva 235
Principio de informalismo a favor del administrado 236
Principio de oficialidad 237
Principio de contradicción 238
Principio de igualdad 239
Principio del debido proceso adjetivo 239
Principio de gratuidad 240
Principio de economía 240
Principio de celeridad 241
Principio de eficacia y de eficiencia 241
Principio de publicidad 242
Principio de buena fe 243
Principio de descentralización 244
Principio de desconcentración 244
Principio de coordinación 245
3. El procedimiento administrativo tributario 245
4. El rol de las Administraciones Tributarias 253
Administración Central 258
Administración Seccional 261
Administración Tributaria de Excepción 263

CAPÍTULO IV
Análisis del cumplimiento de los Principios de la Tributación en el Procedimiento Contencioso Tributario

1. Introducción 267
2. El procedimiento contencioso tributario 274
3. El rol de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario 282
4. El rol de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 295

CAPÍTULO V
Conclusiones y Recomendaciones

1. Conclusiones 313
2. Recomendaciones 318

Bibliografía 321

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
OMNIUM POTENTIOR EST SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

RESUMEN

Esta obra pretende describir y analizar la aplicación de los principios de la tributación en el procedimiento administrativo tributario y en el contencioso tributario. Los objetivos están orientados a determinar la garantía del derecho a la seguridad jurídica que las instituciones que rigen la vida de una sociedad deben tener, así como la vigencia auténtica de la Ley, manifestada en el respeto y reconocimiento de los derechos y garantías proclamados en la Constitución y en la posibilidad de que su amparo sea eficaz. El estudio de los principios de la tributación es de vital importancia debido a que deben ser utilizados por los poderes públicos para motivar los actos administrativos, resoluciones o fallos, caso contrario se considerarán nulos, de acuerdo al mandato constitucional. El primer capítulo, plantea y formula el problema, que hace referencia a la potestad y poder tributario, partiendo de la supremacía y control constitucional, para luego tratar el tema de la tutela jurisdiccional de los derechos, el debido proceso y la seguridad jurídica en materia tributaria. El segundo capítulo explica y analiza los principios constitucionales y jurídicos del régimen tributario. El tercer capítulo analiza el cumplimiento de los principios de la tributación en el procedimiento administrativo tributario y el rol que ha cumplido la Administración Tributaria en este aspecto. El cuarto capítulo analiza el cumplimiento de los

principios de la tributación en el procedimiento contencioso tributario y el rol que han cumplido los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en materia de principios tributarios; y, el quinto capítulo contiene las respectivas conclusiones y recomendaciones del análisis teórico, doctrinario y práctico sobre los principios de la tributación. La Bibliografía ha sido clasificada en Obras de Derecho Tributario, Derecho Financiero y Hacienda Pública, Derecho Constitucional Tributario y Derechos Humanos.

INTRODUCCIÓN

Los principios constitucionales y jurídicos de la tributación es el título del presente trabajo que, pretende describir y analizar la aplicación de los principios del Derecho Tributario en el procedimiento administrativo tributario y en el contencioso tributario, a favor de la seguridad jurídica y el reconocimiento de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

Siendo tan frecuentes las vulneraciones y violaciones de los derechos, garantías y principios constitucionales, y en el caso de análisis de los principios del Derecho Tributario, los gobiernos de todos los países se han visto obligados a reforzar y modernizar el control tributario, creando organismos especializados, capacitando a sus recursos humanos, dictando nuevas normas legales, estableciendo sanciones a través de la modificación del Código Penal, desarrollando campañas educativas dirigidas a ciudadanos de todas las edades con la finalidad de desarrollar conciencia tributaria, etc.

A pesar de todos estos esfuerzos, la violación y la falta de aplicación de los principios del Derecho Tributario, continúan produciéndose y la propia Administración Tributaria y las juezas y jueces de las diferentes Salas de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, así lo han reconocido.

Con el desarrollo del presente trabajo espero que la situación tributaria en el país mejore a favor de la seguridad jurídica y la tutela efectiva de derechos.

El contenido de este trabajo sirve como un instrumento de consulta de contadores públicos, auditores, abogados, economistas, autoridades administrativas, jueces, secretarios y auxiliares de justicia, así como para estudiantes universitarios de las profesiones citadas, pero fundamentalmente, poder llegar a la conciencia de cada una de las personas que en el rol en el cual se desempeñen en nuestra sociedad, puedan aportar al desarrollo sostenido de nuestro país.

Se ha enfocado el problema tanto desde la perspectiva teórica como desde el punto de vista de la Administración Tributaria y de la Jurisdicción Contencioso Tributaria, tratando de encontrar puntos de vista coincidentes en el análisis y en el planteamiento de soluciones.

La investigación abordará de manera crítica la construcción dogmática de la doctrina de los tributaristas, relativa a los principios generales y constitucionales del Derecho Tributario, tendiente a advertir si se cumple o no con el derecho a la seguridad jurídica, fundamentada en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes, como lo prescribe el art. 82 de la Constitución de la República del Ecuador.

De lo anterior se deriva la necesidad de abordar el estudio de los principios de la tributación desde un enfoque constitucional y jurídico, reafirmando la plena vigencia de los derechos y garantías constitucionales, que conlleva el reconocimiento del Estado constitucional de derechos y justicia.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

CAPÍTULO I

La Potestad Tributaria

1. Supremacía constitucional y control constitucional

Los denominados Estados de Derecho se hallan estructurados en base a una Ley Fundamental que es la vértebra de todo el ordenamiento jurídico, dada la importancia de sus instituciones orientadas al establecimiento de lineamientos generales para el funcionamiento de los órganos estatales, sus autoridades, los deberes y obligaciones ciudadanas, el reconocimiento de sus derechos, el funcionamiento económico, político y social, que determina la supremacía de sus normas con las cuales deben guardar armonía las leyes, reglamentos, resoluciones y, en general, los actos de autoridades públicas, así como los de los particulares. Es precisamente esa gradación de las normas jurídicas la que determina la supremacía constitucional.

Corresponde, entonces, destacar el carácter supremo de la norma constitucional y las implicaciones que de esta superioridad normativa se derivan para el conjunto del ordenamiento jurídico. Este carácter es otra dimensión del denominado principio de supremacía constitucional[1],

que desplaza al principio de legalidad propio del anterior Estado de Derecho Liberal. La supremacía de la Constitución no es sólo una superioridad en el orden jerárquico normativo, sino que indica también una superioridad en el plano político, por cuanto la Constitución establece las bases que fundamentan el juego político de la sociedad[2].

Siendo de naturaleza jerárquica el ordenamiento jurídico de un Estado, las normas que respeten los límites establecidos por la Ley Suprema para su formación y su contenido, gozarán de fuerza obligatoria e imperatividad, garantizando así la vigencia del orden jurídico, de lo contrario, la existencia de contradicciones, incompatibilidades, falta de armonía entre las normas de menor jerarquía y las contenidas en la ley fundamental, determinarán su falta de validez, que por otra parte, debe ser declarada por el órgano respectivo.

El artículo 424 de la Carta Fundamental contiene este principio básico en los siguientes términos: *"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"*[3].

Del contenido de la norma transcrita se deduce que la Constitución como norma superior y fundamentadora del ordenamiento jurídico, es un parámetro de validez tanto

[1] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 4.- Principio de supremacía constitucional.
[2] Miguel A. Aparicio Pérez, *Manual de Derecho Constitucional*, 2da. edición, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2012, p. 314.
[3] Constitución de la República del Ecuador, artículo 424.- Supremacía de la Constitución.

formal como material. La supremacía formal presupone que la Constitución constituye la fuente de las fuentes del derecho y goza de una especial rigidez. La supremacía material tiene como consecuencia la limitación del contenido de todas las demás normas, que es en parte predeterminado y debe adecuarse a la Constitución.

En virtud del principio de supremacía constitucional se presume la constitucionalidad de todos los actos y normas jurídicas, es decir, que los mismos gozan de validez por haber sido creados o adoptados en armonía con la normativa constitucional. Mas, la realidad demuestra que no todas las normas o actos de autoridades públicas se ciñen a los contenidos constitucionales, razón por la cual; a fin de garantizar la vigencia y efectividad de la supremacía de las normas constitucionales se han implementado mecanismos que permitan la vigilancia de la correspondencia de los actos estatales con los principios y normas de la Constitución, se trata del denominado *"control constitucional"* que permite revisar la validez no solo de las leyes y otros instrumentos jurídicos, sino, en general, de los actos de los órganos y autoridades públicas.

En Ecuador el control constitucional de la ley y de otras normas jurídicas ha pasado por tres etapas históricas: 1) soberanía parlamentaria (1830-1945); 2) surgimiento y desarrollo del Tribunal Constitucional (1945-1996); 3) desafíos de institucionalización (1996 hasta la presente). Mientras que en los dos primeros períodos prevalece el control político de constitucionalidad, en el tercer período aparecen los primeros brotes de control jurídico.[4]

Según Dunia Martínez Molina[5], en lo que concierne al Ecuador, la defensa de la Constitución ha sido históricamente pensada como una cuestión estrictamente política donde los jueces no desempeñan papel alguno. La versión ecuatoriana de control judicial de constitucionalidad ha derivado en la conformación de un sistema mixto que se encuentra a medio camino entre el sistema difuso y el concentrado, el cual entrega a los jueces ordinarios un control incidental de la constitucionalidad de la aplicación de la ley unido a la existencia de órganos que, aunque realizan una actividad cuasijudicial de vigilancia de la constitucionalidad de las normas, en estricto sentido dependen del Legislativo que tiene la última palabra en materia constitucional.

El estudio del control concreto de constitucionalidad tradicionalmente suponía una equiparación con el sistema americano difuso, por el cual, todo juez era competente para decidir si una norma era o no contraria a la Constitución. No obstante en el desarrollo y evolución de la justicia constitucional, los modelos que originalmente se pensaban puros, con las nuevas competencias asumidas por los tribunales constitucionales en el mundo, dieron lugar a sistemas mixtos que introducían nuevas vías de control constitucional. Precisamente una de tales vías es la denominada *cuestión de inconstitucionalidad* que ha sido adoptada por varios ordenamientos jurídicos[6].

[4] Agustín Grijalva Jiménez, *Evolución histórica de control constitucional en Ecuador,* en: *Constitucionalismo en Ecuador, Pensamiento Jurídico Contemporáneo 5*, Corte Constitucional para el Período de Transición, Quito, 2011, p. 169.

[5] Dunia Martínez Molina, *Corte Constitucional una consecuencia lógica de la evolución del control constitucional en Ecuador,* en Genealogía de la justicia constitucional ecuatoriana, Memorias de encuentros académicos 1, Corte Constitucional para el Período de Transición, Quito, 2012, p. 15.

Respecto a la declaratoria de inaplicabilidad de un precepto jurídico contrario a la Constitución, adoptada por jueces o tribunales en los casos que conozcan, con fuerza obligatoria en las causas en que se pronuncia, la Corte Constitucional resuelve con carácter general y obligatorio, previo análisis de la constitucionalidad del referido precepto.

A este respecto, dicen Angélica Porras y Johanna Romero, la Corte Constitucional ha sido muy enfática en señalar el cambio que supone el artículo 428 en la Constitución ecuatoriana frente a la Constitución de 1998, en la cual efectivamente sí se reconocía la facultad de inaplicar normas legales a los jueces, pues mantenía un modelo de control difuso[7]. Actualmente, la consulta de constitucionalidad no es sino un proceso de control concreto de constitucionalidad cuyo planteamiento corresponde a todo juez, pero cuya decisión es competencia exclusiva del máximo órgano de control de constitucionalidad.

Señalan las autoras citadas que, los jueces deben tener muy presente que este proceso se encamina a analizar la constitucionalidad de la *aplicación* que una disposición legal tiene sobre un hecho; es de ello que deriva la relevancia de los hechos en la consulta, pues lo contrario, es decir, abstraerse u omitir los hechos que originaron la consulta, podría generar una vía que sustituya la acción por inconstitucionalidad. Veamos un ejemplo de cómo resolvió la Corte Constitucional la consulta planteada por

[6] Angélica Porras Velasco / Johanna Romero Larco, *Consulta Constitucional*, en: *Guía de Jurisprudencia Constitucional Ecuatoriana*, Tomo 1, Corte Constitucional para el Período de Transición, Quito, 2012, p. 187.

[7] Ibíd., p. 193.

SIB-UCE UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR

la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, con relación al principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria y de seguridad jurídica.

SENTENCIA 026-10-SCN-CC, de 23 de septiembre de 2010

Juez Ponente: Edgar Zárate Zárate

CASO IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

Consulta de constitucionalidad n.° 0025-10-CN, promovida por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.° 2 Guayaquil, respecto del artículo 1 del decreto ejecutivo n.° 1442, de 20 de noviembre del 2008; segundo suplemento del registro oficial n.° 479 de 2 de diciembre de 2008.

Derechos y normas en conflicto. La norma contendida en el artículo 1 del decreto ejecutivo n.° 1442, de 20 de noviembre de 2008, con relación al principio de irretroactividad de la ley y de seguridad jurídica.

Problema jurídico. ¿Constituye una violación al principio de irretroactividad de la ley, que la Administración Tributaria pueda aplicar normativa posterior al momento en que se produjo el hecho generador para la emisión de un acto de determinación tributaria?

Argumentos principales. El principio de irretroactividad de la ley supone el respeto de aquellos hechos o situaciones creadas al amparo de una norma anterior o vigente al momento en que tales hechos se suscitaron, las cuales deberían conservarse aun cuando una norma posterior no las reconozca para el futuro. Este principio de irretroactividad de la ley constituye, además, una expresión del principio de seguridad jurídica.

Decisión. Declara la inconstitucionalidad del artículo 1 del decreto ejecutivo n.° 1442, de 20 de noviembre del 2008, en el segundo suplemento del registro oficial n.° 479, de 2 de diciembre de 2008[8].

Esta es, en términos generales, la estructura del control de la constitucionalidad prevista por nuestra Carta Fundamental para garantizar la vigencia de su normatividad, es decir la supremacía constitucional que, como queda señalado, es característico de los países que se definen como Estados Sociales de Derecho.

En nuestro país, donde la Constitución es rígida, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, entraña de hecho su ilegítima modificación. Para decirlo de otra forma: implica una reforma llevada a cabo mediante procedimiento diferente del por ella expresamente instituido. Tales violaciones son, por ende, "inconstitucionales", o sea, carecen de validez legal. Es necesario entonces arbitrar el remedio para

[8] Esta sentencia consta en la base de datos de la Secretaría General de la Corte Constitucional.

restablecer la efectiva vigencia de la Constitución alterada.

Dentro de la separación de poderes que deriva de nuestro régimen de gobierno, el órgano a quien corresponde velar por el debido acatamiento a la constitución es el Poder Judicial. Todos los jueces con competencia en el caso pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes, sin perjuicio de la decisión que, en última instancia, corresponde a la Corte Constitucional por vía del recurso extraordinario. Pero sólo el Poder Judicial tiene a su cargo ese control, ya que cualesquiera que sean las facultades del poder administrador o cualquiera de sus órganos (aún con funciones jurisdiccionales, como por ejemplo los Tribunales Fiscales), no es admisible su facultad para declarar inconstitucionalidades.

En materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidas (como cualquier otro acto estatal) al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes, o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de potestades tributarias. Veamos un caso de inconstitucionalidad en materia tributaria.

SENTENCIA 003-09-SIN-CC, de 23 de julio de 2009

Juez ponente: Roberto Bhrunis Lemarie
(Registro oficial suplemento n.° 644, de 29 de julio de 2009)

CASO QUIPORT

Acción de inconstitucionalidad de acto administrativo tributario n.°0021-09-IA, promovida por Carlos Polit Fagioni, contralor general del Estado, contra los actos administrativos contenidos en los oficios nos. 5569, de 5 de enero de 2009, y 5929, de 3 de febrero de 2009, del Procurador General del Estado, como respuestas a consultas elevadas a su consideración sobre la calidad de públicos o privados de los servicios del aeropuerto de Quito prestados por Quiport, y sobre la calidad de públicos o privados de las tasas o tarifas aeroportuarias que se generan en el aeropuerto referido.

Normas y derechos en conflicto. Competencias exclusivas del Estado Central (artículo 261, numeral 10, CRE). Competencias de la Contraloría General del Estado (artículo 121, CRE). Presunta violación del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Naturaleza jurídica de los dictámenes del Procurador. Validez y eficacia de los dictámenes del Tribunal Constitucional.

Problemas jurídicos. a) ¿Contravienen la Constitución los actos administrativos contenidos en los oficios nos. 5569 de 5 de enero de 2009 y 5929 de 3 de

febrero de 2009 emitidos por el Procurador General del Estado sobre la calidad de públicos o privados de los servicios del aeropuerto de Quito prestados por Quiport, y sobre la calidad de públicos o privados de las tasas o tarifas aeroportuarias que se generan en el aeropuerto referido?; b) ¿Cuál es la naturaleza jurídica de los pagos hechos por los particulares en el aeropuerto de Quito?; c) ¿Son obligatorias las resoluciones contenidas en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que se dieron en el marco de la Constitución de 1998?; d) Existe alguna norma conexa, a los oficios nos. 5569 de 5 de enero de 2009 y al 5929 de 3 de febrero de 2009, que deba ser controlada?

Argumentos principales. Problema a).- Los dictámenes del Procurador que responden a consultas tienen el carácter vinculante, son normas y no actos, resolución o contrato porque crean derecho objetivo. El servicio aeroportuario, conforme el artículo 261, numeral 10, CRE, es de competencia exclusiva del Estado central. El responsable de la provisión de servicios públicos es el Estado, independientemente de que su gestión o administración pueda ser ejecutada por otra persona jurídica o incluso por particulares, de acuerdo con el artículo 314, CRE. Los servicios públicos responden a las necesidades de los ciudadanos y constituyen una garantía de los derechos fundamentales. Siendo el servicio aeroportuario uno de carácter público, debe ser retribuido con una tasa y los recursos obtenidos serán públicos. Problema b).- La Corte Constitucional no está obligada a someterse a las resoluciones del antiguo Tribunal Constitucional por-

que las sentencias de este organismo no eran jurisprudenciales y carecían de carácter vinculante y obligatorio. La Corte busca garantizar la supremacía de la Constitución. Problema c).- Por considerar norma conexa la ordenanza municipal no. 0145 de 28 de noviembre de 2005, la Corte entra en su análisis constitucional y considera que no es compatible con la Constitución actual porque esta última establece que los aeropuertos pertenecen a las competencias exclusivas del Estado central y deben crearse por ley y no por ordenanza. Al ser parte de los tributos, las tasas deben crearse, modificarse y suprimirse mediante ley y no mediante contrato de concesión en virtud del principio de reserva de ley.

Decisión. Se declara la inconstitucional parcial por el fondo del pronunciamiento del Procurador General del Estado en los oficios nos. 5569 de 5 de enero de 2009 5929 de 3 de febrero de 2009. Se declara que los cobros derivados de los distintos servicios aeroportuarios corresponden a tasas. Se declara inconstitucional por conexidad a la ordenanza municipal no. 0154 (registro oficial no. 154, de 28 de noviembre de 2005) emitida por el Concejo Municipal del Distrito Metropolitano de Quito. Se declara inconstitucional crear, modificar, incrementar o extinguir tasas aeroportuarias mediante contrato. Se dispone que los poderes públicos adecuen sus actos y contratos públicos y privados al régimen constitucional vigente.

Como vemos, este control judicial no se ejerce en forma abstracta. No pueden los jueces tomar *per se* una ley

tributaria cualquiera y declararla violatoria de una garantía constitucional. Al contrario el control de constitucionalidad "funciona" dentro de las causas judiciales, en la medida que es pertinente para solucionar una controversia.

Alguna doctrina se muestra contraria a este criterio y sostiene que: *"...el principio de que no se pueda juzgar la inconstitucionalidad "en general", sino sólo en los casos concretos y con efectos restringidos a esos casos, no pasa de ser un "principio inventado" por los jueces que contribuye a su deterioro"*[9].

> *"Si se atribuyese al Poder Judicial la facultad de modificar o anular leyes en forma general, establecer alícuotas en reemplazo de las declaradas confiscatorias, revisar la oportunidad o conveniencia de las leyes impositivas, o el acierto económico con los que el legislador estableció los tributos, se le estaría otorgando una facultad legislativa o colegislativa que no le compete"*[10].

Lo cierto es que en Ecuador el control de constitucionalidad lo puede ejercitar cualquier juez o tribunal respecto de la causa que conozca. Sin embargo, corresponde a la Corte Constitucional como guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, ampliar o reducir el alcance de los principios constitucionales, al momento de ejercer control sobre las leyes tributarias, principios estos que buscan regular la producción de efectos jurídicos de las normas en el tiempo.

[9] Agustín A. Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo,* Tomo II, Buenos Aires, 2000, p. 7.

[10] Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario,* 5ª. Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 187.

2. Poder tributario y potestad tributaria

La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

Para el tratadista Giuliani Fonrouge[11], *"La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción"*. Según este mismo autor, este concepto ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de *supremacía tributaria* (Berliri), de *potestad impositiva* (Micheli), de *potestad tributaria* (Cocivera, Alessi-Stammati), *poder fiscal* (Bielsa), *poder de imposición* (Ingrosso, Blumenstein), *poder tributario* concebido como "el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la *imposición*" (Hensel).

Berliri, en la primera edición de sus *Principi* hablaba de *potestad tributaria;* luego, a partir de la segunda edición señala que existe sinonimia entre las expresiones *poder y potestad.* Giuliani Fonrouge, no halla diferencia sustancial entre los dos vocablos mencionados. Por mi parte, usaré la

[11] Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero,* 10ª. Edición, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 314.

expresión *potestad tributaria*, sin que ello obste a la utilización de *poder tributario* cuando la frase lo haga aconsejable.

La doctrina clásica, entre ella la de Alessi-Stammati[12], señala que, *"La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior"*.

Álvaro Mejía Salazar[13], en su obra Diccionario Derecho Tributario, se refiere a la *potestad tributaria* señalando que la legislación ecuatoriana no la define, por lo tanto, se refiere a varios autores, entre ellos, Héctor Villegas[14] que identifica a la *potestad tributaria* con la capacidad, facultad o atribución jurídica que tiene el Estado para crear tributos en forma unilateral. Fernando Sáinz de Bujanda[15] sostiene que la *potestad tributaria* engloba la facultad propia del Estado para crear tributos. José Vicente Troya Jaramillo[16] define a la *potestad tributaria* como una facultad o atribución jurídica que en forma abstracta, permanente, irrenunciable; y, que en principio indelegable y legal, posee el Estado para establecer contribuciones para atender las obras y servicios públicos. Juan Carlos Mogrovejo[17] aclara que, si bien el

[12] Renato Alessi y Gaetano Stammati, *Instituciones de Derecho Tributario*, UTET, Turín, 1965, p. 28.

[13] Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, p. 289.

[14] Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, p. 178.

[15] Fernando Sáinz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero: introducción y parte general*, Volumen 1, Universidad de Madrid, 1975, p. 3.

[16] José Vicente Troya Jaramillo, *Finanzas públicas y Constitución, en Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005, p. 345.

poder tributario o *potestad tributaria* es ejercida por el Estado bajo su poder de imperio, no es menos cierto que esta capacidad debe estar legitimada a través de un apalancamiento jurídico, con reconocimiento en la fuente primaria del derecho, cual es la Constitución Política del Estado, como instrumento en el que descansa el ordenamiento jurídico y político supremo en un Estado de Derecho y que encuentra desarrollo en la demás normativa secundaria.

Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligados a dar, hacer o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

Para completar este estudio, es necesario referirnos a las características del *poder tributario*. En criterio de Carlos Giuliani Fonrouge[18] los elementos esenciales del *poder tributario* son los siguientes: *abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.*

a) *Abstracto.* Para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

[17] Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador,* Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional – Abya-Yala, Quito, 2010, p. 35.

[18] Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero,* op. cit., p. 318.

b) *Permanente.* El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

c) *Irrenunciable.* El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

d) *Indelegable.* En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

En cuanto a los alcances del *poder tributario* en Ecuador, José Vicente Troya[19] diferencia la *potestad tributaria* o de creación, de la *potestad de imposición* o de aplicación. El art. 120 numeral 7 de la Constitución establece que, compete a la Asamblea Nacional crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se confieren a los organismos del régimen seccional autónomo. En efecto, de conformidad con el art. 264 numeral 5 de la Constitución, los gobiernos municipales podrán crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas: tasas y contribuciones especiales de mejoras. Asimismo, el art. 226 de la Norma Suprema, en forma indirecta, contempla igual facultad para los distritos metropolitanos.

[19] José Vicente Troya Jaramillo/Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario,* Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, p. 120.

Carlos Giuliani Fonrouge[20], dice que el poder tributario es ejercido por cada ente de gobierno –Nación, provincia, municipalidades– en la esfera territorial de su jurisdicción, entendiendo la expresión "territorial" en el sentido amplio. Esto ha conducido a examinar la naturaleza de estos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de *categorías* de potestad tributaria: es así como se habla de poder *originario* y poder *delegado* o poder *derivado*. El problema se presenta como consecuencia de los múltiples organismos estatales y paraestatales creados con fines económicos y sociales.

Según José Vicente Troya Jaramillo, existen otros casos en los que la Constitución, aunque sea limitadamente, prevé que algunos organismos coparticiparán de la *potestad tributaria*[21]. Así, al tenor del art. 305 la creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva del Ejecutivo. Añade que son varios los organismos facultados por leyes específicas para crear y aplicar tasas con ocasión de la prestación de servicios públicos y contribuciones especiales. A este propósito, dice el autor, ha de aplicarse la parte final del art. 301 de la Constitución que dice: *Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la ley*. Tal el caso de los Ministerios de Agricultura y Salud, de las autoridades portuarias, las superintendencias, etc.

En el ámbito internacional, el ejercicio de la *potestad tributaria* sigue teniendo como fundamento la voluntad de los Estados. En todo caso, de conformidad con el art. 417 de la Carta Política, los tratados internacionales ratifica-

[20] Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 321.
[21] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 121.

dos por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. Estos tratados e instrumentos internacionales pueden ser suscritos o ratificados por la Presidenta o Presidente de la República, sin embargo, en los casos contemplados en el art. 419, la ratificación o denuncia requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional, e inclusive se podrá solicitar por referéndum.

En resumen, la *potestad tributaria* está distribuida de la siguiente manera: En cuanto a impuestos, la iniciativa de establecerlos corresponde a la Función Ejecutiva. Dicha iniciativa se convierte en ley cuando la Asamblea Nacional la sanciona. La Asamblea Nacional podría también crear tasas y contribuciones especiales. Los gobiernos municipales, según el art. 264 numeral 5 de la Constitución pueden crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas tasas y contribuciones especiales de mejoras. Finalmente, la aplicación de esta *potestad tributaria* compete a las administraciones tributarias.

Eddy de la Guerra[22] destaca el *poder tributario* que ostentan en forma compartida la Función Legislativa y del Ejecutivo en calidad de co-legislador. Señala que para el caso de los impuestos se requiere el cumplimiento obligatorio del principio de *reserva de la ley en materia tributaria*, puesto que tal como lo prevé la propia Constitución no puede existir tributo sin ley y en ella se ha de hacer constar todos los elementos tanto objetivos como subjetivos del impuesto, tales como hecho generador, objeto imponible, base imponible, sujeto activo, sujeto pasivo y demás

[22] Eddy de la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano, Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012, p. 10.

elementos intrínsecos del impuesto de acuerdo a su particular naturaleza. Aclara que la iniciativa es siempre de la función ejecutiva y que el trámite de aprobación corresponde al legislativo y que la posterior sanción es una nueva intervención del ejecutivo.

Como se desprende, el *poder tributario* consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar "normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario"[23]. Es, en suma, la potestad de gravar.

Pero tal potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de Derecho. En efecto, existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio. Para Giuliani[24], existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los *principios jurídicos de la tributación* y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la *doble imposición*, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional.

Los principios jurídicos de orden general, relacionados con la tributación y establecidos en la Constitución

[23] Berliri, *Principi* (1ª. Ed., t. I, p. 110).
[24] Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 352.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR SIB-UCE

ecuatoriana, son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria[25]. Los principios jurídicos de orden particular, establecidos en el Código Tributario, son: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad[26].

En opinión de José Vicente Troya[27] los límites políticos se dan por la existencia de otros estados que ejercitan sus potestades de creación de tributos; y, los límites jurídicos atienen a normas del propio sistema jurídico que condicionan y modulan el indicado ejercicio. Tales normas constan en la Constitución y se refieren principalmente a dos ámbitos: al de principios que gobiernan la materia; y, a las políticas tributarias.

El tema de las limitaciones de orden político, referentes a la *doble imposición* y a las políticas tributarias, no será abordado en el presente trabajo.

De lo expuesto, se desprende que el cambio fundamental en la concepción del *poder tributario* se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley. La potestad tributaria entonces se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

[25] Constitución de la República del Ecuador, art. 300.
[26] Código Orgánico Tributario, art. 5.
[27] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 125.

Según el art. 120 número 7 de la Constitución de la República del Ecuador, corresponde a la Asamblea Nacional la facultad de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. Por su parte, el art. 301 ibídem, dispone que 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[28].

Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la *potestad tributaria* debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad o reserva). *"Claro está que tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición"*.[29]

Por eso, las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara.

[28] Constitución de la República del Ecuador, arts. 120.7 y 301.
[29] Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Madrid, I.E.P., 1962, p. 253.

Es necesario advertir, por otra parte, que las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país, etc.

Por lo tanto, el *poder tributario* o *potestad tributaria* están íntimamente relacionados con los derechos, garantías y principios de la tributación, reconocidos y garantizados principalmente por la Carta Política, por sus leyes y por la ratificación de varios instrumentos internacionales vigentes sobre la protección internacional de los mismos.

El *poder tributario*, como significado de la facultad o posibilidad jurídica del Estado de crear y exigir contribuciones a personas, por actividades o bienes situados en su territorio, que se lo conoce también como supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal o poder de imposición, se refiere en suma, a la facultad estatal de crear tributos concretados en las tres formas clásicas de: impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras.

En los tiempos actuales de desarrollo del derecho tributario, los principios básicos sobre tributación se han recogido en normas de derecho público a las que se sujeta el poder tributario, que por su propia naturaleza es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable, características concretadas en la Constitución, que reconoce que

se requerirá de ley para crear, modificar o suprimir tributos, que implícitamente constituye manifestación del poder tributario; criterio éste recogido por el Código Tributario, cuando al referirse a poder tributario, en su artículo 3, prescribe:

> *"Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana"*[30].

El poder tributario, derivado de la soberanía del Estado, no puede considerarse como absoluto e ilimitado, como ocurría en épocas pasadas, superadas por la doctrina y los principios tributarios incorporados a la legislación positiva y a las normas constitucionales. Así, la actual Constitución de la República, en el artículo 300, se refiere a los principios tributarios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, algunos de los cuales pertenecen a principios generales de la tributación aplicables al procedimiento administrativo tributario y al contencioso tributario, como los contemplados en el artículo 5 del Código Tributario, al referirse a los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

En un régimen tributario como el ecuatoriano, en el cual la cultura tributaria todavía es escasa y en donde las

[30] Código Orgánico Tributario, art. 3.

relaciones con la Administración Tributaria se desarrollan sobre la desconfianza recíproca, es indispensable dotar a la Administración de un conjunto de prerrogativas que le permiten obtener la información suficiente para la verificación del real cumplimiento de las obligaciones tributarias; sin embargo, considerando que el ejercicio de estas facultades necesariamente se realizará invadiendo la esfera de derechos del administrado, se deberá velar porque éstas se desarrollen con estricto apego y respeto de las garantías y derechos de los contribuyentes.

El deber fundamental del Estado de Derecho, es cuidar el respeto efectivo de los derechos y garantías de los ciudadanos; efectivamente, toda actuación administrativa deberá someterse al principio de legalidad, es decir, deberán provenir de la voluntad del legislador y no de la voluntad arbitraria y discrecional de la Administración.

Es de vital importancia la búsqueda del equilibrio entre la Autoridad y el Derecho, debiendo ser este equilibrio real y no meramente declarativo, para ello es indispensable la existencia de recursos procesales idóneos, eficaces y sencillos, con la finalidad de hacer efectivo el goce de los derechos; pues, de no existir estos medios, la sola consagración de los derechos resultaría vana.

Es un deber de la legislación, principalmente constitucional, asegurar un adecuado equilibrio entre las prerrogativas de la Administración Tributaria y las garantías de los derechos de los contribuyentes, pues si bien se reconoce la necesidad de que el Estado goce de suficientes facultades para determinar la existencia de las obligacio-

nes tributarias, el ejercicio de éstas en algún momento podría transgredir derechos de los contribuyentes.

Precisamente, el procedimiento administrativo tributario, es el medio que debe regular el ejercicio de las prerrogativas públicas y el camino que debe respetar la Administración Tributaria en sus actuaciones frente a las garantías de los contribuyentes.

En materia constitucional, debemos distinguir aquellos principios generales que rigen el derecho tributario, y que atañen principal pero no exclusivamente a la fase de creación de los tributos, de aquellos principios que consisten en garantías procesales que corresponden a todos los ámbitos del derecho, y que son de plena aplicación en el ámbito fiscal tributario.

En la doctrina existe prácticamente uniformidad sobre los principios generales en el ámbito tributario, estos son: principio de reserva de ley, de legalidad, de irretroactividad de las leyes fiscales, de igualdad, de generalidad, de proporcionalidad, de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad; adicionalmente, nuestra Carta Política incorporó al régimen tributario algunos principios como: equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria, progresividad y eficiencia.

Respecto de estos principios que serán tratados detalladamente en el próximo Capítulo, el jurista Ramón Valdés Costa, señala que:

"...es menester dar un tratamiento unitario a los principios fundamentales y procesales consagrados en las Constituciones

de los Estados de Derecho, ya que se proyectan tanto sobre el derecho tributario como sobre las restantes ramas del ordenamiento normativo, regulando los procedimientos tributarios y demás procesos pues sus características son comunes en los más variados campos jurídicos; sin embargo, adquiriendo particular significado en el Derecho Tributario, en donde el estado asume una triple condición, de instituyente de la obligación, de acreedor de ella y de juez encargado de dirimir los conflictos que se presenten"[31].

En Ecuador, a diferencia de una gran parte de legislaciones como la argentina, la española, la peruana, la mexicana, entre otras, carece de normativa que regule los procedimientos administrativos, lo más cercano que posee nuestro ordenamiento jurídico, es el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

Frente a este problema general de la Administración, en materia tributaria, el contribuyente posee dos poderosos medios de defensa, el Código Tributario, que establece un adecuado conjunto de principios que deberá observarse en los procedimientos tributarios y que ha sido valiosa herramienta frente a posibles abusos; y, la Constitución de la República del Ecuador, publicada el 20 de octubre de 2008, que en el numeral 3 del artículo 11, dispone:

"Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en 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

[31] Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 35.

petición de parte. Para el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley. Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento"[32].

Esta disposición constitucional, sin lugar a dudas, garantiza una tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.

El procedimiento, en general, debe ser entendido como el camino; y, el proceso como aquel conjunto de pasos que deben realizarse para lograr la solución de un conflicto. Por tal razón, los principios que rigen el procedimiento administrativo tributario y el contencioso tributario, resultan determinantes para lograr la realización del debido proceso, y de igual forma, deben ser entendidos como elementos que garantizan la tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes.

3. La tutela jurisdiccional de los derechos

El derecho a la *tutela judicial efectiva* se conceptúa como el de acudir al órgano jurisdiccional del Estado, para que éste otorgue una respuesta fundada en derecho a una pretensión determinada, que se dirige a través de una demanda, sin que esta respuesta deba ser necesariamente positiva a la pretensión[33]. Queda claro, en conse-

[32] Constitución de la República del Ecuador, art. 11.3.

cuencia, que es un derecho de carácter autónomo, independiente del derecho sustancial que, se manifiesta en la facultad de una persona para requerir del Estado la prestación del servicio de administración de justicia,[34] y obtener una sentencia, independientemente de que goce o no de derecho material.

La Constitución ecuatoriana como norma suprema de la República, contempla derechos (facultades) y garantías (formas de proteger esos derechos) para todos los ciudadanos; estas garantías son de dos tipos:

1. Las que protegen las normas de la Constitución a través de la Corte Constitucional.
2. Las que protegen los derechos a través de los órganos (juez, tribunales, etc.) y de las acciones (hábeas corpus, hábeas data, acción de protección, acción extraordinaria de protección, acceso a la información pública y acción por incumplimiento).

El concepto *tutela judicial efectiva*, aparece por primera vez en la Constitución de 1978. En la Constitución de 1998, se introduce como parte del derecho al debido proceso en el art. 24.17. En la Constitución de 2008, se mantiene el precepto, pero reformulado en su redacción. El art. 75 señala que, *"Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmedia-*

[33] Vanesa Aguirre Guzmán, *Tutela jurisdiccional del crédito en Ecuador,* Quito, Ediciones Legales-Universidad Andina Simón Bolívar, Colección Profesional Ecuatoriana, 2012, p. 98.

[34] Enrique Véscovi, *Teoría general del proceso,* Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 1999, p. 65.

ción y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley".

Según su significado común, "tutela" implica alcanzar una respuesta, pero según Vanesa Aguirre, no sería correcto concluir *a priori* que el derecho a la tutela judicial efectiva queda satisfecho con el mero acceso a la jurisdicción; es preciso entonces que tal apertura sea correspondida con una decisión sobre el fondo del asunto, que reúna los requisitos constitucionales y legales del caso[35].

Pero en el área estrictamente judicial, las garantías constitucionales pueden violarse por inadecuada administración de justicia o porque teniendo toda la estructura el juez no garantiza la tutela jurisdiccional por negligencia o corrupción. En uno u otro caso el Estado es responsable (responsabilidad objetiva) de esta violación al derecho de tutela judicial efectiva; siendo la prueba necesaria para ello, el haber sido perjudicado y por una autoridad pública.

Por tanto, tomando en cuenta que en un juicio se discuten: 1) los hechos a través de las pruebas, luego se discute el derecho; 2) se da la calificación de los hechos probados; y, 3) se determina los efectos de la calificación, tenemos que una verdadera tutela jurisdiccional comprende:

a) Poder acceder a los órganos judiciales;
b) El proceso entablado se desarrolle bajo las garantías del debido proceso;

[35] Vanesa Aguirre Guzmán, *Tutela jurisdiccional del crédito en Ecuador,* op. cit., p. 100.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR SIB-UCE

c) La autoridad competente dicte una resolución fundamentada;
d) Las partes puedan impugnar la resolución si la consideran contraria a derecho;
e) Ejecución de la sentencia en firme.

Consecuentemente, en términos simples, la tutela jurisdiccional es el derecho de toda persona de acudir a los jueces competentes y obtener su atención bajo las garantías procesales, que no son otras que las del debido proceso, para que dichas autoridades conozcan el caso, lo resuelvan y ejecuten lo resuelto. La persona que acude ante los órganos judiciales, lo hace para solicitar la tutela jurídica de sus derechos e intereses y esto puede ser de dos formas: como derecho de acción o de contradicción.

Según el autor Martel Chang:

"El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva es aquél por el cual toda persona, como integrante de una sociedad, puede acceder a los órganos jurisdiccionales para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a que sea atendida a través de un proceso que le ofrezca las garantías mínimas para su efectiva realización. El calificativo de efectiva que se da le añade una connotación de realidad a la tutela jurisdiccional, llenándola de contenido"[36].

Para Piero Calamandrei, *"la tutela jurisdiccional se halla comprendida mejor bajo la denominación de garantía jurisdiccional de las normas jurídicas y son los diversos medios que el Estado prepara para reaccionar contra la inobservancia del derecho objetivo"*[37].

[36] Rolando Alfonzo Martel Chang, *La Tutela jurisdiccional efectiva*, en: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/tesis/human/Martel_Ch_R/titulo_2.htm

Jesús González Pérez señala que:

"la tutela efectiva se resume en el derecho a que se 'haga justicia'; plantea que el derecho a la tutela judicial efectiva despliega sus efectos en tres etapas, que son: en el acceso al proceso y a los recursos a lo largo del proceso en lo que la doctrina conoce como derecho al debido proceso a litis con todas las garantías; en la instancia de dictar una resolución invocando un fundamento jurídico y, finalmente, en la etapa de ejecutar la sentencia"[38].

En ese orden de ideas, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva puede tener lugar, entre otras situaciones, cuando se produce el rechazo preliminar de una demanda invocándose una causal de improcedencia impertinente; con la inadmisión de un recurso ordinario o extraordinario; con la aplicación de la *reformatio in pejus*; y con ejecución de la sentencia modificándose sus propios términos, o con su inejecutabilidad.

A nuestro criterio, la tutela jurisdiccional es un derecho de toda persona para acudir libremente a la justicia buscando protección de sus derechos e intereses, de obtener una sentencia motivada y que esa sentencia se cumpla; haciendo efectiva de esta manera la facultad que otorga la Constitución y las normas internacionales.

El Código Orgánico de la Función Judicial, al referirse a los principios rectores de la administración de justicia, en su art. 23 dice:

---

[37] Piero Calamandrei, *La tutela jurisdiccional*, ,en: http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/procedimientopenal/2006/02/03/la-tutela-jurisdiccional

[38] Jesús González Pérez, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Civitas, Madrid, 1989, p. 26.

*"**Art. 23.- Principio de tutela judicial efectiva de derechos.-** La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso.*

La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso.

Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles"[39].

En ese contexto, la *tutela judicial efectiva* es tratada en el Código Orgánico de la Función Judicial como un deber para jueces y tribunales; en cuanto regla de conducta, impone otorgar una respuesta a los requerimientos que, expresados a través de los cauces respectivos, sean formulados por los justiciables. La garantía de la tutela judicial efectiva parte, en primer lugar, de esa obligación de manifestarse sobre las pretensiones de los justiciables en forma

[39] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 23.

sustentada. Es importante que el COFJ se refiera no solamente al ordenamiento jurídico nacional, sino a las disposiciones contenidas en los instrumentos internacionales de derechos humanos y los demás instrumentos internacionales suscritos y ratificados por el Estado, como soportes de la resolución a expedirse, lo que evidencia la intención de extender el ámbito de protección a todas las materias[40].

La respuesta, igualmente, a criterio de Vanesa Aguirre, debe tener relación con el objeto de la controversia, lo cual direcciona el tema hacia la necesidad de que la resolución sea *congruente*. En este aspecto, se hace patente que la calidad de la respuesta, para ser expresión genuina de lo que implica la tutela judicial efectiva, entre otros requisitos, necesita de esa coherencia. Finalmente este precepto incluye el que las resoluciones judiciales se cumplan, como el que los procesos marchen normalmente y en tiempos adecuados.

En esos términos se ha pronunciado la Corte Constitucional, al definir el derecho a la tutela judicial efectiva como aquél que asiste a toda persona a *"...acudir a los órganos jurisdiccionales, para que a través de los debidos cauces procesales y con unas garantías mínimas, se obtenga una decisión fundada en derecho sobre las pretensiones propuestas"* y recalca que este acceso no se satisface con el fallo judicial, sino que éste *"debe ser argumentado, motivado y coherente"*.[41]

[40] Vanesa Aguirre Guzmán, *Tutela jurisdiccional del crédito en Ecuador*, op. cit., p. 123.
[41] Sentencia No. 020-09-SEP-CC de 13 de agosto de 2009, dictada en el caso 0038-09-EP, RO-S 35 de 28 de septiembre de 2009.

Del texto de la referida sentencia, se advierte que uno de los componentes más importantes del derecho a la tutela judicial efectiva es el derecho a recibir una decisión *motivada* y *congruente*, por ello un ejemplo de rechazo de un recurso de casación tiene sustento en lo siguiente: *"...con una argumentación de poca consistencia y sustentada en razonamientos de poco peso jurídico y constitucional comporta una violación a la tutela judicial efectiva, porque se provoca un estado de incertidumbre en el justiciable"*.[42]

Esto confirma el criterio de que la motivación es parte esencial del derecho a la tutela judicial efectiva y que la sola inconformidad con el pronunciamiento judicial no constituye razón suficiente para alegar la transgresión de este derecho. Por lo tanto, la labor jurisdiccional no se traduce únicamente en la mera construcción de una sentencia o fallo por parte del juez, sino además que dicho fallo debe ser argumentado, motivado y coherente, además que, la tutela judicial efectiva tiene relación con la inmediación y celeridad en el tratamiento de los casos a cargo de los jueces y tribunales.

Es por ello que la institución tributaria, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales[43].

[42] SSCC No. 020-09-SEP-CC en el caso 0038-09-EP de 18 de septiembre de 2009.
[43] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, quinta edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot S.A., 2011, p. 2.

El Estado parte de la premisa de que la mayoría de la población pagará los impuestos y adecuará su conducta de consuno con las prescripciones legales. Por su parte, los contribuyentes confían en que el Estado administrará razonablemente bien los bienes públicos. Por ello, el imperativo impostergable es el de mantener la confianza en el Estado y ello se logra con una verdadera tutela judicial efectiva de los derechos de los administradores y de los administrados.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva ha dicho:

> *"**QUINTO**: Una vez establecido que no ha operado la prescripción, fundamento de la Sala juzgadora de instancia para aceptar la demanda, ello implica que no se haya pronunciado sobre el fondo del asunto controvertido, esto es la pertinencia de la sanción impuesta por la Administración Tributaria, lo que implicaría que, al no existir sentencia de mérito, el proceso se reenvíe a la Sala de instancia para la decisión sobre el fondo del asunto. No obstante aquello, dado el tiempo transcurrido desde la presentación de la demanda, el 11 de diciembre de 2003, en aras de respetar, en la medida de lo posible, el principio de celeridad que contribuye a la tutela judicial efectiva de los derechos en discusión, garantizado de modo expreso por la Constitución de la República, y en ejercicio del control de legalidad contenido en el art. 273 del Código Orgánico Tributario, esta Sala estima pertinente analizar y pronunciarse sobre el fondo de la litis, para lo cual se formulan las siguientes consideraciones:..."*[44].

[44] Recurso de casación No. 152-2012.

En el recurso de casación No. 73-2011, dijo:

*"**4.1.** La presunta falta de aplicación del art. 75 de la Constitución que habría producido la falta de tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, no se advierte que haya ocurrido en la sentencia, pues, el solo hecho de que el recurrente haya accedido al recurso extraordinario de casación es una muestra de que el sistema judicial ha estado a disposición de la Empresa actora; además, en el cuestionamiento que se formula a la sentencia, no se establece de qué manera la sentencia de instancia vulnera tales derechos constitucionales, lo cual impide determinar la existencia del vicio alegado; **4.2.** Las recurrentes derivan sus cuestionamientos al hecho de que, a su criterio, la tutela judicial efectiva no se agota con la posibilidad de acceder al órgano del poder judicial, sino a la posibilidad de actuar pruebas y obtener una sentencia motivada que tutele en forma imparcial sus derechos u obligaciones, previo a una seria y exhaustiva apreciación y valoración de las pruebas pedidas y actuadas, cuestionamientos generales y abstractos que no muestran cómo en la sentencia. se vulnera esa tutela judicial efectiva garantizada en la norma constitucional; cuestionamientos que por otra parte, no podrían formularse al amparo de la causal alegada, pues de tratarse de errores in procedendo, la causal es la segunda, si es de valoración de prueba, la causal es la tercera; lamentablemente, ninguna de ellas alegan las recurrentes, ni las mismas llegan a configurar como corresponde en su formulación, errores que no pueden ser atendidos por esta Sala, porque atienden el fondo del asunto"*[45].

La vulneración de la tutela judicial efectiva es muy recurrida en los recursos de casación, es por esta razón que la Sala Tributaria ha sido reiterativa en señalar por ejemplo que,

[45] Recurso de casación No. 73-2011.

"...el errado razonamiento de la Sala juzgadora sobre la preclusión de prueba si no se actuó en sede administrativa o el requerimiento de justificar la no actuación de prueba en fase administrativa, resiente el principio de tutela judicial efectiva, porque desnaturaliza la razón de ser de la acción de impugnación y desecha injustificadamente el análisis de la documentación presentada, pues el juzgador no puede soslayar su análisis con criterios arbitrarios, ya que es su deber procurar encontrar la verdad de los hechos sometidos a su decisión".

En otros casos, el Tribunal de Casación ha sostenido que las disposiciones constitucionales son de carácter programático y que obviamente para concluir que han sido transgredidas, resulta indispensable la demostración procesal de los hechos a los que se refiere su aplicación. Asimismo, en cuanto a la alegación de que se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva de los actores, señala que

"...debe anotarse que con relativa frecuencia los casacionistas acostumbran invocar violaciones a las normas constitucionales sin determinar con claridad cómo es que se ha cometido tal vicio, por lo que es necesario reiterar que no se puede, sin más, citarlas como fundamento de la insatisfacción que provoca una resolución judicial. El derecho a la tutela judicial efectiva, significa en esencia, que el órgano judicial ha de otorgar una respuesta, favorable o desfavorable, pero en ambos casos motivada, a la controversia llevada ante su sede"[46].

Es muy común confundir el derecho a la tutela judicial efectiva como parte del debido proceso, esto por cuanto el texto de la anterior Constitución de 1998 llevó a dicha confusión. Hoy, en la actual Constitución, el

[46] Gaceta Judicial XVIII No. 5. Página 1724.

derecho a la tutela judicial efectiva se sitúa en un artículo diferente al del debido proceso. Los casacionistas utilizan frecuentemente como sinónimos la violación del derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho al debido proceso y el derecho a la seguridad jurídica como sinónimos. Esto obliga a estudiar dichos temas en forma separada y pormenorizada.

4. El debido proceso en materia tributaria

El debido proceso legal (*due process of law*) como garantía universal, ha alcanzado el rango de norma de *jus cogens*, por haber sido incorporada en varios instrumentos internacionales de derechos humanos.

Los actuales Estados de Derecho lo han integrado a sus Constituciones como derecho humano, entendiéndose como aquel conjunto de garantías que limitan las prerrogativas estatales.

En el Ecuador, el debido proceso y la imparcialidad del juez, se han caracterizado por ser tutelares de derechos y garantías, por tal motivo, las decisiones administrativas y jurisdiccionales que impliquen la intromisión en la esfera de los derechos de los contribuyentes, deben ser adoptadas estrictamente conforme a derecho y en estricto apego al *principio de legalidad*.

Para Jorge Zavala Baquerizo, debido proceso:

"Es el que se inicia, se desarrolla y concluye respetando y haciendo efectivos los presupuestos, los principios y las normas constitucionales legales e internacionales aprobadas previamente, así como los principios generales que informan el derecho Procesal Penal, con la finalidad de alcanzar una justa administración de justicia, provocando como efecto inmediato la protección integral de la seguridad jurídica del ciudadano como un derecho"[47].

Por su parte, Couture, lo define así:

"Se trata, en resumen, que nadie puede ser privado de las garantías esenciales que la Constitución establece, mediante un simple procedimiento; ni por un trámite administrativo cualquiera, que prive del derecho a defenderse y a dispensar de la garantía que constituye el poder judicial para todos los ciudadanos"[48].

En nuestra Carta Política, el artículo 76, reconoce expresamente las garantías básicas del derecho al debido proceso, cuando prescribe:

"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: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes"[49].

[47] Jorge Zavala Baquerizo, *El Debido Proceso Penal,* Editorial Edino, Guayaquil, 2001, p. 30.

[48] Eduardo J. Couture, *Fundamentos de derecho procesal civil*, 3ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1958, pp. 126-131.

[49] Constitución de la República del Ecuador, art. 76.

Este criterio ha sido recogido internacionalmente por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso No. 030-2000-TC (R.O. 366-S, 11-VII-2001), donde se señaló:

> *"Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula 'Garantías Judiciales', su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, 'sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales' a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos"*[50].

La Corte Suprema de Justicia del Ecuador[51], también se ha adherido a este criterio, en los fallos No. 118-07(R.O. 334-S, 12-V-2008); No. 167-07 (R.O. 339-S, 17-V-2008); y, 252-06 (R.O. 50, 26-III-07), emitidos por la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha dicho:

> *"El derecho al debido proceso incluye como garantía básica que nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia, artículo 76, letra i) de la Constitución"*[52].
>
> *"2.4.- La motivación en las sentencias, a criterio de esta Sala, constituye una verdadera garantía prevista en la Constitución de la República dentro de los derechos de protección, los cuales en el Estado Constitucional de derechos vistos desde un prisma garantista, son pilar fundamental del debido proceso,*

[50] Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso No. 030-2000-TC, R.O. 366-S, 11-VII-2001.
[51] Corte Suprema de Justicia, Fallos Nos. 118-07, 167-07 y 252-06.
[52] Recurso de casación No. 39-2009.

por cuanto la sentencia es el punto de esplendor del proceso judicial y las decisiones en ellas tomadas son la consecución del Estado de justicia social pregonado en el artículo 1 de la Constitución de la República, en este sentido la responsabilidad del juez en motivar sus sentencias es la substancia primordial para que la Administración de Justicia restituya el orden social a su cauce natural".[53]

En otro caso, dijo:

"b) Respecto al cargo entablado por el recurrente, el Art. 76, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador indica: "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: ...l) "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.". La motivación consiste en el ejercicio jurídico de explicar cómo los presupuestos de hecho debidamente comprobados dentro de un proceso son vinculados a la aplicación de las normas jurídicas que han sido determinantes para la resolución. Al existir la falta de motivación del acto administrativo se está violando el debido proceso, infracción que acarrea la nulidad de cualquier tipo de resolución o acto dictado por los órganos competentes. Respecto al caso que nos ocupa se determina que la Resolución recurrida no adolece de este vicio por cuanto se enuncian las razones por las cuales el Tribunal A quo ha tomado su decisión especialmente en los considerandos TERCERO y CUARTO, por lo que no se configura el cargo acusado".[54]

[53] Recurso de casación No. 111-2012.
[54] Recurso de casación No. 416-2011.

Aplicando estos criterios del debido proceso en las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria, podemos señalar, que corresponde a la Autoridad Tributaria y a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, llevar a cabo un adecuado procedimiento, considerando que las prerrogativas a ellos concedidas no son ilimitadas, pues, precisamente su ejercicio deberá enmarcarse en los límites dispuestos por la propia ley, y principalmente en aquellos de carácter constitucional.

Un claro ejemplo en el ámbito de aplicación de los límites al ejercicio de las prerrogativas ya mencionadas, es el *secreto fiscal*, que nuestra Constitución[55] lo reconoce y garantiza en el artículo 66, numerales décimo noveno y vigésimo, al referirse a los derechos de libertad. Con relación al secreto fiscal, debemos señalar que la información que posea la Administración Tributaria sobre los contribuyentes, debe tener el carácter de personal y reservada, por tanto debe encontrarse protegida, ya que su divulgación se encuentra expresamente prohibida salvo autorización del titular o el mandato de la ley. Así, el inciso primero del artículo 99 del Código Orgánico Tributario, dispone: *"Carácter de la información tributaria.- Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria"*[56].

Otro ejemplo de limitación a las prerrogativas de la Administración Tributaria, son las potestades administra-

[55] Constitución de la República del Ecuador, Artículo 66, numerales décimo noveno y vigésimo.
[56] Código Orgánico Tributario, artículo 99 inciso primero.

tivas discrecionales, que sin dejar de ser legales, su límite es difuso por provenir de oscuridad normativa, falta de certeza, conceptos indeterminados, etc.; por tal motivo, existe un margen en el cual la Administración Tributaria puede tomar una u otra decisión.

Alejandro Altamirano, al referirse a la discrecionalidad afirma: *"La discrecionalidad importa la libertad de elección entre dos o más soluciones igualmente justas, al haberse escogido una, es deber de la Administración justificar el porqué de tal decisión, y el porqué de la eliminación de las otras soluciones"*[57].

Por lo tanto, la discrecionalidad tiene límites, siempre estará sometida a la ley que la faculta, además no puede ser entendida como injusta y arbitraria, pues sólo se tornará así cuando se aleje de la disposición legal que le da su origen.

García de Enterría, al respecto dice que: *"El fin de las potestades discrecionales es también un elemento reglado de las mismas, puesto que se las utilizará para cumplir la finalidad considerada por la ley, o en todo caso, la finalidad pública o del interés general"*[58].

En conclusión, podemos señalar que es imposible erradicar las facultades discrecionales de la Administración Tributaria, sin embargo, como garantía de los administrados, se deberá velar porque éstas sean reducidas a

[57] Alejandro Altamirano, *La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*, Universidad Austral, Buenos Aires, 2001. p. 87.

[58] Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández Rodríguez, *Curso de Derecho Administrativo*, 10ª. Edición, Tomo II, Editorial Civitas S.A, Madrid, 2006, p. 86.

su máxima expresión y que encuentren su límite en el principio de legalidad.

5. La seguridad jurídica en materia tributaria

La seguridad jurídica es la estabilidad mínima que las instituciones que rigen la vida de una sociedad deben tener y la vigencia auténtica de la Ley, manifestada en el respeto a los derechos proclamados en la Constitución y en la Ley y en la posibilidad de que su amparo sea eficaz. Demanda no sólo la aptitud para prever comportamientos estatales y privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente claro y estable, sino también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, legitimidad y justicia.

El sistema jurídico debe poder controlar y neutralizar los riesgos que él comporta, ante la necesidad de adaptarlo a las mutaciones que se originan en el contexto de la vida, enfrentando tales transformaciones y dando respuestas eficaces. De ahí que la actitud de renovación no sea incompatible con el principio de seguridad jurídica. Más el abandono de comportamientos anteriores aumenta la dosis de riesgo jurídico[59].

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 82, reconoce en favor de los ciudadanos el derecho a la seguridad jurídica y debería hacerse manifiesta en todos los ámbitos, y, en especial en materia tributaria, de manera que toda persona natural o jurídica que desarrolle

[59] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario,* op. cit., p. 231.

o quiera emprender en una actividad económica, pueda realizar sus proyecciones en base a reglas del juego previamente conocidas y medianamente estables. Este es un elemento que abona en favor del mayor grado de desarrollo de un país.

Un reciente sondeo de opinión en la República del Ecuador ubica al valor "seguridad jurídica" como el más importante condicionante en el momento de adoptar decisiones económicas; incluso, por encima de otros factores tales como la crisis económica global y la estabilidad política. Es claro entonces que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.

Tal como expresa el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica)

> *"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, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter"*[60].

[60] Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), art. 8.

Pues bien, en lo que aquí interesa, cabe recordar el fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que al interpretar el Pacto dice:

> *"...a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 se aplica también a esas órdenes y por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal"*[61].

Dicho en otras palabras, si tener derecho es poder exigir su respeto a través de un Tribunal, un sistema que dificulta o impide el acceso a la justicia, denigra una de las libertades fundamentales de todo ser humano. De ahí que los ordenamientos jurídicos deben garantizar, inexcusablemente, el acceso a la justicia. Bien entendido que ésta es únicamente la que se brinda y se asegura con tribunales independientes e imparciales.

Si proyectamos el alcance de la seguridad jurídica al campo tributario, la rigurosidad de su respeto es, si se quiere, de una importancia superlativa, pues como señala la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, de 1948[62], capítulo I, "Derechos", art. I: "Todo ser humano tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona", y en el art. XXVIII: "Los derechos de cada hombre están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático".

[61] Fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.
[62] Aprobada en la IX Conferencia Internacional de Bogotá, Colombia, en el año 1948.

Con suma precisión lo ha advertido Casás, cuando señala que:

> *"...es en materia tributaria donde el Estado se ve más propenso en efectuar bruscas alteraciones al sistema vigente "...lo cual es grave en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar decisiones de inversión previa estimación de costos y beneficios- pues todo ello, de por sí, está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta inconveniente sumarle más sorpresas..."*[63].

Como vemos, la seguridad jurídica es uno de los principios más enunciados pero menos comprendidos y aplicados. Más aún, constituye una genuina aspiración de la sociedad. Pero, hay quienes dicen que la seguridad jurídica es una excusa para mantener el *statu quo*, y un argumento para defender privilegios y obstaculizar el cambio. La Constitución de Montecristi, se refiere a la seguridad jurídica, en los siguientes términos: *"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"*[64].

El principio de seguridad jurídica fue materia de expresa consideración en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, Perú, en 1993, en las que se abordó como tema I "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo"[65]. En el informe conclusivo elaborado por el profesor

[63] José Osvaldo Casás, *Ponencia en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires-Argentina, 1989.
[64] Constitución de la República del Ecuador, art. 82.

José Carlos Bocchiardo, sobre el concepto y las condiciones para la realización de la seguridad jurídica, se destaca:

a) Además de un valor jurídico, es un derecho fundamental del hombre, inalienable, imprescriptible, universalmente válido, anterior y superior al Estado y al ordenamiento normativo.
b) Es aconsejable su reconocimiento explícito en los textos constitucionales, pero con igual validez su consagración puede surgir implícitamente del programa, de las declaraciones de derechos y garantías, del sistema democrático y republicano de gobierno y de la supremacía de la Constitución.
c) Su consagración explícita o implícita en los textos constitucionales, implica reconocer al hombre como sujeto activo de un derecho público subjetivo, que le permite gozar de un estatus o situación jurídica que el Estado, como sujeto pasivo, está obligado a respetar, asegurar y promover, no sólo normativamente, sino mediante conductas que pueden consistir en prestaciones positivas o en abstenerse de realizar algún acto que lo pueda afectar.
d) En el supuesto de que exista una colisión entre el derecho invocado por el Estado para ejercer su potestad tributaria, con algún derecho público subjetivo del hombre, éste debe prevalecer sobre aquél, por ser ontológicamente anterior.

La existencia de reglas de juego sólidas, justas y bien redactadas asegura la previsibilidad respecto de los actos

[65] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Resoluciones de las Jornadas-Actualización, Montevideo, 1996, p. 3.

de las autoridades y de los jueces. La responsabilidad legal del Estado y sus funcionarios y la posibilidad de demandar daños y perjuicios por sus acciones y omisiones, garantizan el apego a la Ley. La seguridad jurídica tiene que ver con la estabilidad de las normas, y con el debate público, abierto y eficaz para cambiarlas, y con el necesario aval moral de la sociedad para expedirlas, y no solamente con la santificación legislativa de las leyes.

La seguridad jurídica tiene que ver con la irretroactividad de las leyes, con el principio de legalidad en la actuación de la administración pública, con la atribución de competencia a los jueces, etc. El art. 25 del Código Orgánico de la Función Judicial dice:

> "Principio de seguridad jurídica.- Las juezas y jueces tienen la obligación de velar por la constante, uniforme y fiel aplicación de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y las leyes y demás normas jurídicas"[66].

El principio de la unidad jurisdiccional y el derecho a impugnar judicialmente todos los actos de la administración pública, y la institución de la cosa juzgada, son otras manifestaciones del principio de seguridad jurídica, porque solo sometiendo la revisión de la idoneidad de los actos y resoluciones administrativas a los tribunales, se puede asegurar, aunque fuese relativamente, que el Estado, o la contraparte de un contrato, obren con sujeción al Derecho y no en forma arbitraria.

[66] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 25.

Solo con seguridad jurídica hay firmeza en las sentencias. En el presupuesto de la seguridad jurídica se basa todo el sistema de administración de justicia. El mismo fundamento tiene el recurso de casación, cuyo objetivo final es examinar la legalidad de los fallos y ajustar las decisiones judiciales a los preceptos de la Ley.

Así, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha dicho:

> *"A.4) En cuanto a la falta de aplicación del Art. 82 de la Constitución de la República, que se relaciona al derecho a la seguridad jurídica éste Tribunal ha observado que los Jueces de Instancia actuaron conforme a derecho respetando las normas constitucionales y el derecho al debido proceso, con lo cual ninguna de las partes ha quedado en indefensión". "3.2.- Esta Sala Especializada, previo a resolver los problemas jurídicos planteados, en aplicación del control constitucional del debido proceso, señalado en el literal l) del numeral 7 del Art. 76 de la Constitución de la República, y en plena concordancia con lo señalado en el Art. 273 del Código Tributario, y los principios de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica consagrados en los Arts. 23 y 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, ha detectado que el Tribunal de Instancia resolvió el fallo en base a hechos que no fueron materia de la litis, específicamente en relación al reclamo administrativo signado con el número 200-2006 iniciado el 14 de marzo de 2006 relacionado a la Rectificación de Tributos N° 037-07-02-06-0738, caso ajeno al presente proceso en que el actor demandó se deje sin efecto la Resolución N° GGN-DRR-RE-0779 y la Rectificación de Tributos N° P-037-07-02-06-0739 de 7 de febrero de 2006. Por lo expuesto al haber fundamentado el Tribunal A quo su resolución en estos hechos, no existe la debida motivación sobre el fondo del asunto en discusión, por esta razón, se declara la nulidad de la sentencia dictada por el*

Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 4 con sede en Portoviejo y se procede a dictar en su lugar la que corresponde".[67]

Como se observa, la Corte ha resuelto con énfasis y reiteración que la seguridad jurídica tiene jerarquía constitucional, que la seguridad jurídica se sintetiza en la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad, que esto implica que todos los órganos del Estado, actúen conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas por parte de la Administración Tributaria ni por los contribuyentes.

La Corte Constitucional para el período de transición, de igual manera ha puesto de manifiesto que la *seguridad jurídica:*

"como derecho supremo, tiene plena conexidad con otros principios, como aquel que señala que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia y que las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, celeridad y economía procesal y harán efectiva las garantías del debido proceso, inclusive que las pruebas deben ser obtenidas o actuadas conforme a la Constitución para que tengan validez y eficacia probatoria; así los jueces, como operadores jurídicos directos, tienen la obligación, al resolver un caso puesto a su conocimiento, cuestionarlo en base a la verdad procesal, la que surge del proceso, es decir, la que consta en los elementos probatorios agregados a los autos, puesto que para el juez lo importante y único es la verdad procesal, ya que su decisión tendrá que ceñirse a ella, y ahí entonces será recta y legal, y solo la minúscula omisión conllevará a la afectación de una de las partes, generándose un desnivel procesal"[68].

[67] Recursos de Casación Nos. 275-2011 y 396-2011.

Por lo tanto, la seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, cada principio cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado constitucional de derechos y justicia. En este orden de ideas no cabe subestimar la importancia que para la certeza del derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario, puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación.

De igual manera, no cabe duda que la seguridad jurídica adquirirá plenitud en tanto se dé cumplimiento a la vigencia institucional plena, realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales, reserva de ley en materia tributaria, irretroactividad de las normas tributarias, vigencia efectiva de los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, sometimiento a la regla de jerarquía normativa, continuidad y estabilidad de las normas tributarias, supresión de los conceptos jurídicos indeterminados y codificación sistemática del derecho tributario[69].

Bajo estos criterios, la seguridad jurídica garantizada en la Constitución de la República, no sólo depende de los contenidos y valores que reflejan cada una de las normas,

[68] Corte Constitucional para el periodo de transición, sentencia No. 016-12-SEP-CC, caso No. 0998-11-EP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 714 de 31 de mayo del 2012.

[69] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., p. 244.

sino también de sus procedimientos de elaboración, publicación y aplicación, lo que significa que las instituciones jurídicas funcionan mediante normas claras y susceptibles de ser conocidas por todos, que rigen sobre situaciones posteriores a su entrada en vigor, lo que permite eliminar la incertidumbre y proscribir la arbitrariedad en el obrar estatal, generar certeza y previsibilidad de la ley como requisitos para la realización plena del derecho.[70]

Este postulado, dentro del derecho público administrativo de modo general, y dentro del tributario en particular, tiene enorme importancia, pues, en estos ámbitos, surgen mutuas relaciones entre la administración y los particulares, las que en gran medida se desenvuelven dentro de las facultades regladas que ella ostenta, las mismas que se han de sujetar al imperio de la ley. Coadyuvando a la seguridad jurídica la posibilidad de que los actos administrativos puedan ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.[71]

Así, el alcance de la seguridad jurídica en el ámbito tributario, incumbe a las garantías de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario, y a los ámbitos reglados del ejercicio del denominado Poder Tributario, que solo es legítimo si se desarrolla con absoluto sometimiento de las funciones públicas y sus funcionarios, a ese conjunto de principios, fundamentos y facul-

[70] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de Derechos: Seguridad Jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano,* en: *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador,* Quito, Serie Memorias y Debates, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2010, p. 7.

[71] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario,* op. cit., p. 131.

tades jurídicas conferidas por la Constitución y las leyes, dado que, la relación jurídica que surge de la potestad impositiva del Estado y del correlativo deber constitucional de contribuir que atañe a todos los ciudadanos, se ha de sustentar en esos principios cuya función esencial es la de actuar como límites al ejercicio del poder y como garantes de los derechos de los contribuyentes, para procurar un régimen tributario que deje de ser un sistema de recaudación de ingresos suficientes para atender el gasto público, y se transforme en un ordenamiento de justicia distributiva que respete la libertad patrimonial y la igualdad material de los asociados.[72]

En definitiva, la seguridad jurídica en el ámbito tributario adquiere importancia sobre todo a partir de la constitucionalización del Derecho Tributario, como un componente fundamental de la posición del contribuyente frente al poder del Estado. Lo que nos puede llevar a concluir que junto a la observancia y aplicación de los principios de la tributación, aparezca también el derecho a la seguridad jurídica, pues solo la seguridad de un ordenamiento jurídico previsible garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho.

[72] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de Derechos*...en: *Jornadas por los 50 años*..., op. cit., p. 9.

CAPÍTULO II

Principios de la Tributación

1. Introducción

En la actualidad, los principios básicos sobre tributación se han recogido en normas de derecho público a las que se sujeta el poder tributario, que por su propia naturaleza es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. La legislación ecuatoriana no define a los principios tributarios, no obstante la Constitución de la República del Ecuador dispone que, *"El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.*[73] Por su parte, el Código Tributario, prevé que, *"El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad".*[74]

Los organismos administrativos y jurisdiccionales fueron concebidos para hacer más efectiva la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario. El poder tributario que tiene sustento constitu-

[73] Constitución de la República del Ecuador, art. 300.
[74] Código Tributario, art. 5.

cional evoluciona a partir de la adopción de principios tributarios, los cuales constituyen la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos. Por lo tanto, sería vano efectuar un exhaustivo análisis histórico sobre el origen de la llamada justicia administrativa y contencioso tributaria, pues lo cierto es que su consolidación es consecuencia de un dilatado proceso que ha ido vulnerando sus principios y sus diversas estructuras.

Todo principio como señala la acepción del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, constituye la *"base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurriendo en cualquier materia"*[75]. Alejandro Nieto expresa que los principios jurídicos no son otra cosa que el *ánimo* que debe informar las normas, en razón de que tal ánimo forma parte del sentimiento de una colectividad.[76] Juan Martín Queralt sostiene que la expresión "principio" jurídicamente hablando, permite comprender todo el conjunto normativo no formulado, o sea, aquel impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de ley o costumbre. Poseen un significado en el ordenamiento jurídico, respecto al derecho formulado y se caracterizan, del mismo modo, en que la evidencia de su realidad y eficiencia hace innecesaria su concreción en una regla formulada. Cumplen de allí, una triple función: son fundamento del ordenamiento jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como fuente en caso de insuficiencia de la ley.[77]

[75] Diccionario de la Real Academia Española. XXII edición.
[76] Citado por Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario,* op. cit., p. 299.
[77] Juan Martín Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p. 35.

En el contexto tributario, José Vicente Troya considera que los principios tributarios, al encontrarse constitucionalizados, constituyen un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria.[78] Pablo Egas Reyes por su parte, señala que los principios han de ser tomados en cuenta por el intérprete, a fin de desentrañar el contenido y alcance de un precepto, debiendo los institutos propios del derecho fiscal encontrarse en conexión con los grandes principios de igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, generalidad, debido proceso, entre otros.[79] Gustavo Naveira de Casanova sostiene que los principios jurídicos son normas que han de tener aplicación directa, ya que su fuerza normativa deviene de la propia Constitución y entre sus funciones principales, en el ámbito tributario, están las de poner límite al legislador y las de servir de inspiración y brújula, tanto al legislador como al intérprete.[80]

Los principios se extraen de enunciados presentes en el ordenamiento jurídico, son normas de mandato que se derivan de enunciados contenidos en la Constitución. Tal circunstancia nos conduce a señalar que, las características de los principios son cuatro:

a) Son verdaderas normas que contienen mandatos obligatorios y exigibles de modo inmediato.

[78] José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, op. cit., p. 453.

[79] Pablo Egas Reyes, *La interpretación en materia tributaria*, en *Foro: revista de derecho; No. 3*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar – Corporación Editora Nacional, 2004, p. 134.

[80] Gustavo Naveira de Casanova, *El principio de no confiscatoriedad tributaria*, en García Novoa, César (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Barcelona, Marcial Pons, 2008, p. 620.

b) Son normas de carácter general, aplicables al universo de casos y sin restricción por especialización jurídica.
c) Son normas que deciden los casos difíciles o complejos.
d) Sus conflictos son resueltos por ponderación.

Así las cosas, los principios son mandatos "de optimización" con la característica que pueden ser cumplidos en diferente grado y porque su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales, fácticas, sino también de las jurídicas. Los principios son conceptos deontológicos; pertenecen, por lo tanto, al mundo del deber ser; sirven para interpretar las normas, es decir, tienen eficacia indirecta, pero no se quedan allí; en ausencia de una regla constitucional, sólo en esa circunstancia, alcanzan eficacia directa y son aplicables al caso.

Por consiguiente, para la comprensión integradora de la ley y su proyección, para la resolución de un litigio concreto, es necesario que los actores involucrados en el tema tributario, interpreten y conjuguen su razonamiento aplicando y cumpliendo correctamente con todos y cada uno de los principios de la tributación.

2. Principios de la tributación

Existe una variada cantidad de principios de la tributación que se han ido elaborando en todo tiempo y lugar a partir de la sistematización de la Hacienda Pública. Algunas de estas directrices fueron expresamente inclui-

das en las Constituciones de los diferentes Estados y su incumplimiento puede derivar en la invalidez de la ley que viole tales preceptos. Estos postulados revisten especial importancia para los contribuyentes, pues constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del poder tributario, sin que ello obste a la existencia de otros muchos principios que con idéntica virtualidad jurídica también integran la base sustentadora de la teoría de la tributación.[81]

Para la creación y aplicación de la normativa tributaria en el Ecuador, existen principios específicos creados tanto constitucionalmente, cuanto de forma jurídica. La actual Constitución de la República del Ecuador, publicada en el R.O. 449 de 20 de octubre de 2008, en su artículo 300 y, el Código Orgánico Tributario, publicado en el R.O. Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, en su artículo 5, señalan los principios aplicables al régimen tributario. A más de los referidos principios constitucionales y jurídicos de la tributación, del texto de la ley tributaria, se desprende además el principio de legalidad, el de la no confiscación y el de capacidad contributiva, que se los entiende tácitamente incorporados. Estos principios son aplicables en el procedimiento administrativo tributario y en el contencioso tributario vigentes en el Ecuador.

En nuestros días, esos grandes principios de la imposición están relacionados con el hecho imponible y con la obligación tributaria que nace por su consecuencia. De ahí que en esta perspectiva los principios tributarios no solo se entienden como la contrapartida de las garantías del

[81] Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial Administrativo, Penal*, 3ª. Edición Actualizada y Ampliada, Buenos Aires: La Ley, 2008, p. 135.

contribuyente, sino como condiciones necesarias al Estado en su conjunto, para la aplicación de políticas integrales tendientes a la redistribución, estímulo del empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Estos principios tienen el poder de servir como ordenador de la relación entre el Estado y los particulares en un marco de justicia dentro del ámbito de la imposición.

Los principios tributarios, deben tener siempre un basamento o soporte constitucional, permitiendo de esta manera dotarles de una jerarquía superior que debe ser respetada y a la cual deberá someterse la normativa interna de menor jerarquía, principios que, no deben ser considerados como creaciones mismas del Derecho Tributario, sino como una derivación de principios y derechos generales previamente consagrados y garantizados en la misma Constitución. No obstante aquello, deben ser estudiados tomando en cuenta las especificidades o adaptaciones propias de la tributación.

En el Derecho Tributario los principios existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado. Por consecuencia, mediante estos principios, se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la misma de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.[82] Por eso, los principios tribu-

[82] http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/

tarios son el límite del Poder Tributario del Estado, a fin de que no se vulneren los derechos fundamentales de la persona ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe existir.

La Constitución de la República del Ecuador, se soporta en principios constitucionales, los que a decir de Dino Jarach[83], pueden definirse como las normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos principios constituyen límites del ejercicio del poder fiscal. Concluimos entonces en que los principios tributarios son aquellos referentes generales de la materia tributaria, que cumplen una función informativa de la materia y sus distintos institutos.[84] Son directrices dirigidas a interpretar normas específicas mostrando cómo deben aplicarse y qué alcance darles.

2.1 Principios constitucionales de la tributación

La Constitución Política del Ecuador, vigente hasta el 19 de octubre del 2008, establecía expresamente como principios tributarios, los siguientes: igualdad, proporcionalidad, generalidad. Además, del texto constitucional se inferían los principios de: legalidad, irretroactividad, no confiscatoriedad. La Constitución vigente desde el 20 de octubre del 2008, en cambio, establece como principios tributarios: generalidad, progresividad, eficiencia, simplici-

[83] Dino Jarach, *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario,* 3ª. Edición, Editora e Impresora Lavalle, Buenos Aires, 1999, p. 36.

[84] Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario,* op. cit., p. 300.

dad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se entiende también de su tenor, el principio de legalidad, el de no confiscatoriedad y el de capacidad contributiva.

Los principios constitucionales tributarios son normas de orden constitucional que obligadamente deben observarse, los cuales suelen ser límites al poder discrecional estatal. Son garantías que tienen los ciudadanos dentro de un Estado, con la finalidad de que se haga cumplir sus derechos y obligaciones. Como se analizó en el capítulo anterior, el poder tributario no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta, por cuanto está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Constitución y por las leyes a los entes dotados de tal poder. Esas limitaciones se expresan en los llamados principios tributarios constitucionales.[85]

Según Alfredo Lewin Figueroa[86], "los principios constitucionales tienen una naturaleza más de límites que de objetivos. Ellos conforman una base axiológica-jurídica, y el sentido de las normas se encuentra limitado por una interpretación acorde con ellos". Víctor García Toma[87], manifiesta que, "los principios constitucionales están destinados a asegurar la consagración y efectivización normativa de los valores y fines constitucionales, así como la eficacia y eficiencia del corpus constitucional;

[85] http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=775&Itemid=116

[86] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001,* Universidad de los Andes/Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002, p. 218.

[87] Víctor García Toma, *Valores, fines y principios constitucionales,* en *Revista Peruana de Derecho Constitucional,* No. 1, Lima, Tribunal Constitucional de la República del Perú, 1999, p. 620.

ellos permiten la óptima regulación normativa de los valores constitucionales, llegando a afirmar el cabal cumplimiento y verificación práctica del plexo normativo constitucional. De aquí se desprende que no ha lugar malentender la significación de un valor, un fin, un principio o una disposición constitucional". José Juan Ferreiro Lapatza[88], considera que, "los principios constitucionales tributarios son consecuencia de que la constitución, como base del sistema jurídico de un Estado de Derecho, tiene fácil detención en el ámbito social".

En el caso ecuatoriano, el régimen tributario constituye una pieza fundamental como instrumento de política económica, por ello es factible suponer que los principios constitucionales tributarios establecen una nueva orientación de la política fiscal del país, la cual tiene como objetivos el ahorro, la inversión, la producción, el empleo, la justicia redistributiva, la equidad, la provisión de bienes y servicios públicos, etc. Este régimen debe contener una *racionalidad mínima indispensable*[89], con lo cual se concluye que todo régimen tributario se puede ir perfeccionando de acuerdo a las aspiraciones que plasme el órgano legislativo en el ordenamiento jurídico que rige un Estado y en observancia plena de los principios constitucionales tributarios.

En Ecuador, si bien la norma constitucional dispone que el régimen tributario se regirá por principios no siempre se advierte compatibilidad entre todos ellos, pues en los casos en los que se prioriza la recaudación o los fines

[88] José Juan Ferreiro Lapatza, *Los Principios Constitucionales del Orden Tributario*, en: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000, p. 309.

[89] Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, Tercera Edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, p. 66.

extrafiscales, no siempre se refleja equidad y capacidad contributiva, al menos de manera directa e inmediata, en virtud de apuntar al robustecimiento de los mecanismos de control y de política económica, respectivamente; sin embargo, en otros, podrá avizorarse lo contrario, por ejemplo, en los casos para evitar doble imposición, y en aquellos en los que se promueve la imposición directa y progresiva, mas, precisamente lo importante es que, en términos globales, se perciba un sistema tributario como coherente y progresivo[90].

Así, los referidos principios, en relación con el régimen tributario, deben establecer las garantías del derecho a la libertad patrimonial como sustento de los denominados derechos sociales, que no tienen el sentido exclusivo de la garantía particular de los denominados derechos civiles, sino que constituyen valores sustanciales de la convivencia que se asientan en el concepto de la solidaridad, cuya función es la de fomentar el desarrollo económico de un país, dado que la forma de imponer y recaudar los tributos existentes, sus modificaciones o la creación de otros nuevos, incide directamente en el patrimonio personal, pero particularmente repercute en la economía general, por ser la tributación uno de los medios institucionales de redistribución de la riqueza orientado a reducir las desigualdades sociales.[91]

En definitiva, estos principios constitucionales pretenden alcanzar el reparto justo de la carga tributaria; constituyen los criterios básicos con arreglo a los cuales ha

[90] http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2862/1/T1013-MDE-Cevallos-Orientacion.pdf

[91] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de Derechos*...en: Jornadas *por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador,* op. cit., p. 10.

de ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias. La constitucionalización de dichos principios, se traduce técnicamente en el establecimiento de ciertos límites materiales que se proyectan en la normativa posterior que va a configurar, en nuestro caso, el sistema tributario y, por consiguiente, también, al ejercicio del poder que tiene encomendada su elaboración.

2.2 Principios jurídicos de la tributación

El Código Orgánico Tributario, en su artículo 5, establece los principios jurídicos del sistema tributario ecuatoriano, cuando señala: *"El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad"*[92]. Sin embargo de la disposición legal citada, varios autores del Derecho Tributario, consideran que los principios por los cuales se rige el sistema tributario son los siguientes: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, irretroactividad y el de no confiscación.

Por consiguiente, los *principios jurídicos de la tributación* son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país, esto es en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado. Son reglas que deben servir de guías para una adecuada política tributaria. Debe resaltarse que surgen de manera explícita o implícita de los textos jurídicos. Este grupo de principios jurídicos debe ser respetado necesariamente, puesto que,

[92] Código Orgánico Tributario, artículo 5.

de lo contrario, los tributos que los violenten serán tachados de "ilegales".

Los principios jurídicos tributarios se vinculan de forma intrínseca con los *principios generales del derecho* y, en términos singulares con los principios generales o específicos que se proyectan sobre *la tributación* o se refieren a ella y, más precisamente al derecho tributario, por lo que, para individualizarlos, delimitarlos y precisar su contenido y alcance, es necesario ingresar, de modo inexorable, en el terreno de la pura dogmática jurídica.[93]

Según José Osvaldo Casás[94], algunos de los *principios jurídicos de la tributación*, se exhiben como premisas o puntos de partida para el razonamiento, en tanto axiomas que constituyen verdades éticas incuestionables, más allá de las modalidades con que se expresen a resultas de la historicidad. En la concepción de Neumark[95], dentro de las características deseables del sistema tributario, se encuentran el logro de los objetivos de justicia, racionalidad económica y eficacia operativa cuya consecución se facilita con la observación de los principios jurídicos de la imposición. A continuación sostiene que "cada uno de los principios estará científicamente fundamentado siempre que, primero, se haya aprehendido correctamente desde el punto de vista teórico la naturaleza y funciones de la imposición y, segundo, las cualidades postuladas constituyan una resultante de esta naturaleza y puedan ser deri-

[93] José Osvaldo Casás, *Principios Jurídicos de la Tributación, La Generalidad,* en: *Tratado de Tributación, Derecho Tributario*, Tomo I, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, p. 220.

[94] Ibídem, p. 228.

[95] Fritz Neumark, *Principios de la imposición,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 44.

vadas como condiciones imprescindibles de una política tributaria" y que "solo cuando se formulen hipotéticamente en este sentido podrán los principios de la imposición reivindicar el derecho a ser algo más que meros deseos".

Es importante señalar que el poder tributario está configurado por una limitación de carácter general, dada por los principios jurídicos de la tributación, que terminan dando respuesta a los conflictos cotidianos entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, en una disciplina tan cambiante como el derecho tributario. Sobre su observancia y aplicación, la interpretación doctrinaria y jurisprudencial ha sido constante en considerarlos como auténticas normas jurídicas que los poderes del Estado no pueden infringir, so pena de invalidez de sus actos. De allí que tales principios constituyan verdaderos límites al ejercicio de la potestad tributaria, que no puede ser omnímoda en los Estados de Derecho.

No existe consenso acerca de cuáles son los principios jurídicos de la tributación, cuáles sus contenidos y cómo impactan en el sistema tributario. En efecto, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, varios de ellos han sido constitucionalizados. No obstante todos ellos, también denominados principios de justicia tributaria, se encuentran interrelacionados y entre ellos el de capacidad económica constituye su principio rector, a pesar de que no ha sido considerado por la legislación ecuatoriana, expresamente como principio de la tributación.

Para Patricio Masbernat Muñoz[96], el principio de capacidad económica está vinculado con el resto de principios y lo explica de la siguiente manera:

> "todos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en términos de igualdad, y la medida de la igualdad es la capacidad económica, que puede implicar la progresividad en el impuesto, la que a su vez presenta un límite mínimo –zona de inmunidad fiscal, donde se entiende que se carece de capacidad económica (riqueza disponible)– cuál es el mínimo existencial y un límite máximo, constituido por la prohibición de confiscatoriedad (donde un tributo que viola la capacidad económica constituye un tributo confiscatorio)."

Los principios de la tributación de orden constitucional y de orden jurídico son:

Principio de legalidad

El principio de legalidad se encuentra dentro del marco del Estado de Derecho; es la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, constituyéndose en la piedra angular de las actuaciones administrativas, pues determinan su existencia. Esto comporta que todas las actuaciones de la administración pública y de los administrados, deban ceñirse a los mandatos contenidos en la norma legal.[97] En virtud de este principio, el Estado se rige y acepta estar sometido a nor-

[96] http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v16n1/art11.pdf

[97] Álvaro Mejía Salazar, *Propuesta de adecuación de los principios de legalidad y reserva de ley* en: http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Artculos%20Revistas/Attachments/27/ALVARO%20MEJIA.pdf

mas, a derecho, por lo tanto, se constituye en la columna de la actuación y relaciones administrativas.[98] El principio de legalidad se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley). En materia constitucional este principio se relaciona con el estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos.

Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, significa que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir el monto.[99]

Por lo tanto, puntualizando el alcance del principio de legalidad, o sea, la determinación de qué aspectos de la relación tributaria deben quedar fijados por la ley, podemos concluir que ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de la ley. Solo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la tarifa o el monto del tributo; e) establecer exenciones y deducciones;

[98] José Roberto Dromi, *Derecho Administrativo,* Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2004, p. 276.

[99] Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributario,* Tomo I, Cima, Buenos Aires, 1969, p. 80.

f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades; g) todo lo relativo a desgravaciones. Configurándose así el fundamento de la *legalidad*, principio universal que garantiza la seguridad jurídica, aunque en materia tributaria aparezca que la potestad legislativa de la Asamblea está condicionada a la decisión del Presidente de la República, situación que en las legislaciones constitucionales modernas no es extraña, puesto que existe una marcada tendencia a limitar la prerrogativa de reserva de ley de los poderes legislativos en materia de finanzas públicas.[100]

Dicho principio, a pesar de su centralidad en el Estado de derecho, es ambiguo y de contorno todavía en construcción.[101] La ambigüedad del principio de legalidad adviene, desde un primer punto de vista, de la circunstancia de que puede abarcar otros principios constitucionales, como los de la tipicidad, irretroactividad y anterioridad.[102] Sin embargo, la legalidad fue y es uno de los principios fundamentales del Estado de derecho, en cualquiera de sus manifestaciones a lo largo de la historia y tiene entre sus subprincipios constitucionales los siguientes: supremacía de la Constitución, reserva de la ley y primado de la ley.[103] Este principio vincula a la Administración Fiscal, que solo puede actuar en los límites de la ley, pero obliga también al contribuyente, que

[100] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos:...*, en: *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, op. cit., p. 15.

[101] Ricardo Lobo Torres, *Legalidad Tributaria y armonía entre los poderes del Estado*, en Estudios de Derecho Constitucional e Internacional, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2005, p. 243.

[102] Flavio Bauer Novelli, *Seguridad de derechos individuales y tributarios*, en: Revista de Derecho Tributario, No. 25, Berlín, 2000, p. 165

[103] Ricardo Lobo Torres, *Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado*, op. cit., p. 245.

queda prohibido de abusar del planeamiento fiscal y de practicar la elusión ilícita.[104]

Según García Belsunce, "constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendiendo ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica".[105] Por lo tanto, la legalidad en materia tributaria responde a la regla según la cual solo el ciudadano, por intermedio de sus representantes políticos en la Asamblea, pueden fijar limitaciones a su libertad estableciendo prestaciones coactivas, lo que constituye una garantía de los particulares. La legalidad implica que todos los elementos esenciales, tanto objetivos como subjetivos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recursos, es decir, que los derechos y obligaciones del contribuyente como los de la administración tributaria, estarán sometidos imprescindiblemente a normas legales.[106]

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el principio de legalidad tiene jerarquía constitucional, así el artículo 11, numeral 3 de la Constitución dispone: *"El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 3. (...) Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la*

[104] Amílcar De Araujo Falcao, *Introducción al derecho tributario,* en: *El hecho generador de la obligación tributaria,* Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 93.
[105] Horacio García Belsunce, Estudios Financieros, p. 78.
[106] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...,* op. cit., p. 15.

Constitución o la ley"[107]. También la actual Constitución se refiere al principio de legalidad en los arts. 120.7, 132.3, 135, 264.5, 287 y 301. El art. 120.7 CRE se ocupa de las atribuciones y deberes que tiene la Asamblea Nacional, entre ellas, la de: "Crear, modificar o suprimir tributos, mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados". Esta disposición otorga cobertura suficiente a las ordenanzas que adopten los gobiernos autónomos descentralizados municipales en materia tributaria, y está en consonancia con el art. 132.3 CRE, que, entre otras cuestiones, dispone que se requiere ley en varios casos, por ejemplo, para: "Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados". Por su parte, el art. 135 CRE determina, entre otras cosas, que solo la presidente o presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos.[108]

El principio de legalidad, reconocido universalmente por la doctrina y consagrado con mayor o menor rigor en las constituciones de los diferentes países, en el ámbito tributario, consiste esencialmente, en que la obligación de pagar tributos tiene como única fuente la Ley. Expresado de otra manera, este principio apunta a que no puede existir tributo sin ley que lo establezca, lo cual está íntimamente vinculado con una idea central: para que se creen o modifiquen tributos, debe existir la expresión de voluntad, legítimamente constituida, manifestada en

[107] Constitución de la República del Ecuador, art. 11.3.

[108] César Montaño Galarza, *El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución de Ecuador de 2008*, en: Foro Revista de Derecho No. 15, USAB-Ecuador/CEN. Quito, 2011, p. 53.

forma solemne, es decir a través de una ley. Se identifica con el viejo aforismo de "no taxation without representation".[109] Desde este punto de vista, constituye el instrumento de defensa de los derechos de libertad y propiedad; y desde el ámbito social, procura ordenar y conciliar los intereses contrapuestos para el efectivo reparto de las cargas tributarias haciendo efectiva la justicia impositiva, pues la ley es el medio generador de certeza que da forma a la seguridad jurídica y con ello la eliminación de todo tipo de arbitrariedad.[110]

César Montaño Galarza, dice que, el principio de legalidad se relaciona con el estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos.[111] José Vicente Troya, expresa que, el principio de legalidad antes que una limitación, es un modo de cómo ejercer la potestad tributaria.[112] Andrea Fedele, a su vez encuentra que, la legalidad en materia tributaria tiene una estrecha conexión con la facultad –competencia– de creación de los tributos, regulada por los textos constitucionales de cada país.[113] Finalmente, según Ramón Valdez Costa, el principio de legalidad en materia tributaria tiene que ver con la delimitación de las capacidades que tiene cada ente público con relación al tributo, dejando en claro que la

[109] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario,* op. cit., p. 20.

[110] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...,* op. cit., p. 15.

[111] César Montaño Galarza, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina,* en Tópicos fiscales contemporáneos, Universidad de Guadalajara, México, 2004, p. 236.

[112] José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano,* en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 172.

[113] Andrea Fedele, *La reserva de ley,* en Amatucci, Andrea (Edit.), *Tratado de Derecho Tributario,* Bogotá, Temis S.A., 2001, p. 161.

distribución de estas capacidades debe estar inequívocamente establecida en la norma superior.[114]

Debe destacarse que el principio de legalidad no está restringido, únicamente, al tema de la creación normativa de los tributos para establecer límites a las potestades del Estado y sus gobernantes. Este aspecto se conoce en la doctrina con el nombre de principio de reserva de ley y tiene que ver, directamente, con el tipo de norma que se requiere para la creación y, en general, para la modificación de los tributos, y con la precisión acerca de qué elementos y definiciones deben estar contenidas en ella. También, el principio de legalidad debe entenderse como del cual se deriva la preeminencia de la ley en las actuaciones administrativas, es decir, el que exige la conformidad de la actuación de la Administración a la ley.[115]

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En definitiva, todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes y responsables, están sometidos en forma estricta e imprescindible al principio de legalidad. De allí que toda la relación que proviene de los vínculos de carácter tributario es reglada, y en esa razón la propia norma debe proveer de los medios para garantizar la ges-

[114] Ramón Valdés Costa, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, Imprenta Rosgal, 1982, p. 73.

[115] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario*, op. cit., p. 20.

tión administrativa y el ejercicio de la defensa del contribuyente frente a los actos emanados de esa administración que se produzca al margen de la ley.[116]

Concluimos entonces, que la finalidad del principio de legalidad es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir. Este principio no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de legalidad en el ámbito tributario opera, cuando el tributo es creado por ley, mientras que el principio de reserva de ley exige que la ley defina todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria y todos los elementos fundamentales de la relación jurídico-tributaria.

Al respecto, en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en la quinta recomendación, se establece que: *"el principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo, como el acto final de determinación, se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional"*[117].

Según Ricardo Lobo Torres[118], el principio de legalidad viene sufriendo una significativa flexibilización en las

[116] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...*, op. cit., p. 15.
[117] XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

últimas décadas, en virtud de una nueva armonía entre los poderes del Estado, especialmente ante la emergencia de la sociedad de riesgo y la proliferación de los tributos contraprestacionales. Vidal Henderson[119], igualmente considera que el principio de legalidad en materia tributaria, entendido en su sentido más amplio está en crisis; cada vez se entiende más flexible que su formulación original. Influye también el desprestigio de la institución parlamentaria y el tecnicismo y complejidad creciente de toda la temática tributaria. La crisis se ve reflejada en las respuestas que dan las más recientes Constituciones, que han limitado el campo de acción del Parlamento en materia tributaria y han ampliado la del Poder Ejecutivo, permitiendo expresamente la delegación de las facultades para el dictado de normas tributarias al Poder Ejecutivo, el dictado de decretos de urgencia. Además algunas constituciones también otorgan facultades al Poder Ejecutivo para establecer derechos, tarifas o impuestos de importación y exportación.

César Montaño Galarza, en cambio sostiene que en Ecuador rige un principio constitucional tributario de legalidad que no ha hecho crisis, sino que, más bien, ha sido adecuado a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos interno (descentralización y desconcentración) e internacional (relaciones económicas internacionales e integración).[120]

[118] Ricardo Lobo Torres, *Legalidad Tributaria y armonía entre los poderes del Estado*, op. cit., p. 243.

[119] Enrique Vidal Henderson, *El Modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización*, publicado en Eusebio Gonzáles García, *Principios Constitucionales*, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993, p. 68.

Siguiendo a Álvaro Mejía Salazar, con quién coincido, no compartimos la teoría de la *crisis del principio de legalidad*, la cual sostiene que este principio habría perdido vigencia, toda vez que las normas de jerarquía legal dejaron de poseer la exclusividad para la regulación de las conductas humanas.[121] Muy por el contrario, este principio viene desarrollándose como respuesta a la necesidad de que las actuaciones del gobernante se encuentren normadas y reguladas por un sistema jurídico armónico, en pos de evitar arbitrariedades y discrecionalidades.

En la doctrina jurídica tributaria existe una sutil diferenciación entre principio de legalidad y principio de reserva de ley. Lo cierto es que, el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley. En todo caso, ambos principios son cimientos que condicionan la producción normativa en materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria. De manera general, con el primero, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determinan la Constitución y las leyes; con el segundo, solo la ley puede afectar a la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo[122].

[120] César Montaño Galarza, *El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución de Ecuador de 2008*, op. cit., p. 62.

[121] Álvaro Mejía Salazar, *Propuesta de adecuación de los principios de legalidad y reserva de ley a las conceptualizaciones tributarias*, op. cit., p. 177.

[122] César Montaño Galarza, *Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y de Reserva de Ley en el Ecuador*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f2_1/f2_1archivos/pdf/F2.3.pdf

Según Fernando Pérez Royo[123] es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque prefiere la denominación de principio de legalidad, por considerarla más ajustada que la indicada de reserva de ley. No obstante, dice el autor, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos. Este criterio no es compartido por la mayoría de los tributaristas, en los cuales me incluyo, pues consideramos que existen importantes diferencias entre estas dos denominaciones: principio de legalidad y principio de reserva de ley y por lo tanto no poder ser considerados como similares.

Respecto a la denominación de estos principios, autores como Dino Jarach, Tulio Rosembuj, Héctor Villegas, Humberto Medrado, José Vicente Troya, Roque García Mullín y Fernando Pérez Royo, prefieren emplear la expresión "principio de legalidad". Otros doctrinarios como Berliri, Giuliani Fonrouge y García Belsunce, citan ambos principios como equivalentes y de manera indistinta en referencia a que los tributos se aprueban por ley. Para Villalobos Ortíz, por ejemplo, el principio de reserva de ley se desprende del concepto de legalidad. En mi criterio, el principio de legalidad tiene un significado diferente al de reserva de ley. En efecto, la legalidad se circunscribe al hecho de que todos los actos de la administración pública deben sujetarse a norma legal. Sin norma legal que los respalde los actos administrativos devienen en nulos. Por tanto, el principio de legalidad tiene un alcance general y amplio que rebasa incluso el ámbito tributario. A contrario sensu, el principio de reserva de ley

[123] Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario, Parte General,* 23ª. Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2013, p. 41.

significa que solo por ley, y no por reglamento, se pueden crear, modificar, extinguir o exonerar tributos, y determinar sus elementos esenciales.[124]

En resumen, al principio de legalidad no sólo le concierne la creación, modificación y supresión de tributos, sino que se refiere también a los elementos esenciales de los mismos. Este principio en materia tributaria significa que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual se legisla.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador:

"...el principio de legalidad se sustenta en el respeto a las normas jurídicas y la administración efectiva de las mismas por parte de quienes ejercen autoridad..." [125]

"El principio constitucional de legalidad que integra la tesis de nullum tributum sine lege que significa no hay tributo sin ley previa, deviene de fundamental importancia para el dere-

[124] http://ao2011actividadesdeeducarte.blogspot.com/2011/11/principios-de-legalidad-y-de-reserva-de.html

[125] Corte Constitucional del Ecuador para el periodo de transición, sentencia No. 001-10-PJO-CC, de 22 de diciembre de 2010; caso No. 0999-09-JP, R.O.S 351 de 29 de diciembre de 2010.

cho tributario ya que sirve como fundamento de la seguridad jurídica de los contribuyentes. Puesto que al no ser la relación jurídica entre el Estado y contribuyentes una relación de iguales, resulta fundamental el establecimiento de normas jurídicas previas, claras y concisas que delimiten y delineen el ejercicio del poder estatal. En efecto, el principio de legalidad en materia tributaria ha estado presente en el derecho constitucional ecuatoriano desde la Constitución de 1835, en el que se lo regulaba conjuntamente con el principio de proporcionalidad, sin embargo a través de los años este principio ha ido evolucionando positivamente, siendo en la actualidad la principal fuente del derecho tributario. Así, este principio se encuentra establecido en la Constitución de la República de la siguiente forma:

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

Es decir, el principio de legalidad abarca dos ámbitos a saber: a) Por una parte el establecimiento, modificación, exoneración y extinción de impuestos, lo cual es reservado a la Asamblea Nacional a través de ley, cuya iniciativa únicamente podrá provenir de la Función Ejecutiva; y, b) El establecimiento, modificación, exoneración y extinción de tasas y contribuciones especiales -tributos reservados a las administraciones tributarias seccionales (Municipios y Consejos Provinciales) y a las administraciones tributarias de excepción (entidades públicas designadas para el efecto)- que se regulará de acuerdo con la ley.

Lo que significa, que desde cualquiera de los dos ámbitos de aplicación el principio de legalidad condiciona la regulación normativa estrictamente a una ley. Ya sea que se establezcan impuestos en una norma específica como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno o que se establezcan tasas y contribuciones especiales a través de ordenanzas, facultad delegada en la Constitución de la República y en el Código Orgánico de Administración Territorial, Autonomía y Descentralización a los Municipios y Consejos Provinciales."[126]

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"...en el marco constitucional vigente, la potestad tributaria o de creación de tributos, se ha ampliado significativamente. Si bien, en principio, según lo previsto por el artículo 130 número 6 de la Constitución, corresponde al Congreso crear, modificar u suprimir tributos, se confieren expresamente atribuciones en esta materia a los organismos del Régimen Seccional Autónomo, en concordancia con lo previsto en el artículo 141 número 3 del Texto Constitucional. Así mismo, el artículo 257 inciso segundo dispone que las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley, lo cual abre la posibilidad de que sea la ley, por el principio de legalidad, la que establezca el marco en el que se ejercerá la "potestad tributaria" tratándose de estos dos tributos vinculados...".[127]

Corte Nacional de Justicia:

"La acción propuesta es la de ilegalidad de la Ordenanza que regula el impuesto de patente municipal por contrariar el Art.

[126] Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 12 de agosto de 2013.

[127] Caso No. 017-2002-TC, demanda contra el Reglamento de Tasas por los Servicios de Control e Inspecciones para los Medios, Sistemas y Servicios de Radiodifusión de la Superintendencia de Telecomunicaciones, dictada en base a la Ley de Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana.

4 del Código Tributario, norma que estatuye los elementos esenciales de los tributos, entre ellos el objeto imponible, ha de obrar de ley. El Art. 53 de la Constitución, vigente a la época, regulaba el principio de legalidad. En consecuencia la acción propuesta de ilegalidad no entraña necesariamente la de inconstitucionalidad. En consecuencia, el fallo anula la ordenanza".[128]

Corte Constitucional de Colombia:

"El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política: el primero consagra una reserva en el Congreso para "establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley", mientras que el segundo exige a la Ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos. Este principio se funda en el aforismo "nullum tributum sine lege" que exige un acto del legislador para la creación de gravámenes, el cual se deriva a su vez de la máxima según la cual no hay tributo sin representación, en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano e implica que solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos. Históricamente este principio surgió a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio "no taxation without representation", el cual es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del Estado democrático".

"El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la con-

[128] Gaceta Judicial. Año CIV. Serie XVII. No. 13. Página 4408, Quito, 21 de enero de 2003.

tribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado".

"La Corte Constitucional ha señalado que el principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características: (i) Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal. (ii) Materializa el principio de predeterminación del tributo, "según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal". (iii) Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual "se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso". (iv) Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de "unidad económica", especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales. (v) No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. Así, frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a definir todos los elementos en forma "clara e inequívoca", esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa. Por el contrario, tratándose de gravámenes territoriales, especialmente cuando la ley solamente autoriza su creación, ésta debe señalar los aspectos básicos, pero existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o

de los concejos municipales según el caso. (vi) De conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no sólo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo. (vii) La ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites debidamente señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes; empero, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados, obligatoriamente, por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, como así se deduce del texto del artículo 338 de la Constitución. Por otro lado, esta Corporación ha señalado una serie de reglas derivadas del principio de legalidad: "(i) Son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior; (ii) al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) sólo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella." [129]

[129] Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-891/12, Referencia: expediente D-9063, Juez Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, 31 de octubre de 2012.

Tribunal Constitucional de Perú:

"...el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa. Así, la potestad tributaria está sujeta en principio a la constitución y luego a la ley, y, además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, el cual tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation", es decir que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes deben contribuir (FJ 9 y 10)". Sigue la corriente que hace distinción entre principio de legalidad visto como el ejercicio de las facultades atribuidas en la ley; y el principio de reserva de ley, cuyo origen se encuentra en la Constitución. Respecto a la potestad tributaria de gobiernos regionales y locales expresa en la resolución No. 0041-2004-AI/TC del 09 de marzo de 2005 que "De acuerdo al artículo 74° de la Constitución, los gobiernos regionales y locales tienen potestad tributaria para crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley; asimismo, al ejercer tal potestad tributaria, deben respetar los principios constitucionales tributarios (FJ 3)." Reconoce la autonomía financiera, el principio de reserva de ley y los límites a, los que se encuentra subordinada, es decir, supremacía de los principios constitucionales".[130]

Principio de reserva de ley

Por reserva de ley entendemos que el tratamiento jurídico de un tema específico, se lo puede realizar únicamente mediante la norma jurídica denominada ley.[131]

[130] Tribunal Constitucional de Perú, Resolución No. 0042-2004-AI/TC del 11 de agosto de 2005.

Jorge Zavala Egas dice que mediante este principio se reserva sólo a la ley, la regulación de determinadas situaciones jurídicas, impidiendo así que se puedan ordenar por medio de otros actos normativos, como por ejemplo, reglamentos.[132] En criterio de Luciano Parejo-Alfonso reserva de ley significa asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios que son los reglamentos.[133]

El principio de reserva de ley en materia tributaria tiene especial connotación, y más aún en el caso de los impuestos, en los que mantiene su expresión más ortodoxa, que parte del reconocimiento de que su única fuente normativa, creadora, modificadora o supresora es la ley. No obstante, a estos tiempos se constata que la rigidez del principio de reserva de ley respecto a otros tributos como es el caso de tasas y contribuciones especiales de mejoras, ha menguado, debido a la habilitación prohijada jurídicamente en fuentes distintas a la ley, para su creación, modificación o supresión.[134]

El principio de reserva de ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla

[131] Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario,* op. cit., p. 315.

[132] Jorge Zavala Egas, *El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en el Ordenamiento Jurídico,* Guayaquil, Edino, 1998, p. 25.

[133] Luciano Parejo-Alfonso, *Manual de Derecho Administrativo,* Buenos Aires, Ariel S.A., 1998, p. 74.

[134] Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Matices del principio de reserva de ley en la imposición municipal respecto a las exenciones,* en Memorias VIII Jornadas de Derecho Tributario, Editora Jurídica Cevallos, Quito, 2007, p. 417.

de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.).[135]

El principio de reserva de ley, está contemplado en el art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que dice: *"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"*[136]. Éste se recoge también en el art. 3 del Código Tributario, al expresar que, *"Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos"* sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos[137]. Sin embargo, el art. 4 del mismo cuerpo legal, nos aclara el concepto de reserva de ley en materia tributaria, al señalar que, *"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"*.[138]

[135] José Osvaldo Casás, *Los principios del derecho tributario*, en: www.hacienda.go.cr/.../Los%20principios%20del %20Derecho%20Tributario.
[136] Constitución de la República del Ecuador, art. 301.
[137] Código Tributario, art. 3.

Este principio no es exclusivo de la materia tributaria y antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria. En este ámbito, el principio de reserva de ley, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y constituirá la posterior causa de la obligación tributaria, es decir, en nuestro ordenamiento jurídico, se refiere a que la creación, modificación, exoneración o extinción de los impuestos, sólo puede ser mediante ley. Nuestra Carta Política, acertadamente delimitó este principio únicamente a los impuestos, ya que para la creación de las tasas y contribuciones especiales, se dispone esta facultad a los organismos seccionales autónomos.

Según César Montaño Galarza, el principio de reserva de ley en materia tributaria especializada, aleja su conceptuación del mero reflejo de su contenido idiomático. Para fines tributarios la reserva de ley cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo: supuestos en que se origina el deber de pagar un tributo –hecho imponible–; quién está obligado a pagarlo –sujeto pasivo–; a quién se está obligado a pagar –sujeto activo–; cuánto y cómo hay que pagar –base, tipo, cuota, plazos, etc.–; cuándo no se paga –exenciones–; cuándo y por qué se paga menos –deducciones–; y, plazos de prescripción.[139] María Alejandra Salas Febres, coincide con este criterio al señalar que, si bien en atención al principio de reserva de ley, sólo mediante norma legal pueden crearse tributos, esto comporta principalmente que en la misma norma legal deberá definirse el hecho generador y los

[138] Código Tributario, art. 4.
[139] César Montaño Galarza, *La obligación...*, op. cit., p. 212.

sujetos del tributo creado, en tal sentido, la autora sostiene que, la norma legal deberá contener los elementos básicos y estructurantes del tributo y no simples directrices generales de tributación.[140]

Según estos autores y otros más, únicamente los elementos constitutivos del tributo que afectan a los derechos y garantías del contribuyente, deben estar establecidos en norma legal –hecho imponible, sujetos, exenciones, etc.–, mientras que los elementos procedimentales o formales –plazos, lugar y forma de pago, etc.– pueden ser desarrollados por normas inferiores, tales como los reglamentos, resoluciones o circulares de carácter general.[141] El principio de reserva de ley, en síntesis, asegura la conformidad de la administración en todas sus actuaciones con lo establecido en las disposiciones normativas, y con respecto a los contribuyentes, que las cargas que se le imponen no quebranten su libertad individual ni patrimonial, garantizando su seguridad jurídica frente al Estado.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador:

"Ahora bien, gran parte de la doctrina sostiene que el principio de legalidad es lo mismo que el principio de reserva de ley, sin embargo, el segundo es un subprincipio integrante del primero, así, a palabras de Guillermo Salazar: "La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio

[140] María Alejandra Salas Febres, *El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria,* en *Temas Actuales de Derecho Tributario,* Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2005, p. 784.

[141] Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario,* op. cit., p. 316.

"nulla poena sine lege" tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo", entre dichas materias a las cuales se refiere el autor se encuentra la rama tributaria, misma que además del reconocimiento del principio de legalidad como principio rector, incluye al subprincipio de reserva de ley."[142]

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"...en definitiva, remite a este organismo establezca aspectos de carácter tributario respecto de los resultados de conversión de sucres a dólares, remisión que no le fue facultada por la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 2000-4, lo que significa que con esta norma las autoridades que expidieron la NEC 17 se extralimitaron en sus facultades..."

"...sin embargo, existe también una violación al Principio de Reserva de Ley ya que la resolución administrativa que se impugna considera como ingreso gravable el resultado de la cuenta REI, haciendo una interpretación de la Ley que le está vedada a la facultad reglamentaria que ejerce la administración tributaria, además de que, de conformidad con el voto salvado que citamos, se ha determinado un "objeto imponible...".

"...Que mediante la Resolución No. 921 del SRI se ha determinado un objeto imponible, determinación que, entre otras de carácter tributario, corresponde a las leyes tributarias, así lo establece el artículo 4 del Código Tributario...".[143]

[142] Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 12 de agosto de 2013.

[143] Tribunal Constitucional del Ecuador, Caso No. 013-2001-TC en el cual se demanda la inconstitucionalidad del parágrafo 19 de la norma NEC 17 emitida por la Superintendencia de Compañías.

Corte Nacional de Justicia:

"LA EXONERACION TRIBUTARIA NO SE PRESUME.- El Director Financiero del Municipio de Quito, interpone recurso de casación de la sentencia de mayoría de la Tercera Sala del extinguido Tribunal Fiscal, fundamentándose en el hecho de que, se ha violado la ley en la sentencia objeto del recurso, al calificar la comunicación (oficio) del citado Jefe Financiero, por el que comunica al doctor Washington Bonilla A. que está disponiendo se reciba el pago del impuesto predial con el recargo del 10% que establece el Art. 324 de la Ley de Régimen Municipal por solares no edificados, como un simple acto administrativo y no como una resolución administrativa, pues el recurrente, manifiesta que al no tratarse de una resolución, mal podría aceptarse una demanda contenciosa tributaria de impugnación de un simple acto administrativo, cuando el Art. 243 del Código Tributario, lo que manda es que debe impugnarse una resolución administrativa, violando por lo tanto esta disposición legal; por ello, encuadra su recurso en los ordinales 2, 3 y 5 del Art.329 del Código Tributario. La Sala de lo Fiscal, considera que el mencionado oficio, constituye una expresa reserva, que formula el acreedor tributario por un pago que el estima incompleto o no total por parte del contribuyente. Así mismo, considera que los casos de excepciones a una exoneración no se presume, debe constar expresamente en la ley, y si no aparece en ella, no es lícito al funcionario administrativo suponerlos, es decir, de acuerdo con la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Control Tributario y Financiero, no procede el cobro de 10%, de recargo al impuesto predial que grava los solares no edificados. Consecuentemente, declara improcedente el Recurso de Casación interpuesto. SALA DE LO FISCAL."[144]

[144] Gaceta Judicial. Año XCIV. Serie XVI. No. 1. Página 127. Quito, 12 de julio de 1993.

Principio de generalidad

El art. 11 de la Constitución de la República del Ecuador, dispone que el ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 2.- *"Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades"*.[145] Esta disposición que repudia toda clase de discriminación, relacionada con la materia tributaria, implica que no es posible admitirse excepciones al deber de tributación, pues los ciudadanos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.[146] La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá en 1948, que tiene jerarquía constitucional, dispone en su art. XXXVI: *"Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos"*. Esto quiere decir que las leyes tributarias tienen que ser generales y abstractas, y no referirse en concreto a determinadas personas o grupo de personas, sea concediéndoles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes.

En ese sentido, Fritz Neumark afirma que el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc.– sean sometidas al gravamen

[145] Constitución de la República del Ecuador, art. 11.2.

[146] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos:...*, en: *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, op. cit., p. 16.

tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria.[147]

Por lo tanto, el principio de generalidad implica que la imposición es para todos, generalidad que involucra a nacionales y extranjeros que realicen los presupuestos de hecho previstos en las leyes tributarias y dentro del territorio ecuatoriano. Las exenciones son consideraciones especiales de carácter público, no son privilegios que atentan a este principio. La generalidad así planteada, requiere que las disposiciones de carácter tributario no solo consideren la sujeción tributaria a los individuos, sino que establezcan como hecho imponible todas las manifestaciones de sus actividades económicas, a efectos de gravar en igual medida la capacidad, para evitar omisiones que puedan llegar a constituir un privilegio injusto. Con lo que es evidente la necesidad de aplicar la generalidad en concordancia con la igualdad y la capacidad económica.[148]

Este principio no es nuevo en nuestro sistema jurídico y es uno de los basamentos de todo régimen tributario. Es clásica la afirmación que este principio requiere que las cargas impositivas sean iguales para los iguales y desiguales para los desiguales. Rodrigo Salazar González

[147] Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 87.

[148] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano*, op. cit., p. 16.

señala que el principio de generalidad implica la referencia a todos los que componen una clase o a un todo sin determinación a una persona o a una cosa en particular. Es decir que, las leyes tributarias deben hacer referencia de manera abstracta o de manera genérica, sin referirse a grupo o persona en particular, lo que crearía un tratamiento discriminatorio y, por lo tanto, inconstitucional.[149]

Para Carlos Giuliani Fonrouge, la generalidad es una derivación del principio de igualdad, siendo menester que los tributos se apliquen con *generalidad*, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas. Se quiere significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa.[150] Dicho en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.[151]

El principio de generalidad significa que las leyes tributarias han de ser generales y abstractas, sin referirse en concreto a determinadas personas o grupos de personas para concederles beneficios, exenciones o imponer gravámenes. Esta generalidad equivale al deber de todos los administrados a contribuir mediante tributación, sin

[149] Rodrigo Salazar González, *Jurisprudencia constitucional tributaria en el Ecuador*, Quito, s.n., 2008. Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, p. 65.
[150] Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 360.
[151] Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 31ª. Ed., Porrúa, México, 1995, p. 220.

que nadie deba quedar exento de la imposición realizada por la ley tributaria, reduciendo las exenciones al mínimo, a fin de lograr una efectiva justicia social o fomentar las actividades convenientes para el desarrollo del Estado. Por lo tanto, cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber fundamental debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Según Vallejo Aristizábal, la generalidad positivamente equivale a la contribución de todos los administrados al impuesto, y negativamente que nadie debe quedar exceptuado de la ley tributaria, reduciéndose las exenciones al mínimo y sólo en los casos de interés público establecidos en la ley. El poder de eximir o conceder dispensas tiene validez constitucional por no otorgarse por razones de linaje, clase, raza o casta, sino por otorgarse en función de circunstancias de orden económico y social tendientes a lograr una efectiva justicia social, o a fomentar actividades convenientes para la convivencia o para el desarrollo del país.[152]

Para Juan Martin Queralt, el principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de

[152] Sandro Vallejo Aristizábal, *Régimen tributario y de aduanas*, 2ª. Edición, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Loja, 2007, p. 37.

ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio. Desde este punto de vista, dos son los significados que hoy cabe atribuir a dicho principio. En primer lugar, el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias. Ello ocurriría cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable. En segundo lugar, también el principio de generalidad ha adquirido hoy una nueva dimensión, como consecuencia de la estructura territorial plural. Desde este punto de vista, será contraria al principio de generalidad cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las partes –provincias, departamentos, comunidades autónomas– en que se ha vertebrado el Estado.[153]

Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él[154]. En ese sentido, Elizabeth Arias Fernández, afirma que el principio de generalidad formula que todos los ciudadanos de una nación deben concurrir al financiamiento del gasto públi-

[153] Juan Martin Queralt, *Curso de derecho...*, op. cit., p. 131.

[154] Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª. Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 200.

co, en virtud a su capacidad contributiva, es decir, que la obligación de pagar tributos recae para todos los ciudadanos, siempre que se tomen en consideración sus índices de capacidad económica. Esto denota que todos deben pagar tributos, bajo los parámetros que estipulan los preceptos constitucionales determinados en las respectivas normas supremas.[155]

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios en materia tributaria, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios tributarios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda o general para todos los contribuyentes. Se observa, así, que existen exenciones a favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades, tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias, actividades éstas, que por beneficiar a la comunidad deben ser alentadas con la eximición impositiva. También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales o comerciales que se quiere promover con fines de regulación económica. Existen exenciones políticas a favor de bienes y personas extranjeras que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. También suele eximirse a manifestaciones mínimas de capacidad contributiva por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia. Se ha

[155] Verónica Elizabeth Arias Fernández, *Moral pública y tributación en el Ecuador,* Quito, s.n., 2009, Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, p. 39.

dicho con acierto que ante la extrema pobreza, el Estado pierde su derecho a exigir tributos.

El beneficio de la dispensa de impuestos, constituye excepción al principio de generalidad de la tributación, pero tiene validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país. De lo expuesto se concluye que, el principio de generalidad en materia tributaria implica que no es posible admitirse excepciones al deber de tributación, pues los ciudadanos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Así las cosas, cuando el texto constitucional establece la garantía respecto a que todos los ecuatorianos y ecuatorianas son iguales ante la ley, gozan de los mismos derechos, deberes y oportunidades, repudiando toda clase de discriminación[156], se determina que todos están sujetos al poder tributario y cualquier distinción, privilegio o exoneración es injustificada constitucionalmente.[157]

César Montaño Galarza, resume este principio bajo dos conceptos: a) Informará de manera general al ordenamiento impositivo exigiendo que el mismo no trate de manera distinta situaciones idénticas. b) Vedando el establecimiento de discriminaciones fiscales carentes de fundamento respecto a los ciudadanos.[158] Dicho en otros tér-

[156] Constitución de la República del Ecuador, art. 11.2.

[157] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...*, op. cit., p. 16.

minos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto. En este sentido, la uniformidad y generalidad de los impuestos son condiciones esenciales para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra.

Como vemos la generalidad nos habla que es algo que debe ir dirigido hacia un todo. En este caso es la sociedad hacia la cual se establece los tributos, mismos que en función de este principio, no pueden ser orientados a un solo sector, puesto que esto lesionaría gravemente los derechos de un contribuyente, grupo o sector, lo cual podrá considerarse como discriminación. Por lo tanto, el Estado a través de sus gobernantes, tiene como misión principal la búsqueda del bienestar de la sociedad y el desarrollo económico, para lo cual se requiere de reglas generales, que no afecten más a unos que a otros y que brinden un clima de confianza y respeto.

Jurisprudencia

Corte Nacional de Justicia:

"DEVOLUCION DE IMPUESTOS EXCESIVOS SIN INTERESES.- El Art. 14 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario Financiera riñe con el Art. 257 de la Constitución Política. Por ello esta Sala

[158] César Montaño Galarza, *La obligación...*, op. cit., p. 25.

facultada por el Art. 274 de la propia Constitución debe inaplicar como efectivamente inaplica al caso concreto las disposiciones del Art. 14 en la medida en que ordena que las devoluciones que deban hacerse por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, basadas en retenciones y anticipos excesivos, no deben causar intereses."[159]

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio. Desde este punto de vista, dos son los significados que hoy cabe atribuir a dicho principio.

En primer lugar, el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias.

Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable.

En segundo lugar, también el principio de generalidad ha adquirido hoy una nueva dimensión, como consecuencia de la estructura territorial plural que ha acuñado nuestra Constitución. Desde este punto de vista, será contrario al principio de generalidad –y, por consiguiente, al de solidaridad– cualquier configuración normativa que arbitrariamente

[159] Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 6. Página 1768. Quito, 28 de marzo de 2001.

dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas en que se ha vertebrado el Estado. La contribución a las cargas públicas y al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier vestigio de singularidad no justificada. Ello no sólo en el ámbito individual, sino también en el territorial, como expresan los arts. 138.2 y 139.1 CE."[160]

Corte Constitucional de Colombia:

"...el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria."[161]

Principio de igualdad

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que

[160] Tribunal Constitucional del Ecuador. Caso No. 029-2000-TP, en la acción de inconstitucionalidad respecto de dos situaciones: las retenciones de impuesto a la renta a los salarios de los trabajadores, efectuadas cuando es evidente que estos ingresos no ocasionarán impuesto; y, la no devolución del impuesto cuando éste sea menor a las retenciones efectuadas, considerándolo como impuesto a la renta presuntivo. Se argumenta que constituyen gravámenes confiscatorios que violan los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva.

[161] Corte Constitucional de Colombia. Caso 690/96.

ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra.[162] En ese sentido, la doctrina y la jurisprudencia considera inadmisible que se establezcan discriminaciones en materia tributaria con fundamentos en la raza, color, nacionalidad, religión, etc., a tenor de la garantía constitucional de igualdad.

Interesa puntualizar que la igualdad que persigue la Constitución no se identifica con igualitarismo, que busca colocar a todas las personas en una situación de absoluta y radical igualdad matemática. El igualitarismo, sobre la base de que todos los hombres nacen iguales, llega a la conclusión de que en el desarrollo de sus vidas deben ser asimismo iguales, disponer de iguales medios y satisfacer iguales necesidades. Ciertamente, ésa no es la igualdad que preconiza la Constitución. La libertad presupone la posibilidad de decidir sobre el propio devenir personal y, por tanto, sobre la posibilidad de colocarse en situaciones distintas respecto de otros, en tanto el igualitarismo, por la finalidad que persigue, es la más perfecta antítesis de la libertad, su propia negación.[163]

Así las cosas, el régimen tributario se rige también por el principio de igualdad, principio que es de aplicación generalizada al estar contemplado constitucionalmente. En su sentido formal se apoya en el concepto de equivalencia entre los ciudadanos, pues todos gozan de

[162] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Quinta Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 305.

[163] Ernesto Lejeune Valcárcel, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, en AA. VV., *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 105.

los mismos derechos y tienen las mismas obligaciones, cuya aplicación elimina toda forma de discriminación y propone trato análogo a todos los asociados.[164] Javier de Luca, sostiene que la igualdad no puede ser sino un constructo, un artificio. La igualdad parte de la diversidad, es decir, de una situación de hecho, en la que hay en parte igualdad y en parte diferencias. La diversidad –la diferencia– se contrapone a la homogeneidad, a la identidad, no a la igualdad. Las primeras te sitúan en el plano descriptivo; la segunda no.[165] Por lo tanto, este principio requiere un trato equitativo a todos los sujetos pasivos, en igualdad de condiciones, sin que existan beneficios o gravámenes en función de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política, origen social, posición económica, nacimiento, existencia jurídica, patrimonio, etc.

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.[166] Este principio debemos entenderlo como igualdad para contribuyentes en condiciones similares. Víctor Uckmar sostiene que la igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos: a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismos régimen fiscal; y, b) En sentido

[164] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos:...* en: *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, op. cit., p. 12.

[165] Javier de Luca, *La igualdad ante la ley,* en Garzón, Ernesto y Laporta, Francisco (Edit.), *El derecho y la justicia,* Madrid, Editorial Trotta, 2000, p. 493.

[166] Héctor Villegas, op. cit., p. 202.

económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno.[167]

En sus conocidas máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma. El Modelo de Código Tributario para América Latina MCTAL, establece que el principio de igualdad tiene por finalidad garantizar una imposición justa, en el sentido de otorgar un tratamiento igual para todos los iguales y que tome en consideración las desigualdades existentes. Luego dice que, para la realización de este principio no basta con la existencia de un sistema tributario que lo observe adecuadamente, sino que también es necesario que coexistan aquellos instrumentos imprescindibles para hacerlo efectivo, entre otros, normas que regulen la relación fisco-contribuyente de manera satisfactoria, es decir, que garanticen los derechos del contribuyente pero que, al mismo tiempo, hagan asequible el cometido de la administración tributaria y que ese cometido se cumpla.

Dice bien Giuliani Fonrouge[168], que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en el dere-

[167] Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2002, p. 59.

[168] Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, op. cit., p. 303.

cho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente. José Vicente Troya Jaramillo señala que este principio implica que el sistema tributario no puede aceptar privilegios, no obstante en la creación y aplicación de los tributos, debe considerarse la diferencia entre los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva. De allí que las exenciones deban ser aplicadas en función de la capacidad contributiva y en una tarifa encuadrada dentro de la política de redistribución, quedando prohibido todo tipo de discriminaciones.[169] No se trata, por tanto, sólo de igualdad ante la ley en un sentido meramente formal, al estilo de la Revolución Francesa, sino que se busca la igualdad de hecho: que todas las personas se encuentren en posibilidad de gozar efectivamente de los derechos que consagra la Constitución.

Señala Jarach[170] que este principio ha sido interpretado de manera distinta, según los regímenes constitucionales. En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad de una u otra manera, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principio, y no una norma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado. Pero seguidamente, el autor citado se encarga de aclarar que el principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio. En conclusión, esta garantía de igualdad defiende a

[169] José Vicente Troya Jaramillo, *Tributación...*, op. cit., p. 13.
[170] Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, op. cit., p. 88.

todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva.

Lo que la Constitución no tolera son situaciones de discriminación en las cuales el individuo, a pesar de su voluntad, no puede satisfacer el mínimo de sus necesidades con el solo recurso de su actividad y sin estímulo externo alguno. Es decir, debe contar con una acción estatal que lo promueva desde esa situación de discriminación hacia una de igualdad relativa. De ahí que, en la doctrina europea se considere inexcusable la exención en los impuestos al consumo de los productos de primera necesidad, y que la contribución de cada uno sea en forma proporcional y aun progresiva a su capacidad económica. Tal tratamiento no puede ser considerado discriminatorio o desigual, puesto que la igualdad como medida del tributo debe ser entendida en clave de capacidad económica y de solidaridad social.[171]

El tratamiento fiscal formalmente discriminatorio viene impuesto por la desigualdad de hecho a efectos de tender a reconducir situaciones de discriminación hacia situaciones de igualdad relativa. No sólo habrá discriminación injustificada cuando se establezca un trato diferenciado por razones distintas de la obtención de igualdad de hecho, sino también cuando se estructura una norma de tal forma que produzca en sí misma efectos iguales sobre personas que se encuentran en situaciones de desigualdad o discriminación. Por lo tanto, si el mandato constitucional exige tratar en forma desigual a los desiguales entre sí

[171] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., p. 312.

e igual a los iguales entre sí, en el régimen tributario habrá que admitir que el tributo se proyecte en forma igual sobre desigualdades entre sí, ante la imposibilidad de estructurar la progresividad en los impuestos sobre los consumos. De ahí que, la adecuación al principio de igualdad debe ser juzgada respecto del régimen tributario en su totalidad y no aisladamente respecto de cada uno de los impuestos que lo integran.

Resumiendo, la garantía de igualdad preconizada por la Constitución no se propone que se la erija como regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sucedería si se las hiciera depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión pública u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes.[172] Por lo tanto, decir que todos deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin ella no existe constitucionalmente obligación de tributar. Vemos, entonces, cómo generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad.

De lo expuesto, se concluye que el concepto de igualdad ante las cargas públicas puede ser encarado desde tres puntos de vista: igualdad en la ley, por la ley y ante la ley. Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar una igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la admi-

[172] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., p. 307.

nistración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley. Es el principio rector de la actividad tributaria, igualdad que como derecho no solo corresponde al individuo, sino también al Estado en la forma de redistribuir los recursos obtenidos. Por lo tanto, para dar por cumplido el principio de igualdad, es indispensable una cierta desigualdad cualitativa.

Finalmente, es importante reiterar que, la igualdad tributaria no puede ser entendida en sentido de igualdad matemática, es decir, que todos paguen la misma contribución. La igualdad impone, cuando menos, que sea proporcional a la capacidad económica, existiendo autores que sostienen que la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de igualdad relativa sólo se mantiene si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos, lo cual exige una tributación progresiva, de forma tal que ambos experimenten un sacrificio proporcional en relación con la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador:

"El principio de igualdad atraviesa todo el ordenamiento jurídico. En la Constitución es reconocido en el artículo 11 numeral 2, sosteniendo principalmente la tesis de que todas las personas son iguales ante la ley. En referencia al ámbito tributario, Alfredo Lewin Figueroa expone: "el principio de igualdad se entiende normalmente en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas

o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical)". En razón de esto, no solo el actuar de la administración tributaria al emitir actos administrativos debe basarse en este principio, sino que además las normas componentes del ordenamiento jurídico deben ir encaminadas a dar un tratamiento igualitario a las personas en relación a la situación en que se encuentren."[173]

Corte Nacional de Justicia:

"La existencia de la categoría contribuyentes especiales se encuentra inclusive reconocida en la Ley de Régimen Tributario Interno (Art. 61 b) 1). Se debe enfatizar que dicha categoría no es obra exclusiva del reglamento. No atenta contra el principio de Igualdad ante la Ley el hecho de que la Administración para aplicar los tributos emplee los métodos más adecuados para el propósito y haga los distingos del caso".[174]

"CONTRIBUYENTES ESPECIALES.- De conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, art. 63, letra b), número 1, las empresas públicas y las privadas pueden ser consideradas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas. Lo propio se encuentra previsto en el art. 118 del Reglamento de Aplicación a esta Ley, que señala que son tales "las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad a las que el Servicio de Rentas Internas las haya calificado y notificado como contribuyentes especiales". Esta Sala ha establecido que la categoría de contribuyentes especiales no atenta contra el principio de igualdad, y que es potestad de la Administración Tributaria, dentro de su facultad general determinadora, emplear respecto de la

[173] Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 12 de agosto de 2013.

[174] Gaceta Judicial. Año CIV. Serie XVII. No. 11. Página 3634, Quito, 29 de noviembre de 2002.

aplicación de los tributos los métodos más adecuados para el propósito, haciendo para el efecto los distingos del caso. En parte alguna de la ley, reglamento y Resoluciones del SRI se infiere que el contribuyente pueda solicitar a la Administración, que se le otorgue la calificación de contribuyente especial".[175]

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"...Que el Art. 21 del Código Tributario, reformado por el Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria, se refiere a los créditos a favor del sujeto activo, en este caso de particulares, por el pago de tributos en exceso o pago indebido, diferencia consustancial en virtud de que el Estado no es el generador del pago o tributo, sino que proviene de un erróneo cálculo del particular para satisfacer el tributo ordenado por ley. Siendo así, cómo el Estado puede asumir el error de los particulares y éstos pretender además el reintegro con los intereses que genere dicho error;

Que por tanto la ley resguarda y protege al Estado al señalar que dicho interés, en caso de ser atendido favorablemente, se lo reconocerá a partir de la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución de pago en exceso o del reclamo por pago indebido, de tal manera que su accionar resguarda el principio de igualdad ante la ley consagrado en la Constitución Política de la República y protegido por la acción de tutela, el mismo que impide que el ordenamiento jurídico positivo realice discriminaciones o distinciones arbitrarias entre sujetos que se encuentran dentro de un mismo tercio en comparación, para efecto de determinar los factores de igualdad y desigualdad que determinen el cumplimiento de este principio general de derecho;

[175] Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4. Página 1662. Quito, 24 de septiembre de 2007.

Que del análisis efectuado este Tribunal no encuentra inconstitucionalidad alguna en el artículo impugnado..."[176]

"...el principio de igualdad fiscal tiene su aplicación en consideraciones de orden equitativo, distributivo y de proporcionalidad, que dicen relación con la existencia de diferencias, principalmente de orden económico, entre los contribuyentes, por lo que se da un trato igual a quienes se encuentran dentro de la misma situación, trato que difiere de aquel dado a quienes se encuentran en otra situación, el mismo que, igualmente, es general para todos quienes conforman ese universo..."[177]

Corte Constitucional de Colombia:

"Este principio de igualdad es objetivo y no formal; él se predica de la identidad de los iguales y de la diferencia entre desiguales. Se supera así el concepto de igualdad de la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta, que concluye con el principio según el cual no se permite regulaciones diferentes de supuestos iguales o análogos y prescribe diferente normación a supuestos distintos. Con este concepto sólo se autoriza un trato diferente si está razonablemente justificado. Se supera también con la igualdad material, el igualitarismo o simple igualdad matemática".[178]

Corte Suprema de Argentina:

Ha hecho una interpretación del principio de igualdad, fundada en el criterio de capacidad contributiva y según el cual la ley tributaria debe dar igual tratamiento a quienes se encuentren en paridad de condiciones de capa-

[176] Tribunal Constitucional del Ecuador, Caso No. 012-2003-TC, en la demanda de inconstitucionalidad del art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria.

[177] Tribunal Constitucional del Ecuador, Caso No. 094-2000-TC, en la demanda de inconstitucionalidad del estatus de "Contribuyente Especial".

[178] Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-221-92.

cidad económica. Así, la Corte ha resuelto que se ajustan al precepto constitucional los impuestos de carácter progresivo en razón de que gravan proporcionalmente más a quienes más tienen.[179]

Principio de proporcionalidad

Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio, proportionis,* palabra que se descompone en el sustantivo *portio,* que proviene del propio latín de las palabras *pars, partis,* que significan proporción, parte, pedazo y de la preposición *pro* que significa delante, ante, a la vista y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección. El principio de proporcionalidad es otro de los principios de la tributación, que se refiere a que debe existir una relación directamente proporcional entre el monto del tributo y la capacidad contributiva, al crecer ésta deben aumentar aquellos.

El autor Calvo Nicolau considera que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos.[180] Javier Moreno Padilla dice que la proporcionalidad consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa-

[179] Corte Suprema de Justicia argentina, Fallos, 201-172 y 210, 284, entre otros.
[180] Enrique Calvo Nicolau, *Tratado del impuesto sobre la renta,* Tomo I, Tercera reimpresión, Temis, México, 1999, p. 119.

mente superior a los de mediano o reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.[181] La proporcionalidad se confunde con la equidad, pues la falta de prudencia en la imposición deriva en que la carga resulte inequitativa. Es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Cuando se trata de impuestos, la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Por lo tanto, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre éste y la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, entendida dicha capacidad como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al obligado. Así, todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica, es decir, se generan por un movimiento de riqueza o una situación que evidencie ésta. En este sentido, la proporcionalidad implica que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del contribuyente; de ahí la necesaria relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa; por tanto, debe pagar más quien tenga mayor capacidad contributiva y menos quien la tenga en menor proporción.[182]

[181] Javier Moreno Padilla, *El principio de igualdad en el Derecho Tributario,* en González García, Eusebio, (Coord.), *Principios tributarios constitucionales,* México, Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 274.

[182] http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2377/5.pdf

Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la *proporcionalidad*. Para las finanzas públicas, un impuesto es "proporcional" cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada. La capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad". Fritz Neumark sostiene que las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, tanto los índices básicos (renta, patrimonio) como los complementarios o llamados índices de capacidad presunta (ventas, sucesiones, movimientos de riqueza); constituye, pues, un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes.[183] Es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que les impone sea adecuada a su capacidad de pago.

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella. Tal principio debe ser entendido no como lo ha definido las finanzas públicas, sino que la proporcionalidad se refiere a la denominada "proporcionalidad graduada", graduación que implica el lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes[184].

[183] Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 135.

[184] Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Ediciones Depalma; Capítulo VIII, *Derecho Constitucional Tributario*, p. 206.

En otras palabras la proporcionalidad debe ser entendida no con relación a la alícuota del impuesto sino siempre con relación a la capacidad de tributar de los habitantes. De acuerdo con este principio, las personas que obtengan ingresos elevados deben tributar en forma superior a los de medianos y reducidos recursos; para lograrlo, el legislador debe establecer tasas progresivas en la ley, lo cual es válido tratándose del impuesto sobre la renta, sin embargo para contribuciones distintas, no puede regir el mismo criterio de proporcionalidad, pues este principio debe analizarse de acuerdo con la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Según Robert Blacio Aguirre, el principio de proporcionalidad emana del principio teórico denominado justicia en la imposición, en este precepto se establece que los organismos fiscales tienen derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tienen obligación de pagarlas, a condición de que estas tengan el carácter de proporcionales y equitativas; siendo éste el objetivo, el presente principio es un instrumento de política económica general que sirve para determinar la capacidad económica del contribuyente.[185] Según este principio el ordenamiento tributario tiene que basarse en la capacidad económica de los contribuyentes para el establecimiento de la obligación tributaria.

Para Villegas, el principio de proporcionalidad no se opone al de progresividad en virtud del cual la alícuota de un impuesto se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada, por el contrario la progresividad de determina-

[185] Robert Paúl Blacio Aguirre, en: http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2010/01/12/principios-y-obligacion-tributaria

dos impuestos ha sido doctrinariamente aceptada bajo el argumento que ello contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario. Rodrigo Salazar González sostiene que el principio de proporcionalidad establece que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución, lo cual ha producido que sea denominado también como capacidad contributiva.[186] César Montaño Galarza señala que la proporcionalidad es la medida aritmética del impuesto, corolario infaltable para frustrar la violación del derecho a la propiedad.[187]

Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto. Álvaro Mejía Salazar, citando a Juan Carlos Luqui señala que la carga impositiva sobre la riqueza –capacidad contributiva– debe ser adecuada y razonable, o sea, que la presión que produce el tributo sobre la riqueza debe cuidar –según la naturaleza de la riqueza y características del tributo– una cierta medida que, para ser justa, no excederá lo que aconseje una buena prudencia. Presión tributaria y proporcionalidad son dos conceptos que van unidos y se armonizan.[188]

Sobre este principio, Ernesto Lejeune Valcárcel expresó que, en efecto, en primer lugar, se establece la obligación básica de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público, contribución que se hará de acuerdo con la capacidad contributiva de ellos. En esta formulación se encuentran los dos elementos identifica-

[186] Rodrigo Salazar González, *Jurisprudencia constitucional...*, op. cit., p. 64.
[187] César Montaño Galarza, *La obligación...*, op. cit., p. 24.
[188] Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, op. cit., p. 314.

dores del tributo como prestación ex lege: su finalidad de cobertura del gasto público y el criterio de la capacidad contributiva.[189]

Manuel Hallivis, a su vez sostiene que, la proporcionalidad implica contribuir tributariamente a los gastos públicos en función de la capacidad contributiva, para que cada quien aporte la parte justa y adecuada que le corresponde, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma cualitativamente superior a los de menores recursos, es decir en proporción a los ingresos obtenidos, de manera que el impacto del tributo sea distinto no sólo en cantidad sino en cuanto al sacrificio, el que se refleja en la disminución patrimonial, logrando que cubra un gravamen cualitativamente superior los contribuyentes de más elevados recursos, lo que nos conduce a hablar de la progresividad en los impuestos directos, existiendo incluso un nivel mínimo de los ingresos del contribuyente; y de tarifas diferenciales mayores para gravar el consumo suntuario y de tarifa cero para artículos cuyo consumo sirve para satisfacer necesidades primarias. Con esto se consigue que la carga impositiva sea mayor para quien tiene mayores posibilidades y recursos para soportarla.[190]

En virtud de este principio, el establecimiento de tributos o cargas fiscales debe ser realizado o efectuado en atención a la capacidad contributiva de los habitantes de un país, pues, no puede existir un tributo donde no haya

[189] Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Volumen 1, Temis S.A., Bogotá, 2001, p. 229.

[190] Citado en: Felipe Iturralde Dávalos, *Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo*, en Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, *Memorias de las III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, 2003, p. 170.

capacidad contributiva, por tal motivo, más allá de que el principio de proporcionalidad se trate de un principio mismo, se convierte en una técnica que deriva del principio de igualdad y que permite cumplimentarlo. En ese sentido, Belsunce dice que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva.[191] Es decir para que se dé este principio es necesario que haya una relación proporcional a la riqueza gravada.

Para Rodrigo Patiño Ledesma, este principio, junto con el de legalidad, se relacionan con la aplicación de la denominada justicia tributaria, que obliga que la imposición se establezca en función de la capacidad de pago de los ciudadanos. Añade este autor que, el principio de proporcionalidad es fundamental en un sistema tributario, pues a más de hacer efectivo el concepto de solidaridad constituye un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza.[192] En fin, este principio determina que la obligación tributaria deberá ser fijada tomando en consideración la capacidad de contribuir de la persona, esto es a mayor capacidad contributiva, mayor gravamen establecido como obligación tributaria. Para una correcta aplicación de este principio debemos tomar en cuenta que para considerar que un tributo es proporcional, no se debe analizar la tarifa sobre la base imponible, sino que la base imponible esté correctamente determinada como manifestación de riqueza y por ende como capacidad contributiva.

[191] Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario,* Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 105.

[192] Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano,* Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Universidad del Azuay, Cuenca, 2013, p. 35.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador:

"El principio de progresividad, constitutivo también del régimen tributario, guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, estableciendo que la carga impositiva debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas. La proporcionalidad en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición. Es decir, mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. Sea el uno o el otro principio, ambos establecen los límites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la llamada confiscación."[193]

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"...CUARTA: Del texto de acto que se impugna constante en el Of. Nro. 1130120050GIR005481 se desprende que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, a más de contestar a una comunicación sin número a César Arnaldo Bajaña Maridueña, INVERMUN, le da a conocer que debe presentar su declaración sustitutiva del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo y abril del 2005 con el fin de regularizar las diferencias encontradas, o en su defecto que presente los justificativos que considere necesarios para comprobar la veracidad de la declaración...".

"...SEXTA: El Director Regional del Servicio de Rentas, según el artículo 198 del Reglamento de Aplicación de la Ley

[193] Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 12 de agosto de 2013.

de Servicio de Rentas Internas, tiene facultades para notificar a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias cuando detecte diferencias a favor del fisco, concediéndoles quince días para que sustituyan la declaración o en su defecto presente los justificativos que considere necesarios para comprobar la veracidad de la declaración. Este acto de la administración no constituye acto de determinación tributaria, es solamente una diligencia de notificación para la que el Director Regional de Rentas Internas de Manabí, se encuentra facultado.

SÉPTIMA: Tratándose solamente de una notificación, el acto impugnado no es violatorio de los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad establecidos en el artículo 256 de la Constitución Política de la República, ni está estableciendo, modificando o extinguiendo tributos que, al tenor del artículo 257 Ibídem, solo se pueden emitir mediante acto legislativo. Por otro lado, no se aparta del deber del Estado de asegurar la vigencia de los derechos humanos, cuyo deber primordial se encuentra contemplado en el numeral 2 del artículo 3 de la indicada Constitución, y más bien, con la notificación, la Autoridad Tributaria está observando la garantía básica al debido proceso mediante el derecho a la defensa consagrado en el numeral 10 del artículo 24 del Cuerpo de Leyes indicado al solicitarle la declaración sustitutiva del impuesto al valor agregado o que presente los justificativos para probar la veracidad de su declaración. Finalmente, no se encuentra justificado en qué medida puede afectar gravemente a los intereses de la Compañía Inverguay S. A., o a las Empresas que por medio de sus Representantes Legales presentan la demanda de amparo constitucional, ni se encuentra demostrado que vulnera la Seguridad jurídica, la libertad de trabajo, la libertad de empresa y Seguridad a la inversión privada...".[194]

[194] Caso No. 0075-06-RA., en la acción de amparo constitucional en contra de la administración tributaria impugnando el acto administrativo contenido en el oficio 113012005OGTR005481 de 7 de diciembre de 2005.

Corte Nacional de Justicia:

*"PROPORCIONALIDAD.- **4.2.** El fundamento de la Administración Tributaria para negar la devolución del pago indebido, obedece a que ha constatado que en la declaración de IVA del mes de junio del año 2007 el contribuyente hace uso del factor de proporcionalidad (0.02), y que al considerar el valor de US $ 59.530,48 dentro del monto total del IVA 12% importaciones, la cantidad de US $ 92.223,88 implica que el contribuyente ha hecho uso del valor del IVA como crédito tributario; **4.3.** La Sala de instancia declara la invalidez de la Resolución impugnada; el fundamento para tal declaración consta en el considerando Tercero de la sentencia que en lo esencial del razonamiento obedece al hecho de que, para la Sala juzgadora la empresa presentó la factura que prueba que compró dos cosechadoras de caña, importación que se encontraba al amparo de la partida arancelaria No. 8433.51.00, gravada con tarifa 0% de IVA; y, de los informes periciales tanto de la parte actora como el del Servicio de Rentas Internas de los que, concluye que la empresa determinó correctamente el factor de proporcionalidad al momento de ajustar las compras y ventas con tarifa 0% y 12%; **4.4.** De lo expuesto se establece que la sentencia realiza una adecuada confrontación de los hechos, la pertinencia del reclamo del pago indebido, con el derecho, la norma aplicable, art. 55.5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que no se puede argüir que el fallo carece de motivación por el solo hecho de que resulta desfavorable a los intereses de las partes; se advierte que subyace en el pedido de la Administración el interés porque esta Sala proceda a revisar nuevamente las pruebas actuadas por las partes, lo cual no es pertinente hacerlo en casación."*[195]

"IMPUESTO DEL DOS POR MIL AL CAPITAL EN GIRO EN GUAYAQUIL.- El impuesto del 2 por mil, en el

[195] Recurso No. 532-2010.

Cantón Guayaquil, para financiar la construcción, equipamiento y mantenimiento del Hospital Universitario de la Universidad de Guayaquil, grava los capitales declarados utilizados en las actividades económicas referidas en el decreto de la Asamblea Nacional Constituyente de enero de 1945. Es un impuesto de índole patrimonial que se lo debe aplicar sin perjuicio de los resultados positivos o negativos que se obtengan al finalizar el ejercicio. El modo de conocer el monto de la base imponible, vale decir de los capitales son las declaraciones en las respectivas matrículas comerciales o industriales. El gravamen es de carácter anual y debe entenderse que se aplica a la totalidad de los capitales declarados; sin embargo, es revisable si durante el ejercicio cambia el capital declarado en la matrícula."[196]

"TASA MUNICIPAL POR RECOLECCION DE BASURA.- El I. Municipio de Guayaquil, por intermedio del Alcalde Procurador Síndico, Ing. León Febres Cordero y Dr. Jorge Maldonado Rennella, respectivamente, interponen recurso de casación del fallo de mayoría dictado por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, por la que declara con lugar la demanda de pago indebido propuesta por la Cemento Nacional C.A. y dispone que el Municipio de Guayaquil devuelva a la demandante el valor cobrado por tasa de Recolección de Basura, por la suma de 164.646.864,00 sucres más los intereses compensatorios. La alegación de la empresa demandante, de no haber nacido la obligación tributaria conforme a los preceptos legales, y ser considerada entre otros supuestos como pago indebido, no tiene asidero jurídico por lo siguiente: a) Porque en la sentencia no existe consideración de valoración de prueba alguna que tenga que ver con los aspectos técnicos de inaplicación de reglas contables de general aceptación con una inadecuada estructuración económica del monto de la tasa; b) Porque la Ley que lo establece

[196] Gaceta Judicial. Año CII. Serie XVII. No. 7. Página 2157. Quito, 9 de julio de 2001.

(Ordenanzas compensatorias y Aclaratoria) ha cumplido el trámite dentro de los aspectos formales que la Constitución y Leyes establecen; c) Porque no se ha declarado la inconstitucionalidad por ningún órgano competente, ni que se ha declarado la nulidad total o parcial por Organo Jurisdiccional; d) Porque la fuente de la obligación Tributaria, es la ley y no la voluntad de las personas, y, siendo la tasa una especie de tributo, sólo surge la obligación de pago por mandato de la Ley y no por acuerdo entre el particular y el que realiza el servicio; e) Porque de acuerdo con la Ley de Régimen Municipal, al Municipio le corresponde satisfacer las necesidades colectivas, en especial, las de convivencia urbana que no son de competencia de ningún otro organismo gubernamental, para cuya finalidad se podrá cobrar tasas; f) porque la obligación de pagar la tasa impugnada nace de la Ley Tributaria como consecuencia de la prestación del servicio de recolección y disposición de los desechos sólidos en toda el área urbana; g) Porque no consta en la sentencia que se haya conocido previamente por el órgano jurisdiccional tributario competente, en procedimiento contencioso; h) Porque en el análisis de los fundamento de hecho y de derecho de la sentencia, sólo se ha valorado la prueba de los hechos en referencia a la lesión del derecho subjetivo que considera se ha perjudicado a la Cemento Nacional C.A. en cuanto a la aplicación de la Ordenanza. En consecuencia, casa la sentencia de mayoría por aplicación indebida de normas de derecho. SALA DE LO FISCAL."[197]

Corte Suprema de México:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBU-

[197] Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 2. Página 421. Quito, 12 de septiembre de 1994.

TARIA.- El citado precepto, al establecer que la deducción de las inversiones en automóviles sólo podrá realizarse hasta por un monto determinado, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo al permitirle deducir las inversiones en automóviles, aun cuando ponga límites, ya que ello obedece a la finalidad de evitar la evasión fiscal, además de que el carácter de indispensabilidad de una erogación o inversión está estrechamente vinculado con la consecución del objeto social del contribuyente, pues de no llevarse a cabo el gasto o inversión se dejaría de estimular su actividad, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos y el monto de la obligación de contribuir al gasto público; de ahí que permitir sin límite las deducciones de las inversiones en los automóviles adquiridos sería contrario a la finalidad perseguida, consistente en evitar abusos por parte de los contribuyentes o la evasión de impuestos."[198]

Principio de irretroactividad

El art. 7 del Código Civil ecuatoriano dispone que: *"La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo..."*.[199] Esta disposición general fue recogida posteriormente en el Código Tributario ecuatoriano ya de una manera específica para el caso de las cargas impositivas en nuestro país, en ese sentido el art. 3 del referido cuerpo legal establece que: *"...no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes"*.[200] La Constitución Política de la República del Ecuador de 1998,

[198] Corte Suprema de México, Registro No. 162575, Gaceta XXXIII, Marzo 2011, Página 618.
[199] Código Civil ecuatoriano, art. 7.
[200] Código Tributario, art. 3.

ya consagró este principio al señalar: "*...no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes...*".[201] Finalmente la actual Constitución de Montecristi dispone que el régimen tributario ecuatoriano se regirá, entre otros principios, por el de irretroactividad.[202] Por lo tanto, a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Abundante literatura se ha producido alrededor del principio de irretroactividad de las leyes en diferentes áreas del Derecho. En el campo civil, desde Roma, se ha sostenido que la prohibición de la retroactividad de las leyes tiene como fundamento la garantía de los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles; y en el área penal, el que nadie pueda ser castigado por una conducta que no hubiere sido previamente tipificada como prohibida, ni aplicársele una sanción que hubiere sido también previamente señalada en una ley. Puede afirmarse, pues, que la irretroactividad se apoya en un conjunto de principios que le dan fundamento, entre ellos el principio de legalidad, al cual se le añade el de certeza y el de seguridad jurídica, el de razonabilidad de las leyes, el de equidad y el de inviolabilidad de la propiedad.[203] Este principio que se encuentra íntimamente vinculado con el principio de legalidad, ha sido ampliamente reconocido por la doctrina y jurisprudencia tributaria, tanto es así que ha sido erigido a la categoría constitucional, de ahí que el mismo no debe ser entendido únicamente en el sentido de que un tributo debe ser establecido en una ley, sino también implica que se trate de una ley en la cual se haya esta-

[201] Constitución Política del Ecuador de 1998, art. 257.
[202] Constitución de la República del Ecuador, art. 300.
[203] Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 159.

blecido con anterioridad los hechos considerados como imponibles.

En el campo tributario, el tema de la irretroactividad de las normas ha originado también muchos escritos, testimonio de la preocupación por los importantes efectos de las normas retroactivas y del esfuerzo que, en diferentes épocas y países, han desarrollado los doctrinantes y los jueces, para comprender el fenómeno y para intentar su adecuado tratamiento legal y constitucional. El art. 11 del Código Tributario dispone que:

> *"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 al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos, cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores".*[204] *[...] "Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común".*[205]

[204] Código Tributario, art. 11.
[205] Código Tributario, art. 311.

Por lo expuesto, el principio de irretroactividad es fundamental para la aplicación de la normativa tributaria; tiene dos supuestos para aplicarse: uno general y otro específico para el ilícito tributario.

Las normas citadas puntualizan que las leyes que se refieren a tributos cuya determinación o liquidación deba realizarse por periodos anuales, por ejemplo el impuesto a la renta, son aplicables desde el primer día del siguiente año calendario; y si la determinación o liquidación se realiza por periodos menores, se aplicarán desde el primer día del mes siguiente. En cuanto a la aplicación al campo penal tributario, la irretroactividad tiene una excepción, pues por principio general en el campo del Derecho Penal, las normas tendrán efecto retroactivo únicamente, cuando contemplen situaciones más favorables al infractor (supresión de sanciones, sanciones más benignas, términos de prescripción más reducidos, etc.), aun cuando exista sentencia condenatoria. En estos términos resulta interesante la mención del art. 3 del Código Tributario que señala expresamente que: *"...No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyente"*[206].

La irretroactividad tributaria significa que todo cambio normativo en materia sustantiva impositiva aplica luego de promulgada la nueva norma y desde el período fiscal siguiente del tributo que modificó. José Vicente Troya sostiene que la irretroactividad de la ley, es un derecho incuestionable que ha sido reconocido expresamente en la ley penal y en el ámbito tributario. Las nor-

[206] Código Tributario, art. 3.

mas tributarias son siempre irretroactivas. Los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas. La seguridad jurídica se traduce en la irretroactividad.[207] Benvenuto Grizziotti dice que, el sentido de la irretroactividad de la ley tributaria no es otro que el de garantizar el permanente cumplimiento del principio fundamental de la certeza, de manera que los asociados no estén expuestos a cambios intempestivos que alteren sus decisiones económicas y generen inequidades que contraríen el imperativo esencial de la justicia.[208] De ahí que, conforme al citado principio, las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realizan con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.[209]

En cuanto al concepto en sí mismo de la retroactividad de una ley, numerosos doctrinantes, en su mayoría civilistas, afirman que ella puede ser de grado máximo o auténtica, de grado mínimo (retrospectividad), y de grado medio. La primera, es decir, la de grado máximo, ocurre cuando la ley afecta derechos consolidados ya integrados al patrimonio de un sujeto o sobre situaciones absolutamente definidas; la de grado mínimo, (retroactividad) cuando la ley se aplica a efectos aún no nacidos de derechos adquiridos y situaciones consolidadas y de grado medio, cuando afecta derechos en curso. Mauricio Plazas

[207] José Vicente Troya Jaramillo, *Tributación y derechos humanos*, op. cit., p. 15.
[208] Citado por Mauricio Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Editorial Temis, 1998, p. 96.
[209] Francisco Javier Osornio Corres, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, UNAM, México, 1999, p. 61.

Vega señala que el principio de irretroactividad es una expresión de los principios de predeterminación o certeza y de seguridad jurídica. En atención a él se evita que el contribuyente sea sorprendido con cambios intempestivos respecto de las condiciones normativistas en que ha de tributar. Se trata de una regla sobre inaplicabilidad de leyes que modifican los elementos de un tributo de hecho generador de período en relación con el mismo período en que entran a regir.[210]

Fabián Altamirano sostiene que el principio de irretroactividad es fundamental en todo régimen fiscal y es que no cabe pensar si quiera en la idea de implantar tributos con carácter retroactivo, atentaría a la seguridad económica e iría contra todo precepto constitucional, tanto más si con ello se afectaría la economía individual de los administrados de los cuales el Estado depende para nutrir sus arcas.[211] Por su parte, Rodrigo Salazar González señala que cuando analizamos el principio de irretroactividad tributaria tenemos una coincidencia general respecto a la aplicación que ha hecho el Tribunal, entendiendo que se aplica hacia lo venidero, contando desde la promulgación de la ley, sus reformas o reglamentos; incluso involucrando a las relaciones jurídicas anteriores pero aún no consumadas, sin olvidar los casos de la aplicación de las reglas de vigencia en los impuestos establecidos para períodos o dictadas para beneficio de los contribuyentes.[212]

[210] Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda...*, op. cit., p. 447.
[211] Fabián Altamirano, *Los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, en: Revista Novedades Jurídicas, No. 31, Quito, Ediciones Legales, 2009, p. 12.
[212] Rodrigo Salazar González, *Jurisprudencia...*, op. cit., p. 193.

Para Luis Humberto Delgadillo el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal forma que solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó.[213] Por lo tanto, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. En tal sentido, la causación y determinación de las imposiciones necesariamente deben ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de ser gravadas.

Es así que, este principio determina que ninguna disposición en materia tributaria puede afectar a actos, decisiones, retribuciones o cualquier situación del pasado y que estuvo regulada con otras reglas o normas. En ese sentido, la importancia del principio de irretroactividad radica en la seguridad jurídica que la misma Constitución nos ampara. Hay que tomar en cuenta que la irretroactividad debe ser aplicada en toda clase de tributos. Esta mención se la hace en función de la periodicidad de la presentación de las declaraciones o de información, puesto que existen diferentes parámetros respecto a esto: mensual, semestral o anual. Es por esto que, al momento que se realizan cambios de manera antojadiza o sin previsión durante el ejercicio fiscal, puede verse también como una

[213] Luis Humberto Delgadillo, *Principios de Derecho Tributario, Limites a la Potestad Tributaria, Principio de Irretroactividad,* Ediciones Everest, México, 2004, p. 52.

falta de este principio. Los plazos para la definición o modificación de tributos siempre deben ser respetados, en función del inicio y fin de los períodos claramente establecidos, esto es, en años o meses, todo siempre con la finalidad de dar tranquilidad a nivel social y además cumplir con lo determinado por otro de los principios como es el de simplicidad administrativa.

Jurisprudencia

Corte Nacional de Justicia:

*"IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.- QUINTO: Corresponde entonces, en aplicación de lo previsto en el art. 16 de la Ley de Casación, expedir sentencia de mérito, para lo cual esta Sala Especializada formula las siguientes consideraciones: **5.1.** La Empresa actora impugna la resolución No. 0251 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, porque a su criterio no se había observado por parte de la Administración Tributaria lo previsto en el art. 14 de la Ley 98-17 que les daba derecho a reclamar como pago indebido el anticipo pagado en el ejercicio de 1998; **5.2.** La Administración Tributaria niega el reclamo porque las normas relativas a la Devolución de Retenciones y Anticipos de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el área Tributario-Financiera, publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 78 de 1 de diciembre de 1998, fueron derogadas por el literal f) del art. 19 de la Ley 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999 y porque la fecha en la cual la empresa recurrente interpuso el reclamo de pago indebido, al 29 de septiembre de 2000, el derecho de la empresa ya no tenía sustento legal; **5.3.** El argumento de la*

Administración Tributaria para negar el reclamo del pago indebido formulado por la Empresa actora, como ya se dejó expuesto, obedece a que considera que el reclamo fue formulado cuando la norma que respaldaba tal derecho se encontraba derogada, lo que contrario sensu, equivale a reconocer la existencia del pago realizado por la empresa, que no cuestiona; revisado el contenido normativo en discusión, se encuentra que el art. 14 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributaria-Financiera que establece el derecho a reclamar como pago indebido el anticipo de ese ejercicio económico de 1998, estuvo vigente en dicho ejercicio, incluso hasta la fecha en la que correspondía a la empresa declarar y pagar el impuesto a la renta del ejercicio del año en cuestión, en el mes de abril de 1999, ya que la exigencia para dicho reconocimiento previsto en la norma era "al liquidar el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio económico de 1998", ya que su derogatoria ocurre con la Ley 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999; establecido el derecho con la norma vigente, mal puede pretender desconocerse por la derogatoria de la norma que lo establece realizada en fecha posterior, porque conllevaría la aplicación retroactiva de la norma derogatoria en inobservancia del principio de irretroactividad de la ley tributaria previsto en la Constitución y el Código Tributario; menos cabe, el argumento de que el reclamo fue presentado cuando la norma ya había sido derogada, porque el mero procedimiento no puede afectar un derecho ya reconocido.

Por lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ***ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,*** *acepta la demanda planteada por los representantes de la Empresa REYBANPAC, REY BANANO DEL PACÍFICO C.A., y dispone la devolu-*

ción del valor reclamado. Sin intereses, porque la norma de manera expresa los excluye. Notifíquese, publíquese y devuélvase."[214]

"IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA.- Jorge Gutiérrez Romero, por sus propios derechos deduce recurso de casación de la sentencia que declara sin lugar la demanda expedida por la Tercera Sala del extinguido Tribunal Fiscal, en el juicio seguido en contra del Director General de Rentas por pago indebido en concepto de impuesto al 5% de las Transacciones Mercantiles del año 1979. Al fundamentar el recurso, el recurrente dice que se han aplicado disposiciones legales no vigentes en el ejercicio económico a que se refiere el pago indebido; que también se ha violado la Ley Tributaria, por haberse fundado la sentencia en una Ley no aplicable al caso. La Sala de Casación considera que, en la sentencia impugnada, se aplicaron normas legales vigentes a la época de dictarse el fallo, pues la vigencia del Decreto que según el recurrente no estaba en vigencia, ha sido reconocido expresamente en el Decreto contentivo de la nueva Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios. Tampoco existe violación de Leyes Tributarias, puesto que el Decreto Supremo 2090 no atenta contra el principio de supremacía de las normas tributarias. SALA DE LO FISCAL."[215]

"EXENCION DE IMPUESTO A LA RENTA POR VENTA DE RENUNCIA.- La Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No 1 considera que, el Art. 9 No 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la época de la renuncia, que establece la exención del impuesto a la renta de las indemnizaciones laborales por cualquier concepto, prevalece sobre el Art. 2 del Reglamento General de Aplicación del Impuesto a la Renta, reglamento que limita el alcance de la Ley, al determinar que se encuentra exonerado de tal tributo

[214] Recurso No. 579-2010.
[215] Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 3. Pág. 745. Quito, 29 de marzo de 1995.

únicamente las indemnizaciones prevista en el Código del Trabajo, leyes laborales y contratos colectivos, no siendo idóneo tal instrumento para el presente caso; tanto más que, se ha incorporado una reforma, misma que no es aplicable por el principio de irretroactividad de la ley. Que según la Constitución la indemnización recibida por los actores, entraña una indemnización laboral, razón por la cual, la Sala acepta la demanda y declara pago indebido el realizado por los demandantes y, ordena la emisión de una nota de crédito por igual cantidad con los intereses respectivos. La Sala de lo Fiscal estima que, de lo estatuido por el Art. 9 No 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se evidencia que el legislador adoptó para la dispensa de no ser gravado con el impuesto a la renta, el ingreso que percibió el ex-empleado por cualquier concepto de indemnizaciones entregadas por parte de su ex-empleador al separarse de su trabajo, lo cual constituye un principio de exención, beneficio que se extendió a las indemnizaciones o bonificaciones concedidas por la terminación voluntaria de las relaciones laborales, particularmente, de los funcionarios y empleados públicos. En consecuencia, declara improcedente el recurso de casación por no existir violación de la ley en la sentencia. SALA DE LO FISCAL."[216]

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"...no se halla inmersa (la reglamentación de la norma NEC respecto de la cuenta REI) en la retroactividad alegada, toda vez, que el ejercicio económico termina el 31 de diciembre de cada año, no pudiendo cerrarse el ejercicio antes de tal fecha. Dicha Resolución ha sido expedida dentro del ejercicio económico y tal como ha quedado demostrado, el objeto es orientar a los contribuyentes en la aplicación de la Ley".[217]

[216] Gaceta Judicial. Año XCV. Serie XVI. No. 4. Página 982. Quito, 17 de octubre de 1995.
[217] Caso No. 013-2001-TC, dentro de la demanda de inconstitucionalidad del parágrafo 19 de la norma NEC 17 emitida por la Superintendencia de Compañías.

Corte Constitucional de Colombia:

"PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA.- Acorde con la Constitución, el ordenamiento jurídico tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Además la Carta sostiene que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad. De igual manera se señala que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad. Si bien es cierto, el principio es general en relación con la irretroactividad de la ley tributaria, la Corte Constitucional ha entendido que su aplicación no puede ser absoluta, en aquellos eventos en los cuales se disponen modificaciones que resultan benéficas al contribuyente. Al respecto se señaló: "Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe". No obstante lo anterior, esta Corporación ha modu-

lado la excepción citada, en el sentido de que la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente."[218]

Principio de progresividad

Este principio, como sustento de la actividad tributaria no ha formado parte de tradición constitucional ecuatoriana, tampoco se ha encontrado en las legislaciones americanas, dado que jurídicamente y en la práctica impositiva la progresividad es una característica de ciertos tributos. Su invocación en los regímenes constitucionales no aparece como principio autónomo, sino como complemento necesario del principio de proporcionalidad, y ha sido en la práctica jurídica utilizado como instrumento de gravamen sobre la renta o el patrimonio, en el sentido que a mayor capacidad aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza;[219] por lo tanto, contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

[218] Sentencia C-785/12.

[219] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...*, op. cit., p. 18.

Según Alfredo Lewin Figueroa, la progresividad es un concepto político, antes que técnico. Como principio tiene por objeto hacer justo el sistema o régimen tributario, de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad.[220] Mauricio Plazas Vega, señala que el principio de progresividad hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. Añade que la progresividad es la expresión de una equidad vertical en la medida en que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva. La progresividad permite que el sacrificio tributario sea igual para todos.[221] Se trata entonces de un principio íntimamente ligado a la capacidad contributiva de los habitantes de un Estado, en virtud del que más posee debe contribuir en mayor proporción, en solidaridad con quien menos posee, quienes deberán contribuir en menor proporción y de acuerdo a su real capacidad contributiva.

Respecto de la progresividad, Sáinz de Bujanda manifiesta que, el reparto de la carga tributaria exige la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria

[220] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario*, op. cit., p. 106.

[221] Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Tomo II, Bogotá, Editorial Temis, 2005, p. 427.

de cada individuo. No basta, por tanto saber que han de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas quienes tengan capacidad contributiva, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto.[222] Por su parte, Ernesto Lejeune sostiene que el principio de progresividad no es distinto al de igualdad, pues la progresividad del sistema tributario no es más que una exigencia ineludible del principio de igualdad.[223] Alfredo Lewin Figueroa agrega que, la progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con esta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias.[224]

Para el Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, el principio de progresividad tributaria persigue hacer efectiva la igualdad frente a las cargas tributarias. Su proyección normativa exige que las leyes que establecen tributos graven de igual manera a las personas

[222] Fernando Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1979, p. 123.

[223] Ernesto Lejeune, *El principio de igualdad,* en Amatucci, Andrea (Edit.), *Tratado de derecho tributario,* Bogotá, Editorial Temis, 2001.

[224] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario,* op. cit., p. 115.

que tienen una misma capacidad de pago –equidad horizontal– y en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva –equidad vertical–, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades.[225] Es así que podemos definir a la equidad horizontal como sinónimo de proporcionalidad, equivalencia, paridad o igualdad, mientras que la equidad vertical, si bien determina que las imposiciones deben ir de manera proporcional, ésta no debe ser en función de una cantidad determinada, sino más bien en relación a la capacidad de generación de riqueza e ingresos que pueden tener los sujetos pasivos.

En las constituciones de varios países, entre las de España e Italia, como también la de Colombia, se contempla el principio de progresividad vinculado con el sistema tributario. Este principio refleja más un concepto político que técnico. Se dice que la progresividad, como principio, tiene por objeto hacer justo el sistema, de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad. La doctrina considera que el llamado principio de progresividad no es distinto al de la igualdad; para algunos, la progresividad del sistema tributario no es más que una exigencia ineludible del principio de igualdad. Es más, se considera que la referencia expresa en las constituciones no es necesaria.

[225] SRI – CEF, *Introducción a la Teoría General de la Tributación*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759.

El principio de la progresividad se ha ligado con el tema, muy explorado por los economistas, de la redistribución de la riqueza, y con el de la justicia, más propio de las disciplinas jurídicas y de la filosofía. Por otra parte, el hecho de que este principio se vincule, como ocurre frecuentemente, al sistema tributario y no a cada tributo en particular, lo convierte más en un principio de hacienda pública que de derecho tributario.[226] Se ha sostenido por la doctrina, que un sistema tributario no deja de ser progresivo si algunos de los impuestos son de naturaleza proporcional, sino que lo que importa es que la aplicación conjunta de unos y otros, dé como resultado una tributación progresiva.[227]

Este principio guarda relación con el de proporcionalidad, entendido como que el que más tiene, más pague y el que menos tiene menos pague. Tanto el principio de progresividad como el principio de proporcionalidad se relacionan directamente con la cuantificación de la obligación tributaria, es decir, el monto o cuantía de la obligación tributaria debe guardar proporción con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, o con la dimensión de la transacción que es objeto de la imposición. En tanto que el principio de progresividad implica que a mayor capacidad contributiva es mayor la tarifa del tributo, o que mientras más grande es la operación o negocio gravado, la tarifa aplicable para cuantificar la obligación es progresivamente mayor. Por ejemplo, a mayor renta, es mayor el porcentaje aplicable para la determinación del impuesto a

[226] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario,* op. cit., p. 106.

[227] Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario,* vol. 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 86.

la renta; o, si se transfiere un bien de alto avalúo, los tributos que deben satisfacerse son progresivamente más altos.

Héctor Villegas sostiene que en virtud de este principio se exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal; que tal hecho evidencia la "justicia de la progresividad", pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo, demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente de acuerdo al nivel económico de cada uno. En definitiva para Villegas, la alícuota es progresiva cuando el porcentaje se eleva a medida que se incrementa la magnitud de la base imponible, e inclusive cuando tal porcentaje se eleva ante ciertas circunstancias que el legislador estima justificantes de tal elevación.[228] En este orden de ideas, el principio de progresividad hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva.

En el sistema ecuatoriano este principio se plasma de manera precisa en el impuesto a la renta, pues no todos los tributos tienen la categoría de progresivos, tal es el caso de los denominados indirectos que gravan el consumo. Resulta innegable que un sistema tributario que busque una adecuada redistribución y plasmar de la mejor

[228] Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 290.

manera el principio de equidad, debe contar como eje central con un impuesto progresivo a la renta, lo que se evidencia de una revisión general de los sistemas impositivos modernos. En este punto vale la pena indicar que la progresividad de las cargas tributarias significa que las tarifas impositivas sean crecientes, en la medida de mayores niveles de capacidad de pago.[229] La progresividad, por tanto, constituye un parámetro que modifica la situación económica de una persona en comparación con los demás, haciendo que la relación porcentual de esa capacidad y el monto de los impuestos a su cargo sean mayores en proporción al financiamiento de los gastos del Estado; esto es, que la carga tributaria sea en proporción superior mientras mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente, de allí que este principio puede constituirse en un elemento adicional que garantiza la igualdad material del tributo.[230]

Actualmente, el régimen del impuesto a la renta en varios países, ha planteado el problema de la proporcionalidad o de la progresividad de esta carga tributaria, enfrentando los elementos de eficiencia, con los de justicia. Mientras los autores de tendencias fuertemente individualistas se inclinan a favor del impuesto proporcional, quienes consideran los factores sociales en materia tributaria, se pronuncian a favor del impuesto progresivo. Es importante dejar en claro que es respetable la forma en que se aplican las distintas políticas fiscales, siempre que éstas respeten los diferentes principios y tratándose del

[229] Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario a la Corte Constitucional Colombiana, citado por Alfredo Lewin Figueroa, op. cit., p. 109.

[230] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano,...* op. cit., p. 19.

principio de progresividad, dichas políticas no deben llegar a niveles confiscatorios, coercitivos ni clasistas. En este aspecto, la progresividad tributaria representa también una medida de igualdad.

Es claro que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debes estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos indirectos conforme la regla de progresividad. En suma, el principio de progresividad tributaria se deduce del principio de equidad horizontal y hace referencia a la distribución de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago según su capacidad contributiva.

Jurisprudencia

Corte Constitucional de Colombia:

"La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el

sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias". [231]

"Si se interpreta el principio de progresividad en el sentido de que todos los tipos impositivos deben ser "progresivos", se reduce ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario –tributación "indirecta"– generando déficit fiscal, amén de propiciar la ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad de esta materia".[232]

"...el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél "permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados." Constituye, así, una manifestación particular del citado principio de equidad, cuyos alcances fueron delimitados en la sentencia C-643 de 2002: "el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente."[233]

[231] Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-364/93.

[232] Corte Constitucional Colombiana, Sentencias C-364/93, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz y C-080/96, M.P. Dr. Fabio Morón Díaz.

Corte Suprema de Justicia de San Salvador.- Sala de lo Constitucional:

"3. Respecto al principio de progresividad, es necesario advertir que está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica e igualdad. El principio de progresividad indica que, por regla general, la alícuota o porcentaje de la contribución tiene que irse elevando a medida que aumenta el capital imponible. En ese sentido, este principio orienta la actividad legislativa del Estado al momento de establecer el elemento cuantitativo del tributo, puesto que este, además de ser proporcionado a la capacidad contributiva de los obligados, debe conducir a un tratamiento igualitario entre estos desde un punto de vista formal y material. Por ello se considera que un tributo es equitativo cuando combina adecuadamente la capacidad económica, igualdad y progresividad."[234]

"E. En cuanto al principio de progresividad, es necesario advertir que está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica e igualdad. Se ha dicho que la imposición que cada sujeto sufre debe ser proporcional a su capacidad económica y que a igual riqueza debe establecerse igual gravamen. Pero la proporcionalidad entre capacidad económica y tributo, así como el mandato de equiparación, pueden resultar insuficientes desde el punto de vista de la equidad. Por ello, si se admite que la igualdad reconocida en el art. 3 inc. 1° de la Cn. tiene una dimensión material, la ley debe introducir "correctivos" para que la igualdad trascienda del plano legal al plano fáctico. Así, con el objetivo de alcanzar la equidad, el principio de progresividad indica que, por regla general, la alícuota o porcentaje de la contribución tiene que irse elevando a medida que aumenta el capital imponible. En ese sentido, este principio orienta la actividad legislativa del

[233] Caso C-776/2003.
[234] Sentencia No. 18-12.

Estado al momento de establecer el elemento cuantitativo del tributo, por cuanto este, además de ser proporcionado con la capacidad contributiva de los obligados, debe conducir a un tratamiento igualitario entre estos desde un punto de vista formal y material. Podemos afirmar, entonces, que un tributo es equitativo cuando combina adecuadamente la capacidad económica, igualdad y progresividad."[235]

Principio de eficiencia

Este principio está dirigido a la gestión de la administración tributaria, esto es, a la existencia de un buen sistema tributario. Aparentemente no existe en la doctrina un concepto único acerca de la eficiencia como principio, pero generalmente se relaciona con el ideal de impuestos que se recauden con el menor costo posible, tanto para el Estado como para los contribuyentes. También, este principio se ha relacionado con las eventuales distorsiones en la asignación de los recursos de la economía.[236] Por lo tanto, el principio de eficiencia se refleja tanto en el diseño de los impuestos por el legislador, como en su recaudo por la administración.

En cuanto a su diseño, un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer caso, se toma en consideración el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras

[235] Sentencia No. 587-2009.

[236] Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario*, op. cit., p. 10.

que en el segundo se valora exclusivamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes. El principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también "*se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)*"[237]

Por lo tanto, este principio hace referencia a la optimización de los recursos públicos para obtener el máximo resultado posible (ingreso) al mínimo costo y, se lo debe aplicar tanto en el diseño de los impuestos como en la recaudación por parte de la Administración Tributaria; de ahí que, un impuesto será eficiente si genera pocas distorsiones económicas y si además permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En cuanto a la recaudación, la eficiencia mide, entonces, la capacidad de generar ingresos tributarios bajo las normas vigentes, lo que implica que, también debería conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.

El objetivo básico de un sistema tributario es recaudar ingresos para el estado, sin embargo hay muchas formas de realizarlo, por lo cual los responsables del sistema tributario deben tener dos principios claros, que son la eficiencia y la equidad. Se dice que un sistema tributario es

[237] http://www.gerencie.com/principio-de-eficiencia-tributaria.html#1

más eficiente que otro si recauda la misma cantidad de dinero con menores costes para los contribuyentes. Los costes del contribuyente se ven a primera vista muy obvio y es el impuesto que cancela, pero sin embargo existen otros que la autoridad tributaria debe concebir y reducirlos lo más posible, por ejemplo, las pérdidas irrecuperables y las cargas administrativas. Por lo expuesto, se puede afirmar que el principio de eficiencia está orientado en la práctica a que la Administración Tributaria, en su condición de recaudadora del impuesto, utilice todos los recursos técnicos, jurídicos y humanos con el fin de lograr el mayor recaudo de los impuestos con la utilización de menores costos en esa labor.

El jurista doctor Palacios Mejía, autor de una de las más destacadas obras sobre aspectos económicos, explica que la "eficiencia" es distinta a la "eficacia". Es eficaz conforme el diccionario de la lengua española, quien "logra hacer efectivo un intento o propósito". En cambio, la "eficacia", exige, no sólo que se consigan resultados, sino que se los alcance con los menores costos posibles. La "eficiencia", dice él, supone la "eficacia", pero no al revés".[238] El concepto de "eficiencia" y su conflicto o relación con la "equidad", son aspectos centrales en los estudios relacionados con el análisis económico del derecho. Este principio tiene un fuerte contenido económico y puede ser entendido como una asignación económica que no puede ser reemplazada por otra que mejore la situación relativa de algún individuo sin empeorar la de otros.

[238] Hugo Palacios Mejía, *La economía en el derecho constitucional colombiano*, citado por Alfredo Lewin Figueroa, en: *Principios constitucionales del Derecho Tributario*, op. cit., p. 10.

En el ámbito tributario, esto quiere decir que se debe procurar que el impuesto no interfiera en la asignación eficiente de los recursos. Lo que se busca es que los impuestos no sean distorsionados y que por sí mismos no influyan en las conductas socioeconómicas de los contribuyentes. Para Lucy Cruz de Quiñónez, este es un principio económico cuyo objetivo es disminuir al mínimo los gastos administrativos ocasionados por los impuestos; gastos que deben ser deducibles para los contribuyentes y que para el Estado constituyan en el costo social necesario en el que deba incurrir para indagar la verdadera capacidad contributiva. Este principio busca que los impuestos cumplan su finalidad recaudatoria, con fines de interés general con los menores esfuerzos posibles para el fisco y los contribuyentes.[239]

El Centro de Estudios Fiscales señala que, el principio de eficiencia impone la obligación al Estado de procurarse administraciones tributarias eficientes, es decir, que obtengan el máximo de resultados posibles al mínimo costo.[240] Robert Paúl Blacio Aguirre dice que en virtud de este principio, el sistema tributario debe incorporar herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que viabilice el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir.[241]

[239] Lucy Cruz de Quiñónez, *Marco constitucional del derecho tributario,* en: *Manual de derecho tributario,* primera edición, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1991, p. 292.

[240] Centro de Estudios Fiscales, *Teoría normativa general de la tributación,* en: http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/TGT2010.pdf.

[241] Robert Paúl Blacio Aguirre, *El tributo en el Ecuador,* en: www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7639

Las anteriores citas permiten delimitar al menos tres formas que puede adoptar el principio de eficiencia. La primera resulta de contrastar el beneficio y el costo en que incurrió el Estado al implementar el tributo; remite entonces más a la correcta racionalidad de la hacienda pública en la consecución de recursos para la realización de fines que le son propios, cercana a la efectividad del recaudo. Una segunda forma que es posible observar se relaciona no con el Estado, sino con el contribuyente: debe existir moderación sobre los gastos que se le imponen a éste para cumplir con la obligación tributaria. No obstante, a partir de los costos sociales también se abre la puerta a una tercera forma que puede adoptar el principio de eficiencia, que es la que resulta pertinente a la discusión que se presenta. Se define entonces eficiencia no como una referencia a "el manejo y administración misma de los tributos por parte de las autoridades hacendísticas, sino a sus efectos en la economía en general".[242]

La aplicación práctica de este principio resulta difícil, considerando que por regla general los tributos más justos resultan más complejos de administrar y por tanto suelen resultar menos eficientes desde la perspectiva económica, por sus debilidades en materia de recaudación y por sus afectaciones en la presión fiscal indirecta. Para que se cumpla con el principio de eficiencia, el costo de administración del tributo no puede ser desproporcionado con su producto final. Buscar un equilibrio adecuado entre equidad y eficiencia resulta siempre difícil, y sobre todo complejo de medir, pues los parámetros no siempre resultan coincidentes.

[242] http://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub362.pdf

Si ser eficiente es trabajar con el menor costo y permitir que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones principales y accesorias también con el menor costo, estamos frente a un tema de definición y cálculo. ¿Cuál sería el costo mínimo de una administración tributaria? Y ¿cuál el costo mínimo (en tiempo, dinero, y eficiencia económica) esperado por los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias? El secreto está en trabajar métodos, mejorar procesos, para aumentar la eficacia sin disminuir la eficiencia. O mejor, aumentar la eficacia y promover la eficiencia de forma conjunta, y como sabemos, esto es posible, y pasa por un proceso de madurez en la evolución de los procesos tributarios fundamentales, por medio de adopción de métodos modernos de tecnología y uso de la información, y elevado grado de capacitación y formación de personal, apoyados por un permanente intercambio de buenas prácticas y experiencias exitosas aplicadas en otras administraciones tributarias.

Así bien, si queremos administraciones tributarias eficaces y eficientes, deberíamos primero darles, además de recursos humanos y materiales, las potestades para que pueda realizar su quehacer con máxima plenitud, y esto pasa por modernos métodos de procesamiento de datos y cruces de información, con pleno acceso a todas las informaciones de terceras partes, por el uso de la inteligencia fiscal y estudios tributarios para, junto con las informaciones recibidas de los contribuyentes, poder implementar y trabajar matrices de riesgo, que permitan garantizar un alto factor de riesgo a los evasores y un bajo costo a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones de forma voluntaria.

De la misma forma debemos definir y establecer criterios mínimos de garantizar el crédito tributario, con adopción de efectivos mecanismos de cobranza apoyados, por supuesto, en modernas técnicas de registro de contribuyentes y procesamiento de declaraciones. También la modernización de la legislación para que se pueda promover, junto con la eficiencia administrativa, la eficiencia económica de la tributación, en sus conceptos de neutralidad económica, generalidad y otros principios básicos de la Administración Tributaria que están más relacionados a decisiones de política tributaria. [243]

Por lo expuesto, el principio de eficiencia dentro del ámbito tributario, es una parte esencial al momento de su aplicación. Es la relación entre los ingresos tributarios obtenidos y los recursos utilizados para conseguirlos. Un tributo es eficiente cuando no distorsiona la economía y el Estado obtiene los recursos a un costo razonable: No sería concebible que los recursos empleados en la consecución de un tributo superaran el ingreso que éste genera. Toda política, así como todo tributo o decisión que se tome, debe llevar implícito soluciones y resultados eficaces. Solamente de esta manera se puede justificar su razón de ser, existencia o generación. Por lo cual este principio es un factor de gran importancia al momento de ejecutar políticas, tributos o acciones en relación al derecho tributario.

[243] http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/24-eficacia-y-eficiencia-en-las-administraciones-tributarias.html

Jurisprudencia

Tribunal Constitucional del Ecuador:

"...Que, la creación de un tributo exige también la existencia de normas para su administración, por lo cual tenemos en nuestra legislación los artículos 7 numeral 3 y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. El primero de ellos otorga al Director General de la institución la facultad de "Dirigir, organizar, coordinar y controlar la gestión de la estricta aplicación de las leyes y reglamentos tributarios". Por su parte, el segundo artículo establece que "El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración"

"Que, la Directora General del Servicio de Rentas internas no ha infringido el artículo 119 de la Constitución de la República al dictar la Resolución 004, sino por el contrario, ha actuado dentro del ámbito propio de su competencia, ya que el artículo 67 del Código Tributario le faculta para dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Tal es el fin que persigue la antedicha Resolución 004 al comunicar, y nada más que comunicar a los sujetos pasivos, los precios referenciales de las bebidas alcohólicas para facilitar el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales, en aplicación del artículo 2 del Acuerdo Ministerial No. 176, que textualmente dice: que los precios referenciales del presente Acuerdo se ajustarán anualmente en función del incremento del 100% del índice acumulativo de precios al consumidor para el Subgrupo de Bebidas Alcohólicas en el Hogar, elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos"[244]

Corte Constitucional de Colombia:

"PRINCIPIO DE EFICIENCIA.- El citado principio resulta ser 'un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)".[245]

"En su conjunto, las medidas analizadas se enderezan a restablecer la equidad e igualdad de la carga tributaria entre los contribuyentes y, de otra parte, aproximar la cifra de recaudo efectivo a la cifra de recaudo potencial. Ellas mismas, sin embargo no se sustraen al mandato constitucional que obliga a tomar en consideración el principio de eficiencia."

"En este sentido, deben examinarse los efectos de las medidas sobre las relaciones comerciales y el libre movimiento de mercancías, capital y personas y, en general, la libre iniciativa económica. El propósito de evitar el incumplimiento de las normas tributarias, por sí solo no puede crear graves distorsiones y traumatismos, en los mencionados ámbitos, so pena de quebrantar el principio de eficiencia, por lo menos en la hipótesis en la que la ganancia de equidad resulta ser mínima en comparación con la magnitud de pérdida que ella produce en eficiencia. El indicado principio igualmente obliga a sopesar la medida respectiva en términos de su menor costo administrativo tanto para el contribuyente como para la administración."

[244] Caso No. 041-2000-TC
[245] Sentencia C-198 de 2012. M.P.: Nilson Pinilla.

"La idea coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla. Difícilmente las normas adoptadas contra la evasión y la elusión fiscales, dejan de tener así sea un ligero efecto de distorsión en la actividad económica. En un estado social de derecho que favorece la equidad y estimula la eficiencia, el logro de un mayor nivel de equidad-vgr a través de una medida contra la evasión se justifica así sacrifique la eficiencia, hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad."[246]

Principio de simplicidad administrativa

El principio de simplicidad administrativa se refiere a que debe ser fácil y relativamente económico administrar los impuestos, aun considerando que la administración tributaria de por sí tiene un costo alto por el nivel de especialización y tecnología que requiere. Tiberio Torres manifiesta que el principio de simplicidad administrativa implica la obligación de las administraciones tributarias de proporcionarle al obligado a pagar un tributo en un sistema simple, que reduzca al máximo la presión fiscal indirecta, sufrida por el sujeto pasivo en el cumplimiento de la obligación tributaria, entendiéndose por presión fiscal indirecta, todos aquellos egresos adicionales en los que debe incurrir el sujeto pasivo con finalidad de pagar la obligación tributaria.[247] Por lo tanto, este principio deter-

[246] Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-015/93, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[247] Tiberio Torres, *Teoría normativa general de la tributación*, en: http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/TGT2010.pdf.

mina la obligatoriedad de la Administración Tributaria, de brindar al contribuyente, las facilidades necesarias al momento de pagar sus obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria para el cumplimiento de este principio ha venido innovando los sistemas de tributación con la finalidad de propiciar al contribuyente un ahorro de recursos y sobre todo de tiempo, una muestra de ello es que se eliminó la declaración física por la declaración electrónica, evitándose la compra de formularios. Otro ejemplo palpable es la implementación de un nuevo sistema de recaudación denominado RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano), régimen de incorporación voluntaria, que reemplaza el pago del IVA y del Impuesto a la Renta a través de cuotas mensuales y que tiene por objeto mejorar la cultura tributaria en el país; a través de este régimen se ha incluido a gran cantidad de personas, que durante años se mantuvieron al margen de la Obligación Tributaria.[248]

Este principio se encuentra muy ligado al de eficiencia, tanto por su finalidad como concepción; además de esto, está orientado a la defensa en sí mismo del sujeto pasivo o contribuyente. El Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, al respecto expone:

> "Este principio hace referencia a que la Administración Tributaria ha de establecer mecanismos de fácil comprensión y acceso para los contribuyentes, relativos a los tributos y a las consecuencias derivadas de ellos, de forma tal que se logre reducir al máximo la presión fiscal indirecta, producto de egresos adicionales ocasiona-

[248] http://vicenteanaluisa.wordpress.com/2011/03/29/principios-del-derecho-tributario/

dos por el sujeto pasivo para cumplir con el pago de sus tributos".[249]

Su importancia radica en buscar los mecanismos más ágiles para el ejercicio de las facultades de la administración tributaria, que condiciona el quehacer de sus funcionarios y guarda relación con lo que se denomina la presión fiscal indirecta, que representa los costes que debe asumir el contribuyente por efecto del sistema tributario, pero que no forman parte de la recaudación fiscal. Es por lo tanto responsabilidad de la Administración Tributaria su observancia y aplicación, presentando propuestas, reglamentando las imposiciones, determinando las formas de recaudación, exenciones u otras acciones, todas éstas deben ser lo más simple de explicar, entender y sobre todo de aplicarlas.

Este principio trata de que se integren los tributos que manifiesten una efectiva capacidad contributiva y que los recursos que ellos capten justifique su implantación. También estos tributos no deberán generar gastos, también conocidos como *"costos de la recaudación"* o *"costos muertos"* para los contribuyentes al aumentar la carga impositiva soportada, ni para la Administración Tributaria como organismo de control, al disminuir su volumen de ingresos. En el caso ecuatoriano, el costo muerto o inmerso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, en muchas ocasiones suele ser elevado debido a lo complicado que resulta aplicar las normas tributarias vigentes.[250]

[249] SRI – CEF, *Introducción a la Teoría General de la Tributación*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759.

[250] http://burotributario.blogspot.com/2012/06/la-recaudacion-tributaria-ecuatoriana-y.html

Para el profesor Ruiz de Castilla, un sistema tributario debe respetar el principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria. En este mismo sentido, advierte el mismo autor que:

> "a lo largo de la historia, se advierte una constante tensión entre los principios de equidad y de simplicidad. Es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. Los sistemas tributarios deben tener una estructura justa. La idea de justicia distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que le corresponde. La asignación de cargas tributarias para los contribuyentes tiene que ser razonable. La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad..."[251]

Según Javier Bustos el principio de simplicidad administrativa, en una visión general, ataca a la complejidad de los trámites para pagar un tributo (en tiempo y recursos). Argumenta que, buena parte de esto, aunque no suficiente, se ha alcanzado a nivel de la gestión de tributos internos con el Servicio de Rentas Internas: capacitación, formulario y pago de impuestos a través de Internet, sistemas de call center. Sin embargo, el desarrollo no ha sido el mismo para otras Administraciones Tributarias como la Corporación Aduanera Ecuatoriana (hoy Servicio Nacional de Aduana del Ecuador), Municipios, Consejos

[251] Francisco Ruiz de Castilla, *Sistema Tributario y Equidad*, en Revista El Foro, Lima, 2002, p. 57.

Provinciales, el IESS que gestiona los impuestos a la seguridad social.[252] De allí, sostiene que se requieren esfuerzos significativos, para simplificar formularios, reducir la información de anexos, información y documentos que se exigen en trámites de devolución de impuestos, o información que debe presentarse en reclamos contra actos de determinación tributaria. Finalmente resalta que lo importante en este caso es que el principio constitucional de "simplicidad administrativa" puede ser argumentado frente a actuaciones de las Administraciones Tributarias que exijan información superflua o innecesaria de los contribuyentes; que inclusive podría devenir en una acción de inconstitucionalidad.

Por lo tanto, este principio se vincula más con la gestión de la administración tributaria antes que con la creación misma de tributos. En ese sentido, en el primer caso, este principio se refiere a la obligatoriedad del legislador de establecer mecanismos o dotar de herramientas suficientes para que la administración tributaria cuente con medios de determinación, control y recaudación simples y ágiles, sin mayores complejidades o solemnidades; y, en el segundo caso, este principio debe entenderse como la simplicidad o claridad que deben tener las normas jurídicas tributarias. De ahí, a criterio del profesor Aliomar Baleeiro, el sistema tributario debe ser productivo, elástico, compatible con la renta nacional y con las ideas de justicia de cada época.[253]

[252] http://tributarium.blogspot.com/2012/03/agua-y-aceite-la-simplicidad.html

[253] Aliomar Baleeiro, *Una introducción a la Ciencia de la Hacienda,* Tomo I, Editora Forense, 15ª edición, actualizada Dejalma Campos, Rio de Janeiro, 2001, p. 288.

Concluyendo, el principio de simplicidad administrativa es el que ha ganado mayor espacio en el sistema tributario ecuatoriano, haciendo que el contribuyente se sienta más cómodo al momento de cumplir con sus declaraciones y pagos de tributos. No obstante aquello, las normas tributarias que regulan los tributos, no son lo suficientemente sencillas para que un contribuyente pueda conocerlas, entenderlas y cumplirlas, sin necesidad de buscar a un especialista en la materia. Esta realidad impide alcanzar simplicidad administrativa, sin considerar que ésta es fundamental para dotarle al régimen tributario de agilidad y celeridad, no solo en los campos ya analizados sino también en la gestión de los reclamos y recursos administrativos, cuyo objeto es extinguir o reducir los montos de las obligaciones.

Jurisprudencia

No existe aún jurisprudencia que trate el tema de la simplicidad administrativa con el objeto de dotarle al régimen tributario de mayor simplicidad y eficiencia administrativa a la gestión y administración del tributo.

Principio de equidad

La equidad es un postulado fundamental de la tributación y acerca de su noción se cita a Aristóteles, en su Teoría de la Justicia, con la siguiente trascripción: Lo equitativo siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley, sino que es una dichosa rectificación de la

justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general y hay ciertos objetivos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las cuales es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja. La ley por esto no es menos buena; la falta no está por entero en la naturaleza misma de las cosas porque ésta es, precisamente, la condición de las cosas prácticas. Por consiguiente, cuando la ley dispone de una manera general y en los casos prácticos hay algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos absolutos, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar, como él mismo lo haría si estuviera presente; es decir haciendo la ley como él la habría hecho si hubiere podido conocer los casos particulares de que se trata. Por lo tanto, según este filósofo, la equidad desempeña un papel correctivo. Es un remedio para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley. Dicho filósofo sostiene que *"lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún"*.[254]

Del jurisconsulto Ulpiano viene la definición de equidad como *"la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde"*. Por su parte, Santo Tomás, en la Edad Media, expresó que, *"la justicia es el modo de conducta según el cual un hombre por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho."* Carmen Simone Lasso

[254] Aristóteles, Teoría de la Justicia.

sostiene que la equidad en su sentido genérico, es entonces la expresión de lo justo, y se remonta a la *aequitas* romana, esto es, a la virtud de la justicia del caso concreto.[255] Tiberio Torres, añade que, el principio de equidad debe entenderse de manera simple, como aquella obligación de darle a cada persona lo que legítimamente le corresponde.[256] Finalmente Pablo Egas Reyes dice que, en definitiva el concepto de equidad se encuentra vinculado muy estrechamente al concepto de justicia.[257]

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. Sobre este punto el acuerdo es total. Lo que en cambio dio lugar a diversos enfoques es la cuestión relativa a qué debe entenderse por justa parte. Existen básicamente dos teorías: una conocida por la denominación de principio de beneficio y la otra por el principio de la capacidad de pago o contributiva. Según la primera de las teorías, que se remonta a Adam Smith, cada contribuyente debe pagar en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos; y según la segunda teoría, los contribuyentes deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago estudia a la equidad desde dos puntos de vista: la equidad "horizontal" consistente en dar igual tratamiento a perso-

[255] Carmen Amalia Simone Lasso, *La Equidad Tributaria en el Ecuador,* Ponencia en las XI Jornadas Nacionales del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

[256] Tiberio Torres, *El postulado constitucional de equidad tributaria y los principios tributarios,* ponencia en: XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, diciembre de 2010, p.2.

[257] Pablo Egas Reyes, *El principio de equidad tributaria en el Ecuador,* XI Jornadas Nacionales del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, IEDT, 9-10/12/10, p. 4.

nas iguales y la equidad "vertical" según la cual contribuyentes desiguales deben ser tratados con un grado adecuado de desigualdad.[258] En otras palabras quienes mayor capacidad de pago tengan deben pagar mayor impuesto, lo que equivale a tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual, para lograr la igualdad real, permitiendo el dictado de aquellas normas cuya desigualdad formal se justifica en la obtención de la igualdad material con el propósito de equilibrar la originaria desigualdad económica y social de los individuos.

En materia tributaria, el principio o concepto de equidad ha estado más vinculado con el trato igual entre iguales y con el trato desigual con desiguales. Mauricio Plazas Vega, señala que el principio de equidad impone al sistema tributario el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentran en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para los iguales y desigual para los desiguales. Al fin y al cabo, según su etimología, la equidad deriva del latín *aequitas* y significa *sin desigualdades*.[259] Así entendido, el principio constitucional de equidad en materia tributaria, no es otra cosa que el principio de igualdad recogido desde hace décadas por el Código Tributario.[260] En relación con estos presupuestos, surge el principio de equidad que como elemento de la generalidad es el soporte de la aplicación del sistema impositivo, pues no solo que constituye el elemental criterio para la creación de las cargas impositivas, sino para su distribución acorde al límite económico de cada contribu-

[258] Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 169.
[259] Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, tomo II, Bogotá, Editorial Temis, 2005, p. 429.
[260] Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, op. cit., p. 302.

yente (tomando a la equidad como sinónimo de justicia) para evitar que se produzcan tratos discriminatorios entre situaciones análogas, o bien, para propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.[261]

Para el Servicio de Rentas Internas, el principio de equidad consiste en distribuir las cargas y los beneficios de la imposición entre los contribuyentes de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos, se puede establecer la carga tributaria de acuerdo a criterios de equidad vertical y equidad horizontal. De acuerdo a la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera. De acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción guarda relación con el principio de progresividad.[262] La equidad entonces, como sinónimo de justicia conmutativa, se vincula con el derecho de todos los contribuyentes de recibir tratamiento igual al de aquellos que se encuentran en similar situación de hecho; es decir, para que las diferencias en la capacidad económica de los contribuyentes estén en concordancia con la equidad, la norma tributaria al establecer la carga impositiva ha de tener en cuenta la situación en la que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago.

[261] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...*, op. cit., p. 17.

[262] SRI – CEF, *Introducción a la Teoría General de la Tributación*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759

Con relación al principio de equidad, es necesario aclarar que un sistema tributario debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos. Desde la perspectiva económica tributaria, también existen dos acepciones distintas sobre el alcance de la equidad. La equidad horizontal, se refiere a que quienes están en situaciones objetivas similares reciban un tratamiento similar, es decir evitando cualquier tipo de discriminación por razón de raza, sexo, edad, etc. La equidad vertical, por su parte, se refiere a que quien se encuentra en mejores condiciones pague más que quien está en condiciones inferiores. La equidad vertical guarda relación con el concepto de progresividad y se califica sobre la base de tres aspectos: mayor capacidad de pago; mayor nivel de bienestar económico y quien recibe mayores prestaciones del Estado.

En ese mismo sentido, María del Carmen Cevallos identifica dos manifestaciones del principio de equidad[263]. Una la equidad horizontal, que a criterio de Lucy Cruz de Quiñónez requiere que los contribuyentes con el mismo ingreso real se encuentren en circunstancias similares en otros aspectos relevantes, deban pagar la misma cantidad de impuesto, es decir, se refiere a un tratamiento igual entre iguales.[264] Mientras que, la equidad vertical, de acuerdo a Catalina García Vizcaíno, consistiría en sustentar las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes, es decir, se hace relación a un tratamiento desigual entre desiguales.[265] En otras palabras, la equidad implica

[263] María del Carmen Cevallos, *Orientación del sistema tributario en el Ecuador a partir de la ley reformatoria para la equidad tributaria*, Quito, s.n., 2011, Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, p. 23.

[264] Citado en: César Montaño Galarza, *La obligación...*, op. cit., p. 25.

[265] Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas: análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 297.

que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos.

Pablo Egas Reyes, aclara este concepto al sostener que, el principio de equidad en materia tributaria puede evidenciar dos realidades: Una a nivel de establecimiento del tributo, en donde los iguales son tratados de forma equivalente, mientras los que tengan una realidad diferente son tratados diferenciadamente, tomando en cuenta la capacidad económica de los individuos. A este se denomina equidad horizontal y equidad vertical. Por otro lado, este principio sirve de justificación para que el Estado pueda establecer políticas públicas en donde los tributos son usados como herramienta de política fiscal, y que encuentren una mejor forma de distribuir los ingresos de la sociedad de manera más justa.[266]

En palabras de José Osvaldo Casás, el principio de equidad por sí solo se torna en ambiguo e insuficiente para establecer su cauce o valladar a la potestad tributaria normativa del Estado, salvo en aquellos casos en que estén comprometidas otras garantías constitucionales.[267] Es decir, todos los principios son interdependientes, son incluyentes y dependientes entre cada uno, aunque tienen su individualización conceptual y, por lo tanto, su aplicación no puede estar aislada de los otros conceptos fundamentales, y así deben ser interpretados. Como bien lo interpreta Pablo Egas, no cabe duda que al menos los principios de equidad y capacidad contributiva son el eje

[266] Pablo Egas Reyes, *El principio de equidad tributaria en el Ecuador*, op. cit., p. 7.
[267] José Osvaldo Casás, *Principios jurídicos de la tributación*, en: *Tratado de Tributación: Derecho Tributario*, Tomo I, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 312.

que condiciona la aplicación de los demás principios. En definitiva, el principio de equidad tributaria busca dos tipos de finalidades: por un lado la justicia de las contribuciones impositivas que tengan como base a la capacidad económica de los sujetos pasivos; y, también busca la distribución justa de las cargas públicas establecidas a través de tributos. La equidad revela entonces, la predominancia de lo justo y razonable.

De esta forma, el principio de equidad exige que se graven de acuerdo con la evaluación efectuada por el legislador sobre los ingresos, bienes o servicios que dan a sus propietarios o receptores capacidad de soportar el impuesto, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación. Razonamientos que nos llevan a concluir que el principio de equidad tributaria se adecua jurídicamente al principio de la capacidad, pues si lo entendemos en su real dimensión y en sentido de la aplicación de la justicia, no se plasma únicamente en la valoración las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados, sino que está garantizando en cada caso su bienestar y el de la colectividad como manifestación real del concepto del buen vivir que es la característica del actual Estado constitucional de derechos y justicia.[268]

Consecuentemente, dice Rodrigo Patiño, a la equidad debemos entenderla bajo los criterios de justicia y como el límite al deber de contribuir orientado hacia la capacidad

[268] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...*, op. cit., p. 17.

contributiva de los sujetos pasivos del tributo; pero también como aplicación de otros valores que corresponden a las garantías fundamentales de protección de la familia, de la libertad de trabajo y empresa, que implican el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar, la posibilidad del ahorro y la inversión; es decir, que la equidad deberá ser el parámetro que establezca la legitimidad del sistema tributario, lo que precisa la intrínseca inclusión dentro de ese concepto de los valores de capacidad e igualdad, que en su conjunto dan precisión al fundamento legal, aportan a su claridad y otorgan certidumbre a los sujetos de la relación tributaria respecto a la forma de aplicar la ley.[269]

Así, el postulado de justicia tributaria procurará básicamente: a) generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social; b) que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto; y, c) que la imposición sea proporcional a las cantidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.[270]

[269] Ibíd., p. 18.
[270] Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 165.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador:

"El principio de equidad, por otro lado, es mejor aplicado en el derecho tributario, ya que además de encontrarse incluido en la Constitución como principio componente del régimen tributario, se refiere a que todo el sistema tributario debe mirar la capacidad económica de las personas y en razón de esto, aplicar los tributos, cobrando más a los que más tienen y menos a los que menos tienen, es decir, aplicando equidad horizontal y vertical. La Corte Constitucional colombiana, sobre este principio ha manifestado: "(...) en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad".[271]

Corte Nacional de Justicia:

"TERCERO.- Corresponde entonces a esta Sala, dilucidar si cuando la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 de Portoviejo, declaró nula y sin valor la Resolución de 4 de agosto del 2004 dictada por la Gerencia Distrital de la Corporación Aduanera Ecuatoriana de Manta, actuó dentro de los parámetros señalados en la ley y en particular de las normas mencionadas por el recurrente como violentadas por tal decisión judicial, en definitiva si la Autoridad Administrativa Aduanera actuó o no dentro del ámbito de su competencia y el marco legal que le ampara adoptar una sanción en contra de los infractores tributarios.- La sentencia de

[271] Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 12 de agosto de 2013.

la Sala Única del Tribunal Distrital Nro. 4 de Portoviejo, en el Considerando Noveno, entre otros documentos que han sido presentados durante el término de prueba y que constan en autos, dice: ...la empresa no ha tenido falta reglamentaria, pues no ha existido por parte de ella el error o inexactitud de la declaración aduanera; y tampoco ha existido por parte de la empresa la presentación tardía o incompleta de la declaración propiamente dicha.- De autos se ha comprobado que quien ha cometido el error es el sistema SISE, que a base de ese error el FISCO se perjudicaba en una suma de dólares por la no liquidación del impuesto correspondiente a la importación de aceite de soya en el orden de 432.457,92 kilos, particular advertido por la parte actora; y, por tal motivo se ha desvanecido por parte de la empresa que el aceite de soya que existió en los depósitos industriales de INEPACA antes del 2003 y en el orden de 303.103,10 kilos, corresponde al período de junio a diciembre del 2002 por lo tanto no ha existido el incumplimiento de plazos en los regímenes especiales..." es decir aspectos estrictamente de evaluación de las circunstancias, antecedentes administrativos y documentos que rodearon al caso, las que unánimemente en fallo de triple reiteración, esta Sala ha resuelto que no es materia de pronunciamiento en casación, puesto que dicha apreciación de prueba corresponde privativamente a la Sala Juzgadora, dentro del más amplio criterio judicial o de equidad conforme a lo dispuesto en el Art. 270 del Código Tributario en concordancia con el Art. 119 del Código de Procedimiento Civil.- Sin que sea menester entrar en otros análisis, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, y por cuanto la sentencia no ha inobservado las normas de derecho señaladas por el recurrente, rechaza el recurso interpuesto. Notifíquese, publíquese y devuélvase."[272]

[272] Recurso No. 17-2007. Gaceta Judicial. Año CIX-CX. Serie XVIII. No. 6. Página 2281. Quito, 10 de febrero de 2009.

La misma Corte ha dicho:

"SEPTIMO: La Constitución Política de 1998 en el artículo 272, vigente al tiempo de los hechos, la Constitución de 2008 en el artículo 300, y el Código Tributario en el artículo 5 recogen como principios del sistema tributario, entre otros, el de generalidad y el de equidad o igualdad. En virtud de estos principios es inadmisible que el Impuesto a la Renta se determine para unos contribuyentes sobre el ingreso bruto y para otros sobre el ingreso neto. De ahí que resulta inadmisible por ilógica, irracional, ilegal e inconstitucional el proceder de la Administración Tributaria que en la especie ha calculado el Impuesto a la Renta sobre el ingreso bruto sin considerar ninguna deducción. El sentido correcto en que debe entenderse el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es en concordancia con los artículos 24 y 25; es decir, no se prohíbe la deducción sino la doble deducción pues en la determinación presuntiva se debe necesariamente considerar para disminuir del ingreso, los gastos y costos necesarios para generar, mantener y mejorar los mismos.

OCTAVO: En la especie se observa que entre la declaración del sujeto pasivo y la determinación realizada por la Administración se modifica, como resultado de la actividad de la Administración y de la información obtenida, únicamente el monto de ingresos y no se impugna el valor de los gastos declarados. Estos hechos evidencian que la Administración Tributaria disponía de elementos de juicio suficientes (ingresos determinados y castos declarados) para realizar una determinación directa. La Sala juzgadora al dejar sin efecto el acto de determinación porque a su juicio no estaba bien realizada la determinación presuntiva, debió disponer que se realice la liquidación del Impuesto a la Renta sobre la base de los elementos existentes en el proceso y que como ya se dijo son suficientes para la determinación directa, afectando de esta manera el artículo 92 del Código Tributario, por lo que es procedente

casar la sentencia. Por estas consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, casa la sentencia y en su lugar resuelve, por equidad al amparo de los artículos 274 y 1009 del Código de Procedimiento Civil, que la Administración Tributaria liquide el Impuesto a la Renta de conformidad con el Considerando Octavo de esta sentencia. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase."[273]

Corte Suprema de Justicia de México:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no solo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente

[273] Recurso No. 138-2007. Gaceta Judicial. Año CIX. Serie XVIII. No. 7. P. 2557. Quito, 20 de marzo de 2009.

entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales."[274]

Corte Constitucional de Colombia:

"PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO.-Alcance.- Dentro del Estado Social de Derecho, el concepto de obligación tributaria, se erige sobre el presupuesto fundamental de la equidad tributaria, directamente relacionado, a su vez, con el principio de igualdad, bajo el cual se predica un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. El poder tributario del Estado se fundamenta en la justicia y en la equidad. Así, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado descansa en la garantía de que todos los ciudadanos que se hallen bajo un mismo supuesto de hecho serán tratados de manera igual."

"PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Alcance/TRIBUTO-Sujetos de aplicación/PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance/PRINCIPIO NO HAY TRIBUTO SIN REPRESENTACIÓN-Implicaciones.- El tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas. Este planteamiento ha sido recogido a través de la construcción del llamado principio de generalidad cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo). El principio "no hay tributo sin representación" implica garantizar a todos los asociados que serán tratados de manera equitativa, como consecuencia queda proscrito cualquier trato diferencial que pretenda efectuarse."[275]

[274] Folio 10663. Gaceta Novena Época, Tomo II, Diciembre de 1995, p. 208.

Principio de transparencia

El término *transparencia*, en la concepción del siglo XX, es un concepto abstracto sobre la apertura de normas, de comportamientos, y de a quiénes éstas se aplican (ciudadanos, gobiernos, organizaciones). Responde a diferentes necesidades de difundir o compartir información, ya sean procesos, documentos, datos, acciones, decisiones, proyectos, etc. Actualmente la idea de *transparencia* ha cobrado un nivel moral valorativo tan alto, que se ha llegado a pensar que la transparencia es más una exigencia idealizada que un bien realizable. De esta manera, se espera que los gobiernos actúen con apertura, bajo normas de comportamiento predecibles y conforme a las leyes vigentes y por otra parte que se respete el derecho en su forma de acceso a la información de los ciudadanos hacia su gobierno.

El principio de transparencia es complementario al de simplicidad administrativa y guarda relación con el principio general de la seguridad jurídica, que fue ampliamente desarrollado en el capítulo anterior. Robert Paúl Blacio Aguirre dice que este principio consagra que la administración tributaria debe ser un ente diáfano, claro y contundente, en el cual se debe colegir toda la información en todos sus actos administrativos y judiciales, dotándose de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y omisión de los tributos.[276] Tiberio Torres sostiene que en acatamiento a este princi-

[275] Sentencia C-804-2001.

[276] Robert Paúl Blacio Aguirre, *El tributo en el Ecuador*, en: www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7639

pio, es obligación del Estado y de las administraciones tributarias en particular, el volver pública y asequible la información relativa a su gestión. Este principio solo alcanza a aquella información que hace relación a la gestión de lo público por parte de las administraciones tributarias, en otras palabras, a su manejo administrativo. De ninguna forma puede creerse que, en aplicación de este principio, deba dejarse a disposición del público la información que, sobre los contribuyentes, tienen las administraciones tributarias, por ser esta información de carácter confidencial, de propiedad del contribuyente mismo y solamente administrada por el Estado a través de las administraciones tributarias.[277]

Fritz Neumark dice que, el principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.[278]

Las definiciones generales del término transparencia son claras y precisas, por lo cual no debe buscarse ambigüedades para su aplicación. Además este principio fortalece lo determinado por el principio de simplicidad admi-

[277] Tiberio Torres, *Teoría normativa general de la tributación*, en: http:/cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/TGT200.pdf

[278] Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, op. cit., p. 406.

nistrativa. Al ser un principio incorporado de manera reciente, se encuentra muy poca información técnica relacionada, sin embargo, es evidente la función que este principio debe cumplir dentro del ámbito tributario, mucho más al ser parte de los rectores de éste, por esto, que no debemos descuidar su observancia y aplicación en los procedimientos tributarios. En este contexto, este principio es muy importante pues así podemos saber cuánto ha ingresado a las arcas estatales, cómo se destina esos recursos y hacia dónde, esto se enmarca a la rendición de cuentas que establece la Constitución de la República, vale decir que la transparencia a que hace mención este principio se enmarca solo a la gestión del ente acreedor, mas no a la información de los sujetos pasivos, que dicho de paso es confidencial.

El principio de transparencia implica que las normas tributarias deben ser normas inteligibles, claras y precisas, es decir que el contribuyente las pueda comprender con facilidad y conozca con precisión los montos que le hayan establecido conforme a la ley, a la vez que el sistema se opere en base a la honestidad y transparencia.[279] En ese sentido, la Administración Tributaria debe ser un ente transparente, y con ello esté exento de la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los tributos. Por consiguiente, dando estricto cumplimiento a este principio el Estado y por ende la Administración Tributaria, tendrá como obligación el hacer asequible y pública la información sobre su gestión, entendiendo como tal a la información que hace relación a su gestión, mas no hacer pública la información de los contribuyentes.

[279] http://johannarojasleon.blogspot.com/2010/12/principios-tributarios-presentes-en-la.html

En este punto vale realizar un análisis de algunos enunciados constitucionales como:

> *¨Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:*
> *... 11. Asumir las funciones públicas como un servicio a la colectividad y rendir cuentas a la sociedad y a la autoridad, de acuerdo con la ley...¨*

> *¨Art. 100.- En todos los niveles de gobierno se conformarán instancias de participación integradas por autoridades electas, representantes del régimen dependiente y representantes de la sociedad del ámbito territorial de cada nivel de gobierno, que funcionarán regidas por principios democráticos. La participación en estas instancias se ejerce para:*
> *... 4. Fortalecer la democracia con mecanismos permanentes de transparencia, rendición de cuentas y control social...¨*

Al respecto, el tratadista Gerardo Ataliba, se pronuncia en el sentido de que este principio se plasma a través de: a) la supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal; b) la certeza del Derecho; c) el consentimiento en la formación de la ley; d) la representatividad de los gobernantes; e) la lealtad del Estado; f) la previsibilidad del Derecho; g) la protección de la confianza; y, h) la interdicción de la arbitrariedad.[280] Por su parte, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM dice que, el sentido de la transparencia fiscal se explica a partir de razones de: a) distribución equitativa de la riqueza; b) endeudamiento del Estado y recaudación, manejo de finanzas; c) facilitar trámites y pagos en relación con la

[280] Sandro Vallejo Aristizábal, Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Número 11.

inversión extranjera; d) combate el crimen, lavado de dinero e intercambio de información internacional; y, e) generar estadísticas y estudios para lograr grandes cambios estructurales.[281]

Ese mismo Instituto de Investigaciones sostiene que la transparencia tributaria también tiene sentido desde el punto de vista jurídico para: a) mejor cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales; b) la verificación de las obligaciones de contribución y las facultades de comprobación; c) evitar fraudes y conflictos entre contribuyentes; d) la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes y sus datos personales; e) la rendición de cuentas de las autoridades hacia los ciudadanos en el ejercicio de sus funciones de recaudación; y, f) como instrumento de cooperación internacional respecto a la atracción de capital, la elusión y evasión de contribuyentes.

Para el Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, el principio de transparencia se refiere a que la información de la gestión realizada por la Administración Tributaria debe ser transparente. Esta información es de carácter público y debe ser puesta en conocimiento de todas las personas. Únicamente aquella información que tiene el carácter de confidencial, no podrá ser divulgada; se encuentra incluso protegida por la Constitución de la República del Ecuador.[282]

Para la OCDE se considera como transparente, en términos de las prácticas administrativas, un régimen de

[281] http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2861/9.pdf
[282] SRI – CEF, *Introducción a la Teoría General de la Tributación*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759.

impuestos que normalmente debe satisfacer las siguientes dos especificaciones: primero, debe establecer claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes, de tal manera que dichas condiciones puedan ser incoadas en contra de las autoridades; segundo, detalles sobre el régimen, incluyendo cualquier aplicación del mismo en el caso de un contribuyente en particular, deben estar disponibles a las autoridades fiscales de otros países interesados.[283]

En base de lo planteado, podemos darnos cuenta que en base a este principio está implícito otro principio que es el de publicidad, esto es vista que la información es de carácter público, y ésta debe darse a conocer para su cumplimiento y ejecución, puesto que no puede exigirse el cumplimiento de una disposición que no ha sido socializada y que a su vez es desconocida por los sujetos pasivos básicamente. También con base en este principio es importante determinar que la información de los administrados puede estar a disposición del resto de la sociedad, siempre con las consideraciones necesarias principalmente de seguridad.

Resumiendo podemos decir que el principio de transparencia implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamientos entre gobiernos y sus diferentes niveles, y entre éstos y los ciudadanos. Por lo tanto, las reglas fiscales, que rigen el comportamiento de gobiernos y ciudadanos, deben proveer confianza; requieren ser lo suficientemente claras y sencillas para incentivar a su cumplimiento, eficaces para que disminuyan la controver-

[283] Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

sia y otorguen seguridad jurídica, lo que significa poner en claro las reglas del juego. La transparencia tributaria ayuda a asegurar que los actores gubernamentales no mal utilicen sus poderes, pues un gobierno que es libre de operar en secreto es libre de hacer tanto cosas buenas como malas sin el temor de que los votantes le reprochen. La transparencia tributaria no debe solamente ser vista como un mecanismo para difundir información disponible, puesto que uno de sus objetivos teóricos es aumentar el bienestar social.

Jurisprudencia

Corte Constitucional de Colombia:

"El principio de publicidad plantea el conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas, tanto por los directamente interesados en ellas como por la comunidad en general. En el primer caso, el principio de publicidad se realiza a través de las notificaciones como actos de comunicación procesal; es decir, del derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan a la creación, modificación o extinción de una situación jurídica o a la imposición de una sanción. Como lo ha establecido la jurisprudencia de esta Corporación: La notificación es el acto material de comunicación por medio del cual se ponen en conocimiento de las partes o terceros interesados los actos de particulares o las decisiones proferidas por la autoridad pública. La notificación tiene como finalidad garantizar el conocimiento de la existencia de un proceso o actuación administrativa y de su desarrollo, de manera que se garanticen los principios de publicidad, de contradicción y, en especial, de que se prevenga que alguien pueda ser condenado sin ser oído. Las notificaciones permiten

que materialmente sea posible que los interesados hagan valer sus derechos, bien sea oponiéndose a los actos de la contraparte o impugnando las decisiones de la autoridad, dentro del término que la ley disponga para su ejecutoria. Sólo a partir del conocimiento por las partes o terceros de las decisiones definitivas emanadas de la autoridad, comienza a contabilizarse el término para su ejecutoria" (Sentencia T-165-01, M.P. José Gregorio Hernández Galindo). Y en el segundo caso, el principio de publicidad se realiza mediante el reconocimiento del derecho que tiene la comunidad a conocer las actuaciones de las autoridades públicas y, a través de ese conocimiento, a exigir que ellas se surtan con total sometimiento a la ley. Es decir, aparte de las notificaciones como actos de comunicación procesal, el principio de publicidad comporta también el reconocimiento del derecho ciudadano a enterarse de las decisiones tomadas por la administración y la jurisdicción, aunque, desde luego, con las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico. En este último evento, el principio de publicidad constituye una garantía de transparencia en la actuación de los poderes públicos y un recurso que permite las condiciones necesarias para el reconocimiento del derecho a controlar el ejercicio del poder."[284]

Principio de suficiencia recaudatoria

El principio de suficiencia recaudatoria es la capacidad de recaudar una cantidad apropiada de recursos para poder financiar las acciones del Estado, con tributos que presenten características de generalidad. Este principio trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre

[284] Sentencia C-1114-2003.

sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.

El sistema tributario debe estructurarse tanto cuantitativamente cuanto cualitativamente de modo tal que en todo momento estén cubiertos duraderamente los gastos que deben financiarse por medio de tal sistema. En este contexto, es evidente que el principio de suficiencia recaudatoria está íntimamente vinculado con el nivel de gastos que se considere deseable o necesario. Tal como expresa Neumark, los gastos del Estado que, de ordinario, son establecidos previamente, se fijan teniendo en cuenta las prestaciones que aquél debe realizar y la magnitud máxima de impuestos soportable por la comunidad.[285] Para Osvaldo H. Soler, este principio apunta a evitar el déficit transitorio o persistente.[286]

Si partimos del concepto de suficiencia entendido desde el punto de vista económico social, tendremos que convenir que ella se refiere a un sistema de resultados que procuran el cumplimiento de ciertas metas de crecimiento, caracterizados esos resultados por la corrección de gasto, calidad en el servicio, beneficio colectivo y satisfacción de los usuarios. Bajo este supuesto, no se puede limitar la aplicación de este principio al ámbito de la capacidad de la administración para cumplir las metas de su función recaudatoria o a los medios del ejercicio del poder del Estado para obtener recursos que soporten el gasto público del país, sino de la configuración de un ordenamiento jurídico secundario simple y asequible a todos.[287]

[285] Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 82.

[286] Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 193.

Este principio está orientado a que el Estado o Administración Tributaria debe tener en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Al referirnos a la de suficiencia recaudatoria cabe hacer un pequeño análisis, al existir una cultura tributaria en los contribuyentes, incrementando los niveles de recaudación, como un compromiso moral y social y mas no como un mecanismo coercitivo de recaudación, solo ahí podríamos decir que se ha cumplido con este principio lo que se revertiría a los habitantes, en la dotación de servicios de educación, vivienda, salud, vialidad, etc.[288]

El principio de suficiencia recaudatoria, es tal vez el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, aunque es innegable que menciones de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público, todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del estado y de los objetivos que ésta debe cumplir, por eso es necesaria su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores, como el Dr. Pablo Egas, vinculan a este principio.[289] Javier García lo identifica como un principio económico antes que uno tributa-

[287] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano...*, op. cit., p. 20.

[288] http://vicenteanaluisa.wordpress.com/2011/03/29/principios-del-derecho-tributario/

rio y lo entiende como la necesidad del Estado de tener suficiente poder recaudatorio de tributos para poder soportar el gasto público del país.[290]

Tiberio Torres señala que el principio de suficiencia recaudatoria le impone al Estado ciertos deberes de carácter financiero. En aplicación de este principio, le corresponde al Estado el asegurarse de que la recaudación de tributos sea apta para financiar el gasto público.[291] Robert Paúl Blacio Aguirre señala que este principio trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.[292] Según Pablo Egas Reyes el principio de suficiencia recaudatoria en materia tributaria se presenta, al menos conceptualmente, como el camino que tiene la administración para recaudar la justa cantidad de tributos en base a las diferentes aptitudes de los administrados para ser contribuyentes. Léase de otra forma, en base a las distintas capacidades económicas que les permitan a las personas convertirse en sujetos pasivos de la obligación tributaria.[293]

Según el Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, el principio de suficiencia recaudatoria

[289] Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y constitución en el Ecuador,* en: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Boletín 11, Quito, 2009, p. 11.

[290] Javier García, *Sistema fiscal,* en: http://webs.ono.com/jav43/sistemafiscal.pdf.

[291] Tiberio Torres, *Teoría normativa general de la tributación,* en: http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/TGT2010.pdf.

[292] Robert Paúl Blacio Aguirre, *El tributo en el Ecuador,* en: www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7639

[293] Pablo Egas Reyes, *El principio de equidad tributaria en el Ecuador,* op. cit., p. 14.

impone al Estado el deber de asegurarse de que la recaudación de tributos será siempre suficiente para financiar el gasto público. En tal virtud, el sistema tributario debe ser flexible para adaptarse a las necesidades presupuestarias de la Hacienda.[294] Por lo tanto, en base a este principio la administración pública pretende determinar que el gasto público sea financiado. En este contexto, la suficiencia recaudatoria puede verse desde dos perspectivas. La primera desde el sentido mencionado con la cita del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, en el cual se determina que el gasto que realice el Estado debe basarse en los ingresos, los mismos que de manera permanente son los tributos. Por otro lado, es importante determinar que este principio también debe ser tratado como una obligación que se impone al Estado de brindar formas y servicios loables para permitir un fácil acceso al cumplimiento de los requerimientos tributarios.

En suma, todo el contenido de las finanzas públicas se orienta a asegurar la denominada "suficiencia recaudatoria"; esto es, a la obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y el cumplimiento de las metas de política fiscal, de lo que se deduce, que la cantidad, calidad y condiciones de la prestación tributaria, no responde a la necesaria relación entre la posesión de riqueza y el valor de la cuota del tributo que grava a esa riqueza, sino al monto de recursos que el Estado requiere para cumplir sus propósitos. Bajo ese supuesto la tributación se estaría regulando sobre el sustento del poder y no sobre el concepto material de la cantidad de bienes o

[294] SRI – CEF, *Introducción a la Teoría General de la Tributación*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759.

recursos que poseen los ciudadanos.[295] En este contexto, la suficiencia recaudatoria no es, ni puede entenderse, como un principio tributario que dirige la iniciativa legislativa en esta materia a objetivos puramente recaudatorios y políticos.

Resumiendo, el principio de suficiencia recaudatoria se constituye en elemento fundamental de la política fiscal, y por tanto, determinante en la configuración de la carga tributaria que necesariamente deberá ser suficiente, para hacer posible los fines de la política económica que se orienta a conseguir un equilibrio entre el monto de los recursos que alcance a obtener el Estado, particularmente de la gestión recaudatoria, cuyo poder debería incrementarse para soportar la exigencia de un gasto público con dimensión social y bajo los principios de justicia, para cumplir con el principio de suficiencia. Su objetivo es que el sistema tributario debe satisfacer duramente las necesidades financieras del Estado cuya tendencia es al crecimiento, debiéndose limitar la recaudación esperada a lo estrictamente imprescindible.

Jurisprudencia

No existe jurisprudencia sobre el principio de suficiencia recaudatoria tributaria.

[295] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de Derechos...*, op. cit., p. 14.

Principio de no consficatoriedad

Si bien el principio de no confiscatoriedad no ha sido establecido expresamente ni en la Constitución de la República del Ecuador ni en el Código Tributario para el caso de los tributos, éste puede ser derivado tanto de la adecuada aplicación del principio de equidad, cuanto de la inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma suprema. Según la doctrina y la jurisprudencia, un gravamen debe ser considerado confiscatorio cuando se pruebe la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital. La Corte Suprema de Justicia argentina, por ejemplo, ha prevalecido el criterio de que un tributo que grave con más de un 33% de las utilidades corrientes de una explotación normal de los inmuebles, lesiona el derecho de propiedad[296]. El mismo parámetro se fijó para el impuesto a la herencia. En cambio se ha negado la existencia de confiscatoriedad en los impuestos sobre el consumo (caso de los impuestos internos y los gravámenes a la importación), en vista de la posibilidad de traslación de la carga por parte del contribuyente de derecho.

Rodolfo R. Spisso, sostiene que en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de gravamen directo o indirecto, debiéndose sustituir el concepto de traslación por el de existencia de un perjuicio derivado de la absorción sustancial de las rentas reales o potenciales, criterio que es compartido por Osvaldo H. Soler. Spisso, siguiendo las recomendaciones de José Osvaldo Casás, añade que se debe computar no sólo todo tipo de impuestos, sino también ciertas manifestaciones económicas del

[296] Corte Suprema de Justicia de argentina, Fallos, 206-247; 209-116; 236-23.

Estado que operan como cargas efectivas sobre las actividades privadas, debiéndose así tener en cuenta las retenciones cambiarias o desdoblamiento de los mercados para la liquidación de divisas, lo que implica la creación de verdaderos tributos sin ley que lo autorice.[297]

La confiscación está constitucionalmente prohibida en el país. Además el Código Tributario nos dice que las leyes tributarias deben estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país. La no confiscación en materia tributaria se manifiesta en el sentido de que ningún impuesto puede generar un detrimento de la propiedad privada de forma fundamental. Por lo tanto, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta hace ilusorias tales garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. Los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

José Vicente Troya Jaramillo ha dicho que la confiscación se puede conceptuar como una forma de castigo similar a la multa, o puede considerarse como un efecto nocivo de la tributación que vulnera el derecho a la propiedad. No es fácil responder cuál es el límite al nivel de la tributación. El incremento de las necesidades públicas supone que se aplique una gran cantidad de tributos. De igual forma, pueden presentar fenómenos de finanzas extraordinarias como el estado de guerra y otras circuns-

[297] Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 260.

tancias similares. Entonces, una cantidad increíble de tributos deben ser aplicados sin que puedan considerarse expropiatorios. Se puede sostener entonces, que el principio fiscal de no confiscatoriedad no es absoluto.[298]

Este mismo autor manifiesta que, al encontrarse la confiscación expresamente prohibida por la constitución, se ha enunciado como un principio de la tributación la no confiscatoriedad. Al efecto se ha sostenido que no caben tarifas impositivas excesivas. Es difícil establecer cuando ocurre ello. Los países desarrollados aplican, singularmente en el impuesto a la renta, tarifas elevadas, algunas que serían inconcebibles en nuestro medio. Lo que se denomina finanza extraordinaria que se utiliza en los casos de guerra, conmoción u otros similares, puede exigir la aplicación de tarifas muy elevadas, incompatibles en tiempos normales. Ello relativiza aún más el principio de no confiscatoriedad. Los casos anómalos que puedan darse deben solucionarse dentro del marco de la capacidad contributiva.[299]

Manuel Andreozzi sostiene que, para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad.[300] Pero, como principio, el agravio de confiscación no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente. Existe consenso doctrinario en que la confiscatoriedad no sólo puede provenir de la aplicación de un solo gravamen,

[298] José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional...*, op. cit., p. 453.
[299] Ídem, p. 453.
[300] Manuel Andreozzi, *Derecho tributario argentino*, Editora Argentina, Tomo II, Buenos Aires, 1951, p. 108.

sino de la presencia de tributos concurrentes. Este tema ha sido objeto de profundo tratamiento por las XIV Jornadas del I.L.A.D.T., celebradas en Buenos Aires en 1989.

Los autores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostuvieron en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, del 4 al 7 de septiembre de 1989), que el principio de no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

Mauricio Plazas Vega menciona que conforme al principio de no confiscatoriedad, la incidencia del tributo no puede llegar al extremo de privar al contribuyente de la fuente de imposición. En lo que tiene que ver con este principio, es muy importante la distinción de los impuestos directos de los indirectos, porque es en el primer tipo de tributos en donde cabe esclarecer, en cada caso, si se viola o no el principio de no confiscatoriedad; principio que constituye el desarrollo de las normas fundamentales que protegen la propiedad, la iniciativa privada y los principios universales de justicia y equidad.[301] Gustavo

[301] Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda...*, op. cit., p. 436.

Naveira de Casanova sostiene que este principio pretende abolir el que el sistema tributario al ser aplicado a una persona, sea a través de un gravamen o de varios, produzca en su patrimonio o en su renta una ablación tal que los disminuya, que los deja en forma similar a la que ocurriría si se le hubiera aplicado el instituto de la confiscación.[302]

En conclusión, la confiscatoriedad se configura cuando la aplicación de un tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. El principio de no confiscatoriedad de las imposiciones es una expresa garantía de orden constitucional, que al consagrar que los derechos reconocidos por la norma suprema, no pueden ser alterados o desconocidos en su esencia por las leyes que reglamenten su ejercicio, establece un límite a la atribución de imponer cargas tributarias.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador:

"La prohibición de confiscación asimilada directamente con el derecho de propiedad, es establecida en el Art. 323 de la Constitución de la República de la siguiente manera:

"Art. 323.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación

[302] Gustavo Naveira de Casanova, *El principio de no confiscatoriedad...*, op. cit., p. 636.

de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación".

Norma prohibitiva determinada conjuntamente con la institución de la propiedad en todas las constituciones del Ecuador, desde la primera en el año de 1830, fecha desde la cual ha actuado como un límite al poder estatal, garantizando que el Estado en su afán de conseguir recursos económicos para el cumplimiento de sus fines, no afecte los intereses económicos ni la propiedad de los particulares.

El derecho a la propiedad y por lo tanto su prohibición de confiscación, también ha sido reconocido como un derecho humano en el ámbito internacional, así en el artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, se establece: "1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente; 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad". Lo que significa que tanto a nivel constitucional como internacional se ha reconocido a la propiedad como un derecho de toda persona que no puede ser vulnerado por el Estado bajo ninguna circunstancia.

En materia tributaria, este derecho tiene especial significación, ya que el Estado al ostentar poder tributario para exigir a los particulares parte de su riqueza, se encuentra en una situación de ventaja sobre estos. Por lo que, la prohibición de confiscación desde los inicios de la República, más que un derecho, ha sido una garantía para los contribuyentes de que las exacciones tributarias sean racionales en consideración a su capacidad económica.

En el caso concreto, sobre lo principal, los legitimados activos consideran que con la vigencia del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se afecta el aparato productivo ya que los resultados obtenidos de la aplicación de

la fórmula son superiores al mismo impuesto a pagar, llevando a los contribuyentes a verse en una situación de perder toda la liquidez y capital de operación.

Sobre ello, la Corte Constitucional analiza que la aplicación de la fórmula matemática para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta además de generar constantes ingresos para el Estado, permite a la administración tributaria evidenciar la capacidad económica de los contribuyentes, tomando en cuenta los valores que arroja la contabilidad declarada por estos, de esta forma, resulta razonable la presunción impuesta por el legislador de que los valores arrojados por la fórmula mencionada reflejan cual será el valor del impuesto a la renta que se generará en un período fiscal, lo que permite un mayor control de la veracidad de las declaraciones.

Colindantemente, a lo largo del artículo 41 acusado de inconstitucional, se enumeran una serie de exenciones y excepciones a la forma para realizar el cálculo del anticipo de impuesto a la renta para el grupo de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, entre las cuales, se toman en cuenta factores de índole social, como el tipo de actividad del sujeto pasivo, así como también si es una inversión nueva o una sociedad por disolverse, entre otros. Lo cual permite a la Corte Constitucional evidenciar una flexibilización de la generalidad de la norma en atención a diversos condicionamientos sociales.

Pero, principalmente se debe recordar que el anticipo de impuesto a la renta contenido en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se constituye en crédito tributario a favor del contribuyente, lo cual garantiza la no afectación de la propiedad.

Sin embargo, al igual que toda norma, dicho crédito tributario para constituirse en tal tiene sus límites, como por ejemplo, en

caso de que el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones conforme lo determina la norma supra, los contribuyentes tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda así: i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto fuere inferior al anticipo pagado; ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado. Lo cual permite a la Corte, comprobar que existe un procedimiento para obtener la devolución de los valores mencionados, sin que esto signifique una actuación confiscatoria o se deje en un estado de indefensión a los contribuyentes.

Además, en el artículo 41 se determina a favor del contribuyente que el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b –fórmula matemática– por un ejercicio económico cada trienio, cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo.

De lo dicho, se colige que el anticipo de impuesto a la renta, además de tener fines de índole económica tiene fines de índole social, que responden a la política fiscal tal como lo manda la Constitución, promoviendo en los contribuyentes conductas ecológicas, sociales y económicas responsables a través de un buen manejo de sus inversiones –artículo 300 Constitución de la República–, y la posibilidad de acudir a la Administración Tributaria a través de los diversos medios que la ley faculta –Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley para la Equidad Tributaria entre otras–, para solicitar la debida reducción, exoneración o

exención del tributo cuando sientan que se ven afectados –artículo 41 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno–. Salvedad que demuestra que la norma analizada no es arbitraria ni confiscatoria.[303]

"Respecto al principio de no confiscatoriedad en impuestos indirectos la jurisprudencia comparada ha señalado: "En materia de impuestos indirectos, la Corte Suprema partiendo de la hipótesis de que es el consumidor y no el comerciante quien en definitiva sufraga el gravamen, por efecto del fenómeno económico de traslación del tributo, y que ello, además, no hace que las mercaderías dejen de ser requeridas o de suscitar interés entre los potenciales adquirentes, ha considerado inadmisible la alegada confiscatoriedad de tales tributos"(10). Por tanto no se evidencia de que forma el realizar el cálculo de este tributo aplicando el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, normativa vigente en aquella época y actualmente constituya un mecanismo de confiscación de la propiedad de la empresa DILSA."[304]

Corte Suprema de Argentina:

"…es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyan la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos. Precisando más este concepto, se dijo, en otro caso, que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve la posibilidad de destruir lo que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna

[303] Corte Constitucional del Ecuador. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 12 de agosto de 2013.

[304] Sentencia No. 221-12-SEP-CC. Caso No. 1515-10-EP. Quito, 21 de junio de 2012.

cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo"[305].

Tribunal Constitucional del Perú:

"PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.- El precitado principio es un parámetro de la observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica".[306]

[305] Corte Suprema de Argentina, Fallo 186-170.

[306] Sentencia No. 4227-2005-AA/TT, Lima, 10 de febrero de 2006. Caso: Royal Gaming S.A.C.

Principio de capacidad contributiva

La capacidad contributiva del contribuyente desde el punto de vista objetivo, está integrada por la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través de ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de dicha riqueza. Es entonces, hacia esos índices reveladores de capacidad económica donde apunta la tributación a fin de procurar captar con cada impuesto cada una de las distintas manifestaciones de riqueza y, someter al sujeto a una imposición total que grave el conjunto de su situación económica. La capacidad económica es la aptitud para contribuir y, en virtud de ello, la razón de ser, fundamento o causa que justifica y legitima constitucionalmente la creación del impuesto. Por otra parte, es la medida o proporción de cada contribución individual. En dicho contexto, su reflejo se expande tanto al hecho imponible cuanto a la base imponible del gravamen.[307]

El principio de la capacidad contributiva es el principio calificador de la autonomía estructural del derecho tributario. La capacidad contributiva, concebida como presupuesto, medida y justificación de la imposición, aporta el rasgo diferencial y común que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos. Produce una individualización más homogénea que el principio de legalidad. Con este alcance, se advierte la influencia de la capacidad contributiva sobre la legitimidad sustancial de la norma tributaria. Este sentido omnipresente se aprecia en la creación de la norma tributaria, en su interpretación,

[307] Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 168.

en las modalidades de recaudación y en la dinámica procesal que vincula en su aplicación al Estado y a los contribuyentes.[308]

Este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. El primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. No cabría que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos.[309] Se presenta, así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber imposición ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.

Se puede definir al principio de capacidad contributiva como una "aptitud" efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.[310] Dice el autor que es usual el doble concepto de

[308] Alberto Tarsitano, *El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático,* en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional,* Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Coord.), Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 408.

[309] José Vicente Troya Jaramillo/Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario,* Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014, p. 135.

capacidad contributiva "abstracta" y "concreta", entendiendo a la primera como la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley y a la segunda como la captación efectiva de dicha posibilidad. Es decir, el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquéllos.

Miguel Valdés Villarreal señala que el principio de capacidad contributiva se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos.[311] Rodolfo Spisso, sostiene que la capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.[312] Alberto Tarsitano sostiene que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito. De ahí que, es dentro del programa de la Constitución, intrepretada funcionalmente, que encuentra nítida inserción el principio de capacidad contributiva, en sus dos vertientes, de fuente de legitimación del poder fiscal y deber de contribuir a sufragar el gasto público .[313]

[310] Alberto Tarsitano, *El principio de capacidad contributiva...*, op. cit., p. 409.

[311] Miguel Valdés Villarreal, *La justicia en las contribuciones*, en González García, Eusebio (Coord.), *Principios Tributarios constitucionales*, México, Universidad de Salamanca, Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 28.

[312] Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, p. 242.

[313] Alberto Tarsitano, *El principio de capacidad contributiva...*, op. cit., p. 409.

Alma Beatriz Quiñones López, citada por Rodrigo Salazar González, dice que la capacidad contributiva de pago presupone necesariamente una capacidad económica global de la persona obligada, impone gravar todos los hechos indicativos de riqueza, la renta global, no un ingreso aislado, el patrimonio neto y los incrementos de capital y patrimonio y el gasto global, de tal manera que es ésta la capacidad la medida de cada uno para cumplir con las obligaciones tributarias.[314] César Montaño Galarza manifiesta que la capacidad contributiva es el límite máximo de la exacción, esta última no debe llegar a agotar la propia capacidad de concurrir a los gastos públicos, no hará peligrar la pervivencia de la economía privada, de la elección o el ejercicio de una actividad económica o profesional.[315] José Vicente Troya Jaramillo menciona que el régimen tributario se encuentra estrechamente vinculado con el principio de la capacidad contributiva, el mismo que sirve para la aplicación de los tributos. De allí que sea posible considerar diferentes clases de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad para pagar tributos.[316] La capacidad contributiva desempeña, pues, un rol estelar, básico, aunque no exclusivo, que aplica con espíritu de justicia el principio de igualdad. La distribución de las cargas públicas debe ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo.

[314] Alma Beatriz Quiñones López, *Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de Guayaquil*, en *Justicia, libertad y derechos humanos*, San José de Costa Rica, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2003, p. 806.

[315] César Montaño Galarza, *La obligación...*, op. cit., p. 228.

[316] José Vicente Troya Jaramillo, *Tributación y derechos humanos*, en Foro: *revista de derecho*, No. 2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar – Corporación Editora Nacional, 2003-2004, p. 14.

La doctrina tributaria desde sus orígenes ha explicado que el acatamiento del deber de prestación que tiene el ciudadano frente al estado, estará supeditado a su capacidad económica, pues para que el reparto de la carga tributaria sea justa, todos deben contribuir de acuerdo con esa capacidad, que está sustentada en los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad, como elementos necesarios para que el tributo pueda resultar eficaz y legítimo y no tenga alcance confiscatorio, cuestión que en la mayoría, por no decirlo en todas las legislaciones del mundo, constituyen el límite del sistema tributario justo, que evita que se impongan cargas al contribuyente que le impidan o dificulten seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo, eso explica jurídicamente que el deber de tributar se concreta en función de la capacidad, como medida de la prestación impositiva atribuida al contribuyente.[317]

Álvaro Mejía Salazar, citando a Héctor Villegas dice que, para la estructuración de cualquier tributo no pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. Por lo tanto, en ningún caso, el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad confiscándola ilegalmente.[318] La capacidad contributiva se erige así en criterio de interpretación que incide en los dos momentos del proceso dialéctico que consiste en interpretar y aplicar

[317] Rodrigo Patiño Ledesma, *Estado de derechos:...* en: *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, op. cit., p. 12.

[318] Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, op. cit., p. 301.

la ley, fundamentalmente porque la capacidad contributiva se transforma en un dato jurídico al concretarse en el hecho imponible. Así las cosas, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad y proporcionalidad, y se constituye en un principio autónomo, que agrega a su propia función: igualdad, no confiscatoriedad y progresividad.

El principio de la capacidad contributiva, es una garantía de la razonabilidad, de innegable presencia en cualquier texto constitucional, es legitimador del establecimiento de los tributos y por su complejidad debe ser analizado en conjunto con la política, economía, sociología, ética y recaudación, esto en razón de que el contenido del principio confiere equidad y proporcionalidad. De tal manera que, es a partir de este principio fundamental de donde se origina una de las garantías materiales que la Constitución otorga a los ciudadanos, como lo es, la no confiscatoriedad. En efecto, el carácter confiscatorio se configura en aquellos tributos cuya aplicación excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad, el mismo surge desde el momento en que la Constitución consagra el derecho a la propiedad, por cuanto y en tanto la tributación no puede alcanzar magnitudes tales que menoscaben el derecho a la propiedad.

Gabriel Ruan Santos hace referencia al principio de capacidad contributiva y señala, que el mismo conduce a dos límites indispensables, como son: a) La protección del mínimo vital; es decir, que no tribute o se grave aquellos recursos del ciudadano que se requieran para la subsis-

tencia; y b) que no se destruya ni agreda la fuente de producción, que no se elimine el capital productivo, sino que realmente se preserve, porque ella es la que va a garantizar un funcionamiento posterior no solo del Estado, sino de toda la Nación. De esta forma, la doctrina ha formulado la distinción entre capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa; la primera es la actitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, y la segunda, es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carrera tributaria. Cada una de estas especies de capacidad contributiva, se tiene en cuenta en un momento distinto del establecimiento de los tributos: la primera, en el momento de limitación de los presupuestos de hecho, la segunda, en el de la fijación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.[319]

Bajo estas premisas, la capacidad contributiva, vinculada con el derecho de propiedad, supone: que los ciudadanos contribuyan mediante tributos de acuerdo a su capacidad económica; que tales tributos se basen en hechos generadores o bases imponibles que sean indicativos de tal capacidad; que para que no se viole el principio de la confiscatoriedad, la detracción del patrimonio del contribuyente sea cuantitativamente racional; y que la base imponible y la alícuota sean reflejo del hecho generador.

En suma, el denominado principio de la capacidad contributiva, que alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida con-

[319] http://caracas.tsj.gov.ve/DECISIONES/2011/MARZO/2103-10-AP41-U-2010-000251-023-2011.HTML

creta de distribución de las cargas tributarias. Así, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir, visto que todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad contributiva, y como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de una justicia y razonabilidad en la imposición. Tal capacidad se manifiesta a través de los índices o presupuestos reveladores de enriquecimientos idóneos para concurrir a los referidos gastos, siendo uno de los principales la obtención de rentas que resulten gravables de acuerdo a la respectiva normativa legal.

Jurisprudencia

Corte Nacional de Justicia:

*"LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, COMO ELEMENTO SUSTANCIAL DE LA TRIBUTACIÓN.- **D)** Respecto al problema jurídico de la DEDUCCION DE INTERESES Y COSTOS FINANCIEROS PROVENIENTES DE CRÉDITOS EXTERNOS para beneficiarse de la deducción de intereses y costos financieros provenientes de créditos externos, el contribuyente debe cumplir estrictamente con lo que establecen las leyes de la materia; para el efecto el Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente a la fecha establecia: ".- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al Impuesto a la Rentaen el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:... 3.- Los intereses de créditos externos registrados en el*

Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha de registro de crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito". El Tribunal A-quo en su sentencia ratifica que se trata de la figura de provisión de fondos entre empresas vinculadas y, al existir fallos emitidos por esta Sala respecto al principio de realidad económica en los que se ha considerado además como principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, el de legalidad, de reserva de ley, por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base a la seguridad jurídica; así como el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad de pago, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma, esta Sala Especializada considera queno ha existido aplicación indebida, no aplicación y equivocada aplicación de los artículos referidos ya que el Tribunal A quo al aplicar lo establecido en las leyes de la materia ha actuado conforme a derecho."[320]

Corte Constitucional de Colombia:

"...todo el sistema tributario debe mirar la capacidad económica de las personas y en razón de esto, aplicar los tributos, cobrando más a los que más tienen y menos a los que menos tienen, es decir, aplicando equidad horizontal y vertical. La Corte Constitucional colombiana, sobre este principio ha

[320] Recurso No. 271-2010.

manifestado: "(...) en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad".[321]

Tribunal Constitucional del Perú:

"De este modo, para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

Es así que el Tribunal Constitucional, en la STC No. 0033-2004-AI/TC, precisó que la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos."[322]

Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela.- Sala Constitucional:

[321] Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-734/2002.

[322] Sentencia No. 0053-2004-AI/TC. Lima, 12 de agosto de 2005. Caso: Municipalidad de Miraflores – Arbitrios.

"En cuanto al principio de capacidad económica contributiva la Sala Constitucional en la citada sentencia N° 1397 del 21 de noviembre de 2000, señaló que la misma ha de entenderse: "(...) como la actitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo (...)".

En tal sentido, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Por lo tanto, con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.

En consecuencia, de lo antes expuesto, así como de la lectura efectuada de las normas denunciadas en contraposición del artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que prevé el principio de capacidad económica aprecia esta Sala que en nada resultan ser contrarias a dicho principio."[323]

[323] Sentencia No. 03-2497. Caracas, 6 de diciembre de 2005. Magistrado Ponente: Jesús Eduardo Cabrera Romero.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

CAPÍTULO III

Análisis del cumplimiento de los Principios de la Tributación en el Procedimiento Administrativo Tributario

1. Introducción

El procedimiento administrativo constituye una garantía de los derechos de los particulares y asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general, mediante la adopción de medidas y decisiones necesarias, por los órganos de la administración. Por ello, dicho procedimiento sirve como protección jurídica para el particular. Todo procedimiento administrativo que conlleve la formación, extinción y reforma de los actos administrativos se rige por las normas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, las que tienen rango reglamentario y que se refieren, concretamente, a los actos administrativos que, siguiendo un procedimiento, son elaborados y expedidos, extinguidos y reformados por las instituciones de la Función Ejecutiva, es decir, por los órganos y las personas jurídicas que tienen a su cargo la Administración Pública del Estado que es de responsabilidad del Presidente de la República.

El artículo 1 de la ERJAFE prescribe que: *"El presente estatuto instituye principalmente la estructura general, el funcionamiento, el procedimiento administrativo común y las normas sobre responsabilidad de los órganos y entidades que integran la Administración Pública Central e Institucional y que dependen de la Función Ejecutiva"*[324]. No obstante aquello, en el caso ecuatoriano, el procedimiento administrativo no se encuentra rigurosamente regulado, dados sus aspectos particulares derivados de la complejidad de la organización de los entes públicos, del sistema de control y de la intervención estatal sobre la actividad de los entes jurídicos menores, además del recíproco sistema de consultas entre los distintos entes dispuestas por el ordenamiento jurídico.[325]

En efecto, dice Marco Morales Tobar, basta con mirar que no tenemos una normativa jurídica única, que regule a nivel de la administración del Estado los procedimientos administrativos; debiendo anotarse que, en muchas ocasiones a nivel de la administración centralizada, que se entiende está regulada por el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, ERJAFE, existen entidades que tienen su propio procedimiento, como por ejemplo el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, cuyo procedimiento está normado por el marco regulatorio de la Ley de Propiedad Intelectual, cuestión similar ocurre en otra serie de entidades.[326] Entre las entidades que tienen su procedimiento propio se encuentran las administraciones tributarias a las que me referiré posteriormente.

[324] Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, art. 1.

[325] Manuel María Diez, *Manual de Derecho Administrativo,* Tomo V, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1965, p. 218.

[326] Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo,* Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2010, p. 87.

El procedimiento administrativo regulado por una norma legal, se convierte en una garantía para el administrado, de modo que dicho procedimiento es una garantía con muchas garantías. Éste supone la obligación de cumplir la norma que la ley establece, y ello requiere, por parte de la autoridad, el deber de amoldarse a las formalidades determinadas a tal fin, y en el particular, el derecho de que sean obedecidos dichos requisitos, sirviendo de este modo de garantía de la recta aplicación por la administración de los preceptos legales que regulen el ejercicio de la función.[327] Por ello, si el procedimiento administrativo no sólo es garantía de los derechos de los ciudadanos, sino también del interés público, lógico es que resulte informado por principios que responden perfectamente a una y otra perspectiva.[328]

José Roberto Dromi sostiene que el procedimiento administrativo es un instrumento de gobierno y de control. Cumple una doble función: el ejercicio del poder por los carriles de la seguridad, la legalidad y la defensa de los derechos por las vías procesales recursivas o reclamativas.[329] Herman Jaramillo Ordóñez señala que es el conjunto de reglas que regula el desenvolvimiento de los actos administrativos.[330] Jorge Zavala Egas sostiene que el procedimiento administrativo es la sucesión ordenada de los actos constitutivos del cauce, a través del cual se cumple la actividad de la administración pública dirigida

[327] José Antonio Ubierna, *De lo contencioso administrativo,* Madrid, Librería General Victoriano Suárez, 1948, p. 36.

[328] Jesús González Pérez, *Procedimiento administrativo federal,* 3ra. edición, México, UNAM-Porrúa, 2000, p. 53.

[329] José Roberto Dromi, *Manual de derecho administrativo,* tomo I, Buenos Aires, Astrea, 1987, p. 67.

[330] Herman Jaramillo Ordóñez, *La justicia administrativa: el procedimiento y el proceso contencioso administrativo,* Editorial Grafimundo, Loja, 2003, p. 327.

estrechamente a producir consecuencias en el mundo del derecho.[331] Agustín Gordillo define el procedimiento administrativo como la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y los principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa.[332]

En consecuencia, aparece con claridad que el régimen jurídico común de las Administraciones Públicas tiene como contenido esencial la actividad con eficacia extrema de éstas, es decir, la que tiene relevancia jurídica para los terceros que se sitúan fuera de ellas. Sin perjuicio de regular ciertos aspectos de la organización interna de las propias Administraciones Públicas, como es el caso de las instrucciones y órdenes que fluyen entre los diferentes órganos administrativos, así como los informes técnicos internos para la expedición de un acto administrativo y los demás actos de simple administración. En este contexto, el procedimiento administrativo constituye una serie de etapas o fases que se ejecutan por y ante las autoridades administrativas, con la finalidad de tomar alguna decisión. Éste existe para resolver problemas planteados por medio de peticiones, reclamos y recursos administrativos, siendo distinto al procedimiento o proceso judicial.

Para Martha Susana Bracco el estudio de los procedimientos administrativos es una parte de la disciplina jurídica que conforma el Derecho Administrativo y, como tal, comprende el conjunto de normas que regulan la función administrativa, entendida esta última como aquella fun-

[331] Jorge Zavala Egas, *Derecho Administrativo,* Tomo I, Guayaquil, Edino, 2005, p. 182.
[332] Agustín A. Gordillo, *Tratado de derecho administrativo*, Tomo II, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2000, p. 9.

ción que efectúa no solamente la Administración Pública, sino la que realizan los Poderes Legislativos y Judicial constituyendo los procedimientos uno de los segmentos más importantes, ya que, en el ordenamiento jurídico, tales regulaciones de procedimiento, vienen a constituir un límite al poder administrador y una garantía de defensa de los administrados frente a aquél.[333]

Marco Morales Tobar enfáticamente dice que, no olvidemos que el procedimiento administrativo, constituye un cauce formal tanto para el ejercicio del poder de la Administración Pública, como para la materialización y defensa de los derechos de los ciudadanos; por lo tanto es importante diseñar sus principios fundamentales, que en su mayoría devienen de las garantías civiles y al debido proceso consagradas en la norma fundamental, que adquiere principal importancia en el tema que nos ocupa.[334] En ese sentido, más adelante abordaré el tema de los principios que rigen el procedimiento administrativo común.

En materia tributaria, el Código Tributario dispone que los actos administrativos se producirán por el órgano competente, mediante el procedimiento que este Código establece. Se aplicará la ley especial tributaria cuando por la naturaleza del tributo se instituya un procedimiento de excepción.[335] Nadie niega la responsabilidad de la población de contribuir al sostenimiento del Estado a través de los tributos. Sin embargo, en aras de que dicha contribución se ciña a principios fundamentales como equidad,

[333] Martha Susana Bracco, *Derecho Administrativo Aduanero*, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2002, p. 61.
[334] Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, op. cit., p. 98.
[335] Código Tributario, art. 74.

capacidad de pago, no confiscatoriedad, suficiencia recaudatoria, simplicidad administrativa, etc., se hace necesario conocer (para respetar) las bases sobre las cuales las facultades de las administraciones tributarias se llevarán a cabo, es decir, el procedimiento administrativo tributario, haciendo hincapié en aquellas circunstancias comunes al procedimiento administrativo de carácter general y luego al de carácter tributario, desarrollando lo referente a los principios que rigen el procedimiento administrativo común y posteriormente analizando el rol que cumplen las administraciones tributarias en el Ecuador.

2. Principios que rigen el procedimiento administrativo

En el procedimiento administrativo, se reconocen una serie de principios que prevén que tanto el particular como la administración pública tengan un conocimiento total y acabado de la cuestión planteada. Éstos se encauzan armónicamente en aras de alcanzar una resolución final emanada en el marco del respeto a los derechos de los particulares y a la legalidad, más allá que simplemente resolver la verdad de los hechos.[336] Prescribe el art. 4 del ERJAFE que:

> *"Los órganos y entidades que comprenden la Función Ejecutiva deberán servir al interés general de la sociedad y someterán sus actuaciones a los principios de legalidad, jerarquía, tutela, cooperación y coordinación, según el caso, bajo los sistemas de descentralización y desconcentración adminis-*

[336] Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, op. cit., p. 115.

trativa. Las máximas autoridades de cada órgano y entidad serán responsables de la aplicación de estos principios"[337].

En efecto, no se comprende a la actividad administrativa sino como el ejercicio de una potestad, desagregada del poder público del Estado, que se asigna a la Administración Pública para concretar el interés público. Por tanto, la citada actividad de las Administraciones Públicas, vale decir,

> "la actividad administrativa; a) es una función del Estado; b) es una actividad concreta; c) procura la satisfacción directa de las necesidades de la colectividad, y con ello la de los individuos que la componen; d) está reglada por el orden jurídico; es una actividad práctica; f) es una actividad continuada; g) es una actividad subordinada; h) y es, fundamentalmente, una actividad teleológica, o sea, que pretende alcanzar una finalidad y un objetivo, que no son otros que los fines superiores del Estado". [338]

La actividad administrativa es, pues, concreta y continuada, práctica y espontánea, de carácter subordinado, que tiene por objeto satisfacer en forma directa e inmediata las necesidades colectivas y el logro de los fines del Estado, dentro del orden jurídico establecido y con arreglo a éste y está sometida a los principios generales del Derecho Administrativo que, de acuerdo al jurista Jorge Zavala Egas[339] , son prescripciones jurídicas y que, por lo tanto, fundamentan en forma directa cualquier decisión

[337] Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, art. 4.

[338] H. J. Escola, *El interés público como fundamento del Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 42.

[339] Jorge Zavala Egas, *Introducción al Derecho Administrativo*, EDINO, Guayaquil, 2003, p. 227.

en caso concreto, siempre que sea aplicable tomando en cuenta la prevalencia jerárquica del sistema normativo: Constitución, tratados internacionales, leyes orgánicas, leyes ordinarias, reglamentos nacionales y ordenanzas seccionales, luego del cual se ubican los Principios Generales, aún antes que las normas del derecho privado, pues, el Derecho Administrativo es un ordenamiento jurídico autónomo y no meramente especial, por lo que no integra sus lagunas con las normas del Código Civil[340].

Es clara la existencia de los principios generales del procedimiento administrativo. En primer lugar, constituyen una especie del género principios generales del Derecho, es decir, "el planteamiento que aquí hacemos parte de la base de que los principios del procedimiento no son más que Principios Generales del Derecho en su proyección procedimental"[341]. Éstos fijan el procedimiento, forma o modo entre la Administración Pública y el Administrado; sirven de garantía para el administrado en la tramitación del procedimiento administrativo. Dichos principios surgen de diversas normas jurídicas que integran el sistema jurídico. En el caso de Ecuador, los principios que se aplican al procedimiento administrativo están reconocidos en ordenamientos de carácter tanto supranacional como nacional y a su vez, por disposiciones constitucionales, legales y jurisprudenciales.

Para conocer qué son los principios generales de procedimiento administrativo es preciso salvar algunas dife-

[340] Luis Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho Administrativo: Parte General*, 23ª edición, Civitas, Madrid, 2012, p. 129.

[341] José Cretella Junior, *Principios fundamentales del Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 427.

rencias que oscurecen su concepto: 1) En muchas ocasiones se toman como tales a verdaderos principios generales del derecho que, como tales, tienen incidencia sobre la normación del procedimiento, pero que realmente son de todo ordenamiento. No son, por tanto, principios del procedimiento, sino principios comunes cuya plena inteligencia y operatividad no precisa de adaptaciones o formulaciones particularizadas en razón del concreto campo donde hayan de actuar. Tal es el caso de los principios de legalidad, igualdad, interdicción de la arbitrariedad, buena fe, proporcionalidad, tipicidad y culpabilidad, presunción de inocencia. La diferencia radica en que estos principios generales son sustentadores de todo ordenamiento jurídico, en su estado más diáfano y abstracto, diferentes a los principios particulares que operan tan sólo en el sector propio del procedimiento, sin que tengan incidencia en el resto del ordenamiento, tal como el non bis in ídem, gratuidad, valoración de la prueba, etc. 2) Por otro lado, estos últimos principios que son auténticamente procedimentales no tienen referente en las normas escritas y, sobre todo, en las que regulan el procedimiento administrativo tributario, no obstante lo cual en nada dificultan su reconocimiento y aplicación. 3) También cabe segregar los principios que no hacen referencia, propiamente, al procedimiento administrativo tributario, sino los que se refieren, más específicamente a la actividad administrativa, tales como la competencia y todos sus aspectos o, bien son aplicables al régimen jurídico de los actos administrativos como la validez y eficacia de éstos, su conservación, su revocabilidad, etc.

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva precisa algunos de estos principios generales en los que sustenta la Administración Pública el ejercicio de sus potestades y a ellos somete "las actuaciones de los órganos y entidades que comprenden la Función Ejecutiva", esto es, se comprende los aplicables no sólo al procedimiento, sino también a la organización y a la consecuente actividad administrativa. Los principios ordenadores son los de: descentralización, desconcentración, legalidad, competencia, jerarquía, tutela, cooperación y coordinación, objetividad e imparcialidad, eficacia, buena fe, confianza legítima, transparencia, celeridad, sencillez, economía procesal. A estos se suman principios importantes como el de legalidad, contradicción, oficialidad, igualdad, de informalismo a favor del administrado, publicidad, debido proceso y, los que señala el art. 217 de la Constitución de la República del Ecuador: eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

En este contexto, concebidos en términos generales los denominados principios fundamentales del procedimiento administrativo, concluimos que constituyen un conjunto de directrices emanadas de la Constitución y la propia Ley, tendientes a garantizar la eficacia de la función administrativa a fin de satisfacer el interés público y el bien común y a la vez, constituyen la aplicación práctica de las garantías establecidas a favor de los administrados. Como tal, estos principios se aplican a todos los procedimientos administrativos, aun los especiales[342].

[342] Martha Susana Bracco, op. cit., p. 63.

Procedemos a revisar brevemente los principios más relevantes del procedimiento administrativo.

Principio de legalidad objetiva

La legalidad constituye una de las bases fundamentales del Estado de derecho; se erige como el principal fundamento de la actividad administrativa, al constituir su fuente y su columna vertebral. Se compone de dos facetas diferentes: 1) Por una parte, la legalidad, que procura ajustar el obrar administrativo al ordenamiento jurídico positivo, mediante la limitación o el condicionamiento del poder jurídico positivo, del órgano que lleva a cabo la función administrativa; y, 2) Por la otra, la legitimidad comprende la razonabilidad o justicia de la actuación administrativa, en cuanto exige que los actos y conductas estatales posean un contenido justo, razonable y valioso. Entendiendo así el principio de legalidad o legitimidad como aquella directriz que garantiza el respeto al ordenamiento jurídico, su aplicación consiste un deber para la administración pública, y de él derivan distintos principios fundamentales del procedimiento.

Según Marco Morales Tobar, es oportuno señalar varios principios de la legalidad a la luz de los criterios doctrinarios: a) La actividad administrativa debe observar la ley fundamental, vale decir, la Constitución; b) La actividad administrativa no puede infringir las leyes; c) Las autoridades administrativas no pueden dictar resoluciones de tipo concreto que desconozcan lo que la misma autoridad haya dispuesto por vía general; d) Las disposi-

ciones y resoluciones administrativas no podrán vulnerar los preceptos contenidos en disposiciones dictadas por autoridades de un grado superior; y, e) Las disposiciones administrativas concretas, no podrán vulnerar lo establecido en las disposiciones de carácter general dictadas por autoridad inferior dentro del límite de la competencia.[343]

Principio de informalismo a favor del administrado

En el procedimiento administrativo, en muchas ocasiones, suele prescindirse de muchas condiciones formales, tanto en los escritos iniciales como en su tramitación. Por ello, la inadecuación a las forma, no conlleva, en principio la pérdida de un derecho dentro de dicho procedimiento.[344] La administración pública intimará al particular para que subsane los defectos y omisiones, pero nunca debe rechazar o no dar curso a sus prestaciones. Esta falta de rigidez en las formas se aplica únicamente para el administrado, y no debe aplicarse este principio para la actuación de la administración pública, la cual es reglada y debe ser desarrollada dando pleno cumplimiento a lo establecido en la ley.[345] Por eso decimos que el procedimiento administrativo carece de formas estrictas, de fórmulas sacramentales que obstaculicen o impidan la participación del interesado, flexibilizando los requisitos para hacerla efectiva.

[343] Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo,* op. cit., p. 101.

[344] Francisco López Nieto, *El procedimiento administrativo,* Barcelona, Bosch, 1960, nota 31, p. 25.

[345] Ismael Farrando y Patricia Martínez, *Manual de derecho administrativo,* Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 597.

Principio de oficialidad

Este comprende la impulsión de oficio de los procedimientos, la instrucción de oficio y la búsqueda de la verdad material. La impulsión de oficio del procedimiento administrativo deviene del interés público que rige la relación. Este principio comprende la obligación impuesta a la administración de proseguir todos los trámites de procedimiento, sean éstos iniciados por ella misma o a petición de parte, actuando de oficio en la prosecución del interés público, sin que la inacción del particular o interesado pueda paralizar el trámite. Por aplicación de este principio puede válidamente la propia administración revocar los actos emitidos con nulidad absoluta y ordenar la producción de todo tipo de pruebas, aun las no solicitadas por el administrado.

En palabras de Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, la Administración, gestora del interés público, está obligada a desplegar por sí misma, ex officio, toda la actividad que sea necesaria para dar adecuada satisfacción a ese interés, sea cual sea la actitud, activa o pasiva, que puedan adoptar los particulares que hayan comparecido en el procedimiento.[346] Manuel María Diez, añade que, el principio de oficialidad que impone la obligatoriedad a la Administración Pública de impulsar el proceso, se fundamenta en que la actuación de los órganos administrativos no debe satisfacer simplemente un interés individual, sino también un interés colectivo y el propio interés administrativo; de que la inacción del particular no pueda determinar en ningún caso la paralización del procedimiento.[347]

[346] Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández Rodríguez, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, op. cit., p. 475.

Principio de contradicción

Este principio implica la garantía de la participación activa de los interesados en el desarrollo de todo proceso en el que se ventilan sus derechos e intereses legítimos, lo que desde luego, presupone la presencia de los administrados en todas las diligencias que anteceden a la emisión de una resolución definitiva, lo que implica primordialmente la práctica de pruebas, la formulación de alegaciones, el acceso a los informes, dictámenes y actuaciones previos a la emisión del acto administrativo que los afecta así como la interposición de recursos.[348]

El principio de contradicción se apalanca con el principio de igualdad, en el sentido que resguarda que los mecanismos de los cuales el ordenamiento jurídico inviste a los administrados para hacer valer sus derechos, a fin de que los mismos efectivamente se cumplan sin ninguna restricción. Marco Morales citando a García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, sostiene que, en términos constitucionales no hay, pues, procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre las partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es si no existe un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos como la calificación jurídica.[349]

Por ende el principio de contradicción tiene que ver con dos momentos, el primero que se vincula con la prueba y el segundo con la contradicción de la decisión emitida por la Administración Pública.

---

[347] Manuel María Diez, *Derecho Administrativo,* op. cit., p. 187.
[348] Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo,* op. cit., p. 102.
[349] Ibídem, p. 102.

Principio de igualdad

Para Marco Morales Tobar dicho principio es la manifestación de un precepto constitucional primigenio que radica en un tratamiento igual para situaciones iguales, proscribiendo en este contexto, discriminaciones de ningún tipo; en un sentido amplio en el procedimiento administrativo, todo administrado deberá gozar del mismo trato.[350]

Principio del debido proceso adjetivo

La garantía del debido proceso se encuentra satisfecha cuando el individuo ha sido notificado de la existencia del procedimiento que se le sigue o ha seguido, y cuando, además, se le ha dado la oportunidad de ser oído, es decir de exponer el administrado las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. El principio del debido proceso adjetivo, dentro del procedimiento administrativo comprende diversos aspectos: derecho a ser oído, el derecho de ofrecer y producir pruebas, y derecho a una decisión fundada, es decir que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas en tanto sean conducentes a la solución del caso.

Según Manuel María Diez, el derecho a ser oído presupone: a) Un leal conocimiento de las actuaciones admi-

[350] Ibíd., p. 1105.

nistrativas; b) Oportunidad de expresar sus razones ante la emisión del acto administrativo y, desde luego, también después; c) Consideración expresa de sus argumentos y las cuestiones propuestas en cuanto sean condicionantes a las soluciones del caso; d) Obligación de decidir expresamente las peticiones; y e) Obligación de fundar las decisiones analizando los puntos propuestos por las partes.[351]

Principio de gratuidad

La tramitación del procedimiento administrativo no genera gastos ni costas, ni los servidores públicos perciben derechos por su intervención.[352] Aunque más que ser gratuito, en el procedimiento se debe hablar de ausencia de costas, ya que, si surge algún gasto, relativo al derecho del administrado, debe ser afrontado por éste con su patrimonio.[353] En definitiva, lo que este principio protege es que el normal actuar del particular, con referencia a la administración, no implique un cercenamiento a su facultad de impugnar las decisiones que de ella emanen a través de un arancel que, en mayor o menor medida, constituya un obstáculo al control que debe ser realizado.

Principio de economía

Dentro del procedimiento administrativo, el principio de economía se refiere a que la actuación de la administra-

[351] Manuel María Diez, *Derecho Administrativo,* op. cit., p. 189.
[352] Francisco López Nieto, *El procedimiento administrativo,* op. cit., p. 26.
[353] http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1594/12.pdf

ción pública debe desarrollarse con ahorro de trabajo, energía y costo, y atenta a la obtención del mayor resultado con el mínimo esfuerzo, lo que en la práctica implica evitar a los administrados trámites superfluos o redundantes y que se aminore el trabajo habitualmente recargado a los órganos o servidores públicos, para así alcanzar una mayor eficiencia y eficacia en la tramitación de las resoluciones o actos administrativos.[354]

Principio de celeridad

Este principio dispone que las autoridades administrativas deben evitar costosos, lentos o complicados pasos administrativos que obstaculicen el desarrollo del trámite del expediente. Se trata de una directiva legal que apela a la racionalidad en el empleo del tiempo, de los medios y en la configuración de las formas. Para que el expediente goce de la rapidez debida, es preciso, principalmente, corregir deficiencias dentro de la administración, manifestadas en la pérdida de tiempo en notificaciones, despacho, firma, etc.

Principio de eficacia y de eficiencia

La eficacia se refiere a la rapidez, la celeridad, y a la sencillez. La eficiencia, por su parte, cumple como objetivo concreto que persigue el procedimiento de manera más económica posible, siendo el principio de economía su versión positiva. Para José Francisco Ruiz la adminis-

[354] Miguel Alejandro López Olvera, en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1594/12.pdf

tración responde a una función instrumental: su vocación es la atención eficiente, eficaz y democrática de las necesidades colectivas. Con la eficiencia se asegura el uso óptimo de los recursos puestos a disposición; con la eficacia se colma la necesidad de la colectividad y con la democracia se responde al apotegma clásico de una administración del pueblo, es decir, la administración es instituida por la sociedad; los administrados provienen del pueblo y el fin de la función administrativa es su servicio cabal.[355]

Traducidos como una serie de obligaciones y derechos de los organismos administrativos que deben observarse en los procedimientos administrativos, los principios de eficacia y eficiencia se complementan con el principio de celeridad, sencillez y economía de los trámites administrativos que se traducen en la obligación de evitar trámites costosos, complicados o lentos y de asegurar el uso óptimo de los recursos.

Principio de publicidad

La publicidad del procedimiento, o transparencia, es un principio general del derecho, y se ha incorporado al procedimiento administrativo como un derecho fundamental del administrado, pues involucra el principio de participación democrática del ciudadano respecto al manejo de la cosa pública y la rendición de cuentas a la que están sujetos todos los funcionarios que ejercen potestades públicas.[356] La falta de publicidad y transpa-

[355] José Francisco Ruiz Massieu, *Reforma administrativa y procedimiento administrativo*, Revista de la Escuela de Derecho, México, 1983, p. 625.

[356] Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, op. cit., p. 108.

rencia es sospechosa y antesala de corrupción, como surge inequívocamente de la Convención Interamericana contra la Corrupción y de la Ley Orgánica de Acceso y Transparencia a la Información Pública (LOTAIP) que determina excepciones al acceso a la información confidencial y que entrañe derechos personalísimos y fundamentales.

Principio de buena fe

El principio de la buena fe es un principio general del derecho, como tal, constituye una de las bases del ordenamiento, informa la labor interpretativa de las normas que le integran y cumple una importante función de integración en los supuestos de laguna.[357] Lo que significa varias cosas: que deben adoptar un comportamiento leal en toda la fase previa a la constitución de tales relaciones (diligencia *in contraendo*); y que deben también comportarse lealmente en el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas ya constituidas entre ellos. Este deber de comportarse según buena fe se proyecta a su vez en las dos direcciones en que se diversifican todas las relaciones jurídicas: derechos y deberes. Los derechos deben ejercitarse de buena fe; las obligaciones tienen que cumplirse de buena fe.[358]

[357] Jesús González Pérez, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, 2da. edición, Civitas, Madrid, 1989, p. 161.

[358] Ibídem, p. 12.

Principio de descentralización

Para el derecho administrativo es una forma jurídica en que se organiza la administración pública mediante la creación de entes públicos por el legislador, dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios, y responsables de una actividad específica de interés público.[359] La descentralización como forma de organización administrativa, y en relación con el procedimiento administrativo, surge de la necesidad de imprimirle dinamismo a ciertas acciones gubernamentales mediante el ahorro de los pasos que implica el ejercicio del poder jerárquico de los entes centralizados.[360]

Principio de desconcentración

Es la forma jurídico-administrativa en que la administración centralizada con organismos o dependencias propios presta servicios o desarrolla acciones en distintas regiones del territorio del país. Es el modo de estructurar los entes públicos en su dependencia con el jefe del ejecutivo. Implica una manera de diluir el poder y la competencia en los subordinados, para despachar asuntos.[361] Aun cuando dependen jerárquicamente de un órgano centralizado, gozan de cierta autonomía técnica y funcional. Su objeto es doble: acercar la prestación de servicios en el lugar o domicilio del usuario, con economía para éste, y

[359] Alfonso Nava Negrete y Enrique Quiroz Acosta, *Descentralización*, en: Fernández Ruiz, Jorge (Coord.), *Diccionario de Derecho Administrativo*, UNAM, Porrúa, México, 2003, p. 118.

[360] Rafael Martínez Morales, *Derecho Administrativo, Diccionarios jurídicos temáticos*, Tomo 3, México, Harla, 1997, p. 66.

[361] Ibídem, p. 70.

descongestionar el poder central. Pero además, la desconcentración constituye un principio organizativo que se da dentro de una misma persona pública estatal.

Principio de coordinación

Conforme a este principio, la administración pública desarrolla su actuación con coherencia. La coordinación es el resultado de una vinculación entre autoridades y funciones diversas con el fin de lograr una actividad administrativa lo más coherente, eficaz y uniforme.[362]

3. El procedimiento administrativo tributario

Es la parte de la administración tributaria que, dentro del principio de división de las funciones del Estado, a nivel nacional, corresponde a la Función Ejecutiva. Su actividad se desenvuelve mediante procedimientos jurídicos que se concretan en actos administrativos económico-tributarios respecto del contribuyente, que al concretar y determinar su obligación, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutividad. Es un acto ceñido a la ley y debe cumplirse por la potestad de imperio de que está investido el Estado. Menéndez Ochoa define el procedimiento administrativo tributario como aquella manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.[363]

[362] Carlos Vásquez Iruzubieta, *Procedimiento administrativo común*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1993, p. 17.

En este mismo orden de ideas, Escobar Menaldo, indica que este constituye el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) o la Administración Tributaria, declaran la existencia de la obligación, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y que en su regulación en el Código Tributario, está dividido en una serie de fases definidas.[364] En otras palabras, el procedimiento administrativo tributario debe entenderse como una serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación.

Rodrigo Patiño Ledesma señala que el procedimiento administrativo tributario es el ejercicio de la función administrativa, ya sea referida a los pasos para producir actos de efectos jurídicos; o ya al conjunto de medios y recursos utilizados por ella, para absolver los reclamos, recursos o consultas que le presenten los contribuyentes por las consecuencias de dichos actos.[365] Andrea Aguirre Bermeo dice que el procedimiento de naturaleza administrativa tributaria tiene por objeto fijar la existencia o inexistencia de

[363] Ángel Menéndez Ochoa, *El procedimiento administrativo tributario,* Compilación de Leyes Tributarias, Superintendencia de Administración Tributaria, Editorial FM., Guatemala, 1ra. Edición, 2000, p. 96.

[364] Hugo Rolando Escobar Menaldo, *El Procedimiento Tributario,* Septem Partitarum, Año XXIX, No. 1, Guatemala, 1995, p. 54.

[365] Rodrigo Patiño Ledesma, *El cobro de la deuda tributaria y la vía judicial,* en Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario,* Quito, 2004, p. 39.

una obligación o deuda a cargo del sujeto pasivo en estricta aplicación de lo establecido en la ley. Este procedimiento adquiere una particular forma a través de los principios que lo conforman, principios que impiden que la administración pierda su rumbo frente a las innumerables controversias que se suscitan cada día. Se puede establecer que los principios que informan al procedimiento administrativo son: juridicidad, debido proceso, verdad jurídica objetiva, celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites. Todos estos principios tienen como finalidad garantizar al contribuyente que la administración regule sus actuaciones dentro de un orden ético y legal.[366]

De lo expuesto podemos concluir que, el procedimiento administrativo tributario tiene dos características principales que son: 1) Un solo procedimiento, esto es que existe una pluralidad de actos, coordinados entre sí y dirigidos a producir un determinado efecto jurídico, cuya decisión es susceptible de reclamación o impugnación; y, 2) Peculiaridad, es decir que presenta elementos peculiares frente al resto de procedimientos administrativos. Esto toda vez que se considera que el procedimiento tributario es un conjunto de actos que no declararan ni constituyen derechos del administrado, sino que tienen, tan sólo, un puro carácter de eficacia instrumental interna para la realización o instrucción de todo el procedimiento y que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado.

El Código Tributario define a la competencia administrativa tributaria como la potestad que otorga la ley a

[366] Andrea Aguirre Bermeo, *El control de legalidad en materia tributaria*, s.n., 2008, Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, p. 27.

determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario. La competencia administrativa es irrenunciable y se debe ejercer precisamente por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o sustitución, previstos por las leyes.[367] En ese contexto, el contribuyente tiene derecho a formular reclamo cuando estima que aquel acto de determinación ha vulnerado un derecho subjetivo suyo, por indebida o inadecuada aplicación de la ley o sobreestimación de los presupuestos de hecho de los que nace la obligación tributaria.

Manolo Rodas expone que, las garantías del debido proceso se convierten en el eje regulador de las actuaciones de la administración tributaria, frente a los contribuyentes. El autor reflexiona que pese a que la administración tributaria goza de amplias facultades para la consecución de sus fines, no es posible bajo ninguna circunstancia, que rebase los límites que el debido proceso le impone a favor de los contribuyentes.[368] Leonardo Andrade señala que, como una consecuencia del desarrollo que ha tenido la Teoría General del Estado de Derecho, surge el concepto de Justicia Administrativa, íntimamente vinculada a la Jurisdicción Contenciosa, pues ésta lo que trata es de obtener el sometimiento de la administración a la justicia, de un modo general; y, por lo tanto a la ley.[369] La justicia administrativa, precisamente aspira al estudio global de los principios jurídicos que están diseminados en las legislaciones sobre el control jurisdiccional.

[367] Código Tributario, arts. 75 y 76.
[368] Citado por Álvaro Mejía Salazar, en: *Diccionario Derecho Tributario,* op. cit., p. 87.
[369] Leonardo Andrade, *Práctica Tributaria,* Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011, p. 26.

El Código Tributario dispone que a la Administración Tributaria le asisten las siguientes facultades: De aplicación de la ley; Reglamentaria; La determinadora de la obligación tributaria; La de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; La potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos; y, La de recaudación de tributos.[370] Al respecto, Mayté Benítez dice que, la Administración Tributaria comprende dos funciones distintas y separadas: la de determinación y recaudación de los tributos y la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten. Tiene competencia administrativa, es decir, posee la potestad que otorga la Ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.[371]

El ejercicio de esas facultades se realiza mediante actos que son puestos en conocimiento de los particulares y tienen las características asignadas al acto administrativo en general y pueden dar lugar a acciones administrativas o contenciosas, tomando en cuenta lo expresado en el art. 10 del Código Tributario de que los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y judicial.[372] La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de consultas tributarias.[373] José Tejerizo López define a la gestión

[370] Código Tributario, arts. 7 y 67.
[371] Mayté Benítez, *Manual Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2009, p. 289.
[372] Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, en Derecho Tributario, Pudeleco Editores S.A., Quito, 2006, p. 15.
[373] Código Tributario, art. 9.

tributaria como la función pública que tiene por objeto preferente la comprobación y liquidación de los tributos, esto es, determinar la cuantía a satisfacer en concepto de tributo.[374]

El art. 82 del Código Tributario prescribe que los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. Estos actos se expedirán por escrito y además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.[375] Bajo esta concepción, nuestro sistema tributario concede a la administración el poder para tomar decisiones sobre sus propios actos, facultad que está consignada en el art. 103 del cuerpo legal invocado, como parte de sus deberes sustanciales.

La resolución que emita la Administración será por escrito y contendrá las partes considerativa y resolutiva. Deberá estar motivada con cita de la documentación y actuaciones que la fundamentan y de la normatividad tributaria aplicada. Decidirá además, todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente o de los expedientes acumulados. Para que la resolución surta efecto es fundamental que sea notifica-

[374] José Manuel Tejerizo López, *El procedimiento de gestión tributaria,* en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala,* Madrid, Editorial Dykinson, 2007, p. 424.

[375] Código Tributario, art. 81.

da al particular o interesado. La fecha de notificación es la que cuenta para poder impugnar en el futuro dicha resolución.

Si no se contesta la solicitud, petición o reclamo del contribuyente en el plazo de 120 días, el silencio administrativo se constituirá en aceptación tácita[376]. Sin embargo, el silencio administrativo no excluirá el deber de la Administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa tributaria por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno. Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: 1) De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto; y, 2) De apelación en el procedimiento de ejecución. El procedimiento de ejecución es aquel que le faculta a la Administración Tributaria, a proseguir la ejecución o el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos.

El Código Tributario dispone que para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central, seccional y la de excepción, cuando la ley lo establezca expresamente, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en

[376] Corte Suprema de Justicia, Recursos Nos. 39-98, RO 167: 11-sep-2003; 61-98, RO 545: 1-abr-2002; y, 35-99, RO 11:4-feb-2003.

el título de crédito emitido legalmente, o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.[377] Este procedimiento administrativo de ejecución recae sobre los bienes del deudor, no sobre la persona, pues no existe prisión por deudas. La prisión procede únicamente por el caso de infracciones tributarias.

Es en este procedimiento administrativo tributario donde deben aplicarse y respetarse los principios constitucionales y jurídicos de la tributación, así el principio constitucional de la equidad se manifiesta en la relación jurídica tributaria como la igualdad de derechos y obligaciones que surgen entre las partes de esa relación; igualdad que desde el punto de vista del procedimiento administrativo se la ha de entender, no como la sujeción o sometimiento de los individuos a las decisiones de las administraciones tributarias, sino como el instrumento a través del cual ellos, los contribuyentes, han de ejercer su derecho de contradicción frente a tales decisiones como una manifestación plena de seguridad jurídica garantizada en la Constitución de la República.[378] También es rescatable el principio de legitimidad que dirige la gestión pública, legitimidad que orienta las dos facetas diferentes en el obrar administrativo: el material y el moral, el primero procura el condicionamiento del poder del funcionario que lleva a cabo la actividad al conjunto de normas que regulan la función y, el segundo que comprende la aplicación de la razonabilidad o justicia, lo que exige que los actos y decisiones contenidas en esas actuaciones, se fundamenten en un contenido equitativo, razonable y verdadero.[379]

[377] Código Tributario, art. 157.

[378] Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano,* Tomo I, Cuenca, Colegio de Abogados de Cuenca, 2003, p. 354.

La correcta aplicación de los referidos principios, generan y posibilitan un sistema de eficiencia administrativa tributaria, por ello toda actuación al margen de esos fundamentos, a criterio de Rodrigo Patiño, deviene en injusta, arbitraria y afecta los derechos de los ciudadanos. En definitiva, lo que persigue el contribuyente en el ejercicio del procedimiento administrativo tributario es la aplicación de la justicia, a través de la legalidad objetiva y el debido proceso y el cumplimiento de la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa, materializada en los principios de celeridad, de economía, sencillez, transparencia, publicidad, oficialidad, contradicción, etc. Sólo así, los administrados o contribuyentes estarán amparados por el Estado y podrán evitar que se afecten sus derechos constitucionales.

4. El rol de las Administraciones Tributarias

La actividad del Estado es muy amplia y multiforme, se expresa en un conjunto de decisiones, que cuando se manifiestan inciden sobre la esfera jurídica de terceros ajenos o no al Estado y tengan o no, efectos jurídicos, generales y abstractos. La actividad administrativa, por tanto, es el ejercicio de la decisión de los individuos que en la realización de funciones públicas, exteriorizan su gestión en acciones u omisiones que generan efectos jurídicos, en relación con los particulares. Rodrigo Patiño Ledesma señala que la administración tributaria constituye una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el

[379] Ibídem.

conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes, para hacer efectivas, aun coactivamente, las prestaciones pecuniarias definidas en las diferentes leyes tributarias; por ello ha de entenderse que las competencias asignadas a esos órganos, están basadas en el derecho y limitadas al marco legal, de tal manera que se encause la actividad a ellos encomendada, en un ámbito eminentemente reglado.[380]

En el ámbito impositivo, el artículo 75 del Código Tributario señala que la competencia es: *"...la potestad que otorga la ley a determinada Autoridad o Institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario"*[381]. De acuerdo a ello, el ordenamiento jurídico regula la organización de la administración, creando órganos adecuados para el ejercicio de cada una de las funciones relativas a las relaciones tributarias, y dotándolos de un conjunto de facultades y deberes para la producción de actos tributarios de eficacia jurídica.

Según el Centro de Estudios Fiscales, la misión de las administraciones tributarias, va más allá del ejercicio de su función recaudatoria de los impuestos, ya que deben orientarse a la promoción del bienestar general. Además de dar cumplimiento a su cometido de ejecutar la legislación tributaria con eficacia, deben incorporar en su accionar, el deber de desempeñarse en forma ética y equitativa y eficiente; maximizando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En este contexto, debe entenderse la Ética como la abolición de toda conducta interna,

[380] Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano*, op. cit., p. 171.
[381] Código Orgánico Tributario, art. 75.

individual o institucional, que constituya acto de corrupción de cualquier especie y que tenga por finalidad beneficiar ilegítimos intereses políticos, económicos o de otra índole.

Las administraciones tributarias deben tener un desempeño equitativo, esto es, dar un trato justo e imparcial, que no dé lugar a tratamientos arbitrarios en el uso de las atribuciones que le confiere la ley y que respete al mismo tiempo los derechos y garantías que la misma otorga a los administrados. Las administraciones tributarias, deben reflejar una gestión eficiente de los tributos, tanto en lo que se refiere al monto razonable de los recursos utilizados para el desarrollo de sus funciones, como así también a la carga impuesta a los administrados a través de las formalidades exigidas para cumplir con sus obligaciones tributarias. En conclusión, las administraciones tributarias tienen como función primordial coadyuvar al desarrollo económico de país, lo que permitirá asegurar la correcta recaudación de los impuestos y, por ende, el bienestar general de la sociedad.[382]

Los organismos administrativos dotados de jurisdicción fueron concebidos, entonces, para hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración. Constituyen la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos. Sería vano efectuar un exhaustivo análisis histórico sobre el origen de la llamada justicia administrativa tributaria, pues lo cierto es que su consolidación es conse-

[382] https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=755

cuencia de un dilatado proceso que ha ido decantando sus principios y sus diversas estructuras.

La Administración Tributaria, constituye entonces, una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes, para hacer efectivas, aun coactivamente, las prestaciones pecuniarias definidas en las diferentes leyes tributarias.[383] Doctrinariamente se considera a la Administración Tributaria como el sujeto activo de la función pública y se la define como: *"...el conjunto de órganos estatales a los que está atribuida en forma normal y característica el desarrollo de dicha función"*[384].

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 del Código Tributario, *"La actuación de la administración tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia"*[385], analizados anteriormente. De igual manera, el referido cuerpo normativo dispone que, el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.[386] Para Jaime Santofimio Gamboa, por actividad reglada se ha de entender que la atribución y el ejercicio de cualquier potestad sólo es posi-

[383] Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Tomo Primero, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2004, p. 209.

[384] Renato Alessi, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Tomo I, Editorial Bosch, Barcelona, 1970, p. 18.

[385] Código Tributario, art. 73.

[386] Código Tributario, art. 10.

ble ante la existencia previa de un precepto legal superior que habilite a la administración.[387] Por su parte, Herman Jaramillo Ordóñez señala que el acto o actividad reglada es aquella que está sometida a un régimen específico, establecido en forma clara, precisa y concreta por la Constitución, la ley o reglamento, sin que pueda salirse de los límites por tales normas impuestos.[388]

La ley, establece una serie de disposiciones encargadas de señalar cuáles son los órganos que deben ejercer las diversas funciones de la actividad tributaria, cuyos titulares ejercen por representación del ente público, la autoridad administrativa. Cuando nos referimos a la autoridad tributaria, entendemos a la persona natural o física en la que se materializa el conjunto de facultades legales que le otorgan competencia para actuar en ejercicio de la gestión tributaria, esto es para hacer efectivo el poder tributario atribuido al Estado, y en virtud de esa facultad, se genera el vínculo jurídico de la relación tributaria a través del cual el contribuyente se somete a sus decisiones.[389] Órganos que en su conjunto integran la llamada Administración Tributaria. Nuestro sistema tributario, establece tres clases de administraciones: a) La Administración Central; b) La Administración Seccional; y, c) La Administración de Excepción. (Ver recursos Nos. 39-98, RO 167, jueves 11 de septiembre de 2003; 66-2001, RO 637, viernes 9 de agosto de 2002).[390]

[387] Jaime Orlando Santofimio Gamboa, *Tratado de derecho administrativo*, Bogotá, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 46.

[388] Herman Jaramillo Ordóñez, *Manual de Derecho Administrativo*, Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, Loja, 1999, p. 109.

[389] Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, op. cit., p. 304.

[390] Carmen Amalia Simone Lasso, *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*, Quito, Colección Profesional Ecuatoriana, Ediciones Legales – Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013, p. 52.

Administración Central

Corresponde al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.[391] En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia, actualmente Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. La administración tributaria central corresponde al Estado, respecto a los tributos denominados nacionales cuyas prestaciones financian el presupuesto general de la nación. La dirección de esta administración corresponde al Ejecutivo, quien por disposición constitucional tiene a cargo la tutela de toda la administración financiera y la política económica. Para el ejercicio de esta potestad la ley ha creado dos órganos: El Servicio de Rentas Internas SRI y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE. Al primero le corresponde los impuestos internos y al segundo los impuestos al comercio exterior.

El Servicio de Rentas Internas, bajo la Dirección General de Rentas, tiene por responsabilidad el control, determinación, recaudación de los tributos internos, así como de todas aquellas actividades que surgen de las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, cuyo Director General del Servicio de Rentas Internas, a más de dirigir, organizar, coordinar y controlar la gestión del SRI, cumple sus funciones a través de unidades descentralizadas, esto es, las Direcciones Regionales y Provinciales del Servicio de Rentas Internas, que funcionan en las ciudades sedes de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, con igual jurisdicción asignada por la Ley a

[391] Código Tributario, art. 64.

estos órganos de Administración de Justicia Tributaria. Los Directores Regionales, ejercen en el ámbito territorial correspondiente, por delegación expresa de la ley, varias de las atribuciones del Director General, tales como la determinación, control tributario, recaudación, emisión de títulos de crédito, con competencia para conocer y resolver los reclamos administrativos que planteen los contribuyentes respecto a los actos o resoluciones producidas en aplicación de las leyes tributarias. El ejercicio de esta potestad está sujeto a las regulaciones del Código Tributario y de la Ley de Régimen Tributario Interno.

A partir de la aprobación de la Ley 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas (S.R.I.), se han generado importantes cambios que han incidido en la disminución de los casos de corrupción administrativa y en una mejor aplicación de los principios constitucionales y jurídicos del sistema tributario. La Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justica expidió fallo de triple reiteración en el que ratifica que los Directores Regionales del SRI tienen competencia propia para ejercer dentro de su jurisdicción las funciones asignadas al Director General, excepto resolver el recurso de revisión, absolver consultas y dictar normas de carácter general. En consecuencia, no requieren delegación específica para cada caso que conocen.[392]

La Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), fue creada con la aprobación de la Ley Orgánica de Aduanas publicada en el R.O. No. 359 de 13 de julio de 1998, con competencias técnico-administrativas, encargada de ejecutar las políticas relacionadas con el comercio internacio-

[392] Fallos Nos. 10-2003, RO 405, 27-XI-2006; 160-2003, RO 556, 01-IV-2005; 72-2004, RO 155, 29-XI-2005.

nal de mercaderías y ejercer las facultades que son propias de la Administración Tributaria. La CAE fue reemplazada por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE, que tiene una estructura similar a la del S.R.I. El art. 107 y 108 inciso 2 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, señala que la Aduana es un servicio público que tiene entre sus competencias la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias que se causan por la entrada y salida de mercancías. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es una persona jurídica de derecho público, autónoma, que tiene su sede en la ciudad de Guayaquil con jurisdicción en todo el territorio nacional.

Existe un Directorio de la SENAE competente para establecer tasas por servicios y normas de valor, así como expedir el reglamento orgánico funcional y designar al Director General. A este último le compete resolver los recursos de queja y de revisión, verificar en forma aleatoria las declaraciones aduaneras, absolver consultas de aforo y en general liderar la gestión institucional mediante el establecimiento de políticas, normas y procedimientos que coadyuven al cumplimiento de la misión y objetivos estratégicos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y ejerce la representación legal de la institución y coordina su gestión con los Directores Distritales, encargados, en sus respectivas jurisdicciones, de la aplicación de los tributos al tráfico aduanero, la determinación de las obligaciones tributarias, la emisión de títulos de crédito, la recaudación de los tributos, verificar y autorizar las operaciones aduaneras y ejercer el control de las mercaderías que ingresen o salgan del país y en general cumplir todas

las actividades inherentes al servicio de aduanas. Tiene competencia para conocer y resolver los reclamos de los contribuyentes respecto a los actos de determinación tributaria o sobre las decisiones adoptadas con relación a los regímenes aduaneros, garantías, aforo y control de mercaderías y para sancionar los casos de contravenciones y faltas reglamentarias. Si en el ejercicio de sus funciones advirtiera hechos que hagan presumir el cometimiento de un delito aduanero pondrá a órdenes de la Fiscalía, los antecedentes y las mercaderías materia del presunto ilícito, e intervendrá como parte en los procesos que se instruyan.

No tienen competencia para absolver consultas ni para atender recursos de revisión, cuya competencia es exclusiva y privativa del Director General. Para la desaduanización, se debe satisfacer previamente los impuestos arancelarios, el Impuesto al Valor Agregado IVA, el Impuesto a los Consumos Especiales ICE y, cuando corresponda, las tasas por servicios. Al respecto, la jurisprudencia ha sentado el precedente que el IVA y el ICE que se causan en el tráfico aduanero, deben recaudarse por la Aduana, pero su administración y el conocimiento de las reclamaciones administrativas y más cuestiones conexas compete al Servicio de Rentas Internas.[393]

Administración Seccional

El Estado ha creado entes descentralizados que hagan factible el cumplimiento de los fines del servicio público,

[393] Fallos Nos. 86-2003, RO 312, 13-IV-2004; 130-2003, RO 555, 31-III-2005; 170-2003, RO 406, 28-XI-2006.

unos como divisiones administrativas del poder estatal, y otros con un régimen administrativo autónomo, que lo conforman los Consejos Provinciales, los Concejos Municipales y los Distritos Metropolitanos, con funciones y poderes delimitados por la Constitución. Igual correspondería a las regiones a conformarse y a los regímenes especiales, que están a cargo de la dirección de la administración tributaria seccional en los ámbitos regional, provincial, cantonal y distrital.

Estas entidades cumplirán las actividades en función de lo dispuesto en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, que tienen relación con la aplicación de la ley en cada caso concreto, mediante la sanción y promulgación de Ordenanzas, que hagan posible la gestión tributaria que implica el ejercicio de las facultades reglamentaria, de determinación, verificación, recaudación y administración de los tributos creados en su beneficio, de resolución de reclamos o recursos que planteen los sujetos pasivos y la potestad de imponer sanciones por infracciones a la ley o a sus reglamentos. Las Administraciones Tributarias descritas gozan también de la potestad coactiva para la recaudación de los impuestos.

Los gobiernos municipales están facultados para crear y aplicar tasas y contribuciones. Además, aplican varios impuestos creados por ley en beneficio, tales como el impuesto sobre propiedad urbana, el impuesto sobre la propiedad rural, el impuesto de alcabalas, el impuesto sobre los vehículos, el impuesto de matrículas y patentes, el impuesto a los espectáculos públicos, el impuesto a las

utilidades en la compraventa de bienes inmuebles y plusvalía de los mismos, el impuesto del 1,5 por mil a los activos de las empresas. A la máxima autoridad financiera del municipio y a su tesorero, les corresponde la determinación de las obligaciones tributarias, la atención de reclamos inclusive de devoluciones de pagos indebidos, así como la emisión de títulos de crédito y la recaudación consecuente. La absolución de consultas y la revisión es cometido de la máxima autoridad administrativa.[394] Los Consejos Provinciales están facultados para crear y aplicar tasas y contribuciones y para aplicar los impuestos creados por ley en su beneficio.

Administración Tributaria de Excepción

Dentro de las Administraciones Tributarias, como consecuencia de la intervención del Estado, han surgido entes de carácter nacional, con una estructura organizativa dependiente del Estado, pero con autonomía de gestión y están regulados por leyes específicas que determinan su existencia, constituyéndolos en sujetos activos de la obligación en unos casos y en otros asignándolos competencia para atender los requerimientos de los contribuyentes mediante la absolución de reclamos, consultas o recursos. En todo caso, poco a poco se está eliminando la naturaleza impositiva de la prestación, transformándose en un precio público sujeto al concepto económico empresarial. Entre las Administraciones Tributarias de Excepción están la Dirección de Aviación Civil, DAC, las Autoridades Portuarias, la Universidad de Guayaquil, las Superintendencias, algunos Ministerios de Estado, etc. La

[394] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 212.

ley, por excepción, concede expresamente a estos organismos que prestan servicios públicos, capacidad y gestión tributaria. La Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia estableció que, entre otros organismos de servicio público, la empresa de telecomunicaciones, constituye una administración tributaria de excepción.[395]

Por todo lo expuesto, no cabe duda que la Administración Tributaria, en su gestión administrativa, tiene que aplicar los principios constitucionales y jurídicos de la tributación. La Constitución de la República del Ecuador exige que, en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá la motivación como una de las garantías básicas, al disponer 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 se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.[396] El Código Tributario, a su vez dispone que, todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.[397]

[395] Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11, p. 2960.
[396] Constitución de la República del Ecuador, art. 76.7, letra l).

Eduardo García de Enterría señala que motivar quiere decir hacer públicas las razones de hecho y de derecho en las cuales se apoya cualquier actuación de la administración, de allí que sea un medio técnico de control de la causa del acto. Por ello no es un simple requisito meramente formal, sino de fondo. Más técnicamente la motivación es interna *corporis*, no externa; hace referencia a la perfección del acto más que a las formas exteriores del mismo.[398] Para José Roberto Dromi la motivación es la declaración de las circunstancias de hecho y de derecho que han inducido a la emisión del acto, está contenida dentro de lo que usualmente se denomina "considerandos". Es la fundamentación fáctica y jurídica del acto administrativo con la que la administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión. Añade que el acto administrativo debe basarse en hechos ciertos, verdaderos, existentes al momento de emitirse, de lo contrario estaría viciado por falta de causa o motivo.[399]

En cuanto a la aplicación de los principios de la tributación, el lograr el cumplimiento del principio de generalidad en base a la capacidad contributiva de los administrados, es una meta ideal que tiene la administración tributaria, y que se complementa con la máxima de reparto equitativo de las cargas públicas.[400] Sobre la aplicación del principio de equidad, la Dra. Tatiana Pérez presentó su ponencia en las XI Jornadas Nacionales del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario señalando que, este

[397] Código Tributario, art. 81.
[398] Eduardo García de Enterría, *Curso de derecho administrativo,* Séptima edición, Tomo I, Civitas, Madrid, 1995, p. 543.
[399] José Roberto Dromi, *Manual de Derecho Administrativo,* tomo I, Buenos Aires, Astrea, 1987, p. 133.
[400] Pablo Egas Reyes, *El principio de equidad tributaria en el Ecuador,* op. cit., p. 17.

principio tiene que utilizarse por parte de la Administración Tributaria en dos líneas: "...el primero en lo que respecta a la aplicación efectiva de la justicia en la imposición tributaria, y que se hace eco en el momento de la aplicación de sus facultades administrativas; y, en segundo lugar en lo que atañe al respecto a los derechos y garantías de los ciudadanos". En todo caso, dice Pablo Egas, parecería que el principio de equidad en materia tributaria es una suerte de garantía de los contribuyentes al momento del reparto y asignación de las cargas públicas, lo que le convierte en un verdadero derecho constitucional que tiene que ser respetado por el Estado. Por lo tanto, es obligación de la Administración Tributaria, el aplicar de forma directa los principios constitucionales y jurídicos de la tributación, toda vez que en materia de derechos y garantías, éstos son los que priman sobre la legislación e inclusive sobre otras normas constitucionales que los quieran menoscabar.

CAPÍTULO IV

Análisis del cumplimiento de los Principios de la Tributación en el Procedimiento Contencioso Tributario

1. Introducción

El Código Tributario señala que la jurisdicción contencioso tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario. El ejercicio de la jurisdicción contencioso tributaria, es improrrogable e indelegable.[401] La jurisdicción contencioso-tributaria se ejerce por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, como órganos de única o última instancia, y por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia como Tribunal de Casación.

Carlos Betancur señala que la jurisdicción contenciosa está constituida por el conflicto jurídico surgido entre el

[401] Código Tributario, art. 217.

administrado y la administración, en torno a la actividad de ésta, considerada como desconocedora del ordenamiento jurídico general o de los derechos subjetivos de aquél y planteado ante un organismo independiente que debe decidirlo mediante una sentencia, aplicando reglas propias. Así, el contencioso da la idea de contradicción o desacuerdo en la valoración jurídica de un acto, hecho o contrato de la administración.[402] José Roberto Dromi, sostiene que en la relación jurídico-procedimental, las partes cuentan con derechos y deberes recíprocos. Así pues, para la protección del administrado se ha previsto una diversidad de remedios: acciones, recursos y denuncias que varían en función de la actividad administrativa cuestionada.[403] Luciano Parejo Alfonso manifiesta que la jurisdicción contenciosa busca el control jurídico externo del gobierno y de la administración pública, en su doble manifestación funcional de regulaciones de rango y eficacia reglamentaria y actuación concreta administrativa.[404]

En el Ecuador, se cumplieron 50 años de la justicia especializada tributaria (2009), que ha ido creando y evolucionando un verdadero derecho tributario que ha dado lugar a su vez a procesos contenciosos tributarios acordes con las necesidades del Estado constitucional de derechos y justicia. Como lo manifiesta José Vicente Troya Jaramillo, es a partir del 19 de junio de 1959, fecha de expedición del Decreto – Ley de Emergencia que crea el Tribunal Fiscal, (R.O. 847), que se conforma debidamente

[402] Carlos Betancur Jaramillo, *Derecho procesal administrativo,* Cuarta Edición, Señal Editora, Bogotá, 1994, p. 31.

[403] José Roberto Dromi, *El procedimiento administrativo,* Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1999, p. 41.

[404] Luciano Parejo Alfonso y otros, *Manual de derecho administrativo,* Buenos Aires, Ariel S.A., 1998, p. 681.

el procedimiento contencioso tributario en nuestro país, siendo uno de los primeros países en hacerlo. Según el mencionado autor, antes existía "una organización imperfecta" en cuanto a la justicia tributaria se refiere, llegando inclusive a afirmar que no teníamos en el país un verdadero sistema, hasta que se dieron las reformas en 1963 (Decreto-Ley de Emergencia 29 de 24 de junio de 1963, R.O. 490 de 25 de junio de 1963) que expidió el Código Fiscal, en el cual, de modo orgánico y claro, se consolida el procedimiento contencioso tributario. Finalmente, en 1975 (Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, Suplemento del R.O. 958 de 23 de diciembre de 1975) se puso en vigencia el Código Tributario que con numerosas reformas, hoy rige, que incluye modificaciones de gran interés y revela una mayor perfección en el tema. Hoy Código Orgánico Tributario, COT.[405]

El Estado de Derecho supone límites jurídicos a la actividad administrativa y un sistema de control para que sus actuaciones se revistan de legalidad y justicia, para lo cual se considera eficaz el control jurisdiccional, y por lo tanto se lo considera como elemento integrante del Estado de Derecho. Una posición doctrinaria dice que, el Estado de Derecho es aquel en cuyo sistema jurídico positivo se halla instaurada la institución del procedimiento contencioso-tributario, posición que nos revela la importancia de este tema. A fin de que el Estado obre de acuerdo al Derecho, se ha establecido los controles políticos, administrativos y jurisdiccionales. El sistema de lo contencioso-tributario es una concepción moderna en las diversas legislaciones positivas de América, que aparece debido al

[405] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 297.

influjo del pensamiento del Estado de Derecho y la justicia administrativa, cuyos conceptos han ido adquiriendo más vigor con el trascurso del tiempo.[406]

Como una consecuencia del desarrollo que ha tenido la Teoría General del Estado de Derecho, surge el concepto de justicia administrativa, íntimamente vinculada a la jurisdicción contenciosa, pues ésta lo que trata es de obtener el sometimiento de la Administración a la justicia de un modo general y, por lo tanto, a la ley. Adolf Merkl dice que, el Estado de Derecho significa queriendo o sin querer, un voto de desconfianza para la Administración y un voto de confianza para la justicia.[407] La justicia administrativa lo que persigue es frenar lo que hay de ilegal e ilícito en la actividad de la Administración Pública, habida cuenta que ésta, con su evolución creciente, en la actualidad ha aumentado sus prerrogativas y facultades discrecionales, lo cual es muy lógico y natural y está de acuerdo al desarrollo, pero no por eso puede dejarse que ella sea arbitraria, aun cuando le guíen fines inherentes al bien colectivo, por lo que se justifica la necesidad de la justicia administrativa que garantice a los ciudadanos en sus múltiples relaciones con la Administración y que repare los derechos violados e intereses lesionados, que son distintos de los de orden privado, porque la justicia administrativa está impregnada por el carácter público de una de las artes. La Administración y la regla que aplica en los conflictos derivan de un derecho especial público.

La justicia administrativa aspira al estudio global de los principios jurídicos que están diseminados en las legis-

[406] Leonardo Andrade, *Práctica Tributaria*, op. cit., p. 85.
[407] Adolf Merkl, *Teoría general del derecho administrativo*, Comares, 2004, p. 470.

laciones sobre el control jurisdiccional. Con ello se quiere formar una rama de la justicia que comprenda una materia especial, una organización de Tribunales con su procedimiento propio y una reglamentación en el accionar de los particulares. Busca la unificación de la materia contencioso-tributaria, entendiendo por ella la que deriva de todas las cuestiones en que la Administración Tributaria sea parte; la plena jurisdicción de sus Tribunales en el conocimiento y juzgamiento de esas cuestiones; y la unificación en el accionar de los particulares recurrentes.[408]

Al referirnos a las disposiciones legales de lo contencioso tributario, estaríamos hablando del Código Tributario y demás leyes tributarias como la Ley de Régimen Tributario Interno, su Reglamento, etc., pero el profundizar equivaldría a tratar de enmarcar las relaciones jurídicas que deben regularse bajo la forma de la jurisdicción contencioso-tributaria, lo cual constituye un tema de los más difíciles que se presentan en el estudio de las ciencias jurídicas. Leonardo Andrade afirma que, el Ecuador fue uno de los primeros países en Latinoamérica en instaurar la jurisdicción contencioso-tributaria, cuyo sistema es de reciente creación ya que antiguamente el orden político estatal no lo concebía.

Los principios de la jurisdicción contencioso-tributaria, y los actuales Tribunales de justicia en ella contemplados, tienen plena vigencia desde la promulgación de la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico de la Función Judicial; en este último se atribuye a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tribu-

[408] Enrique Jirón Vargas, *Lo contencioso administrativo*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1959, p. 55.

tario el conocimiento y resolución de las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario, inclusive las aduaneras, las que nazcan de la violación de las leyes tributarias y, todo aquello que comporte control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnado, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos[409], según el valor que tenga dentro del más amplio criterio judicial o de equidad.[410]

La jurisdicción contencioso-tributaria, como se dijo, implica la potestad pública de conocer y resolver los litigios que se presentan entre la autoridad tributaria respectiva y el contribuyente, responsable o tercero, por actos o resoluciones en los que establezcan obligaciones de índole tributaria. En este contexto, la jurisdicción contencioso-tributaria, es competente para dilucidar las controversias entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, protegidos en sus derechos, provenientes del fisco, municipios, consejos provinciales, Distrito Metropolitano de Quito y más entidades de excepción autorizadas por la ley para exigir tributos y más obligaciones tributarias, litigios cuyo conocimiento y decisión debe ser atribuido a un organismo o tribunal de justicia específica, independiente del poder administrador.

[409] Código Tributario, art. 273.
[410] Código Tributario, art. 270.

Así las cosas, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario tienen función propiamente jurisdiccional, pues son órganos típicamente jurisdiccionales, los cuales conocen de las pretensiones o demandas de impugnación que presente el sujeto pasivo contra los actos o las resoluciones administrativas tributarias dictadas por las Administraciones Tributarias, sea la central, seccional o de excepción. La acción contencioso-tributaria se ejerce impugnando el acto administrativo o la resolución administrativa dictada por la autoridad tributaria competente, y de acuerdo a los principios constitucionales y jurídicos de la tributación y de la jurisprudencia del Derecho Tributario.

La doctrina ha establecido que los derechos públicos subjetivos se desenvuelven en tres esferas que conciernen a los administrados, los contribuyentes y a los ciudadanos, los que se hallan regidos, en su orden, por el Derecho Administrativo, el Derecho Tributario y el Derecho Constitucional, lo cual nos delimita la materia de lo contencioso-tributario con sus elementos sustanciales: ley, sujetos activo y pasivo, y hecho generador de la obligación tributaria. Juan Palomar de Miguel define al juicio contencioso tributario como el que tiene por objeto anular una resolución en que se impone una carga fiscal.[411] Para Jesús Quintana Valtierra el juicio fiscal es un proceso de partes y no un proceso oficioso, ya que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad del contribuyente y el fisco y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar por el esclarecimiento de la verdad relacionada con la verificación del hecho

[411] Juan Palomar de Miguel, *Derecho Tributario*, México, Editorial Porrúa, 2000, p. 13.

generador, su cuantía, los sujetos y demás circunstancias relacionadas con la obligación tributaria.[412]

En el régimen tributario existen ciertos principios básicos como los mencionados y analizados en el capítulo segundo del presente trabajo. Si la administración tributaria vulnera estos principios el contribuyente puede proponer la acción contencioso-tributaria, respecto de las situaciones de derecho o de hecho que se deriven de tal vulneración; esto no obsta para que los jueces y tribunales también estén obligados a observar y respetar los principios de la tributación en el procedimiento contencioso tributario, al motivar sus sentencias, so pena de ser objeto de casación por parte de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la cual entre sus competencias está la de pronunciarse sobre violaciones de normas y principios constitucionales tributarios.

2. El procedimiento contencioso tributario

Es una controversia entre el contribuyente y la administración sobre asuntos relacionados con la aplicación de la Ley Tributaria que para dirimirla se somete a la decisión de un órgano jurisdiccional especializado a quien la ley le atribuye competencia. La acción tributaria es la potestad jurídica del contribuyente para ejercer a través del proceso, en sede administrativa o contenciosa, la tutela de los derechos consagrados en las normas constitucio-

[412] Jesús Quintana Valtierra, *Derecho tributario mexicano*, México, Editorial Trillas, 1998, p. 261.

nales y en las del Código Tributario. Es el ejercicio del poder jurídico del que gozan todos los individuos para acudir ante los órganos jurisdiccionales, y que, en materia tributaria asume características particulares, porque se configura como una relación entre una persona natural o jurídica, sujeto pasivo del tributo y el Estado que por su condición de emisor de los actos administrativos que afectan el patrimonio de los ciudadanos, resulta ser el sujeto pasivo de la acción. La pretensión es un simple hecho que exterioriza el modo de ejercer la acción, fundamentada en la afirmación que en forma expresa, realiza un sujeto en procura de hacer efectiva la tutela jurídica. Es la declaración de voluntad de lo que se quiere que se cumpla o se exige a un tercero, es decir, contiene el interés del demandante para que se reconozca un derecho específico lesionado en la relación jurídica tributaria.

En ese sentido, lo contencioso-tributario implica un procedimiento y una jurisdicción; supone un enjuiciamiento de la administración tributaria ante un órgano jurisdiccional independiente, que se inicia por demanda contra la autoridad u órgano de la Administración que expide el acto lesivo. Es fundamentalmente un proceso de partes y no un proceso absolutamente oficioso, cuyo fundamento está en el Derecho Procesal Tributario. El proceso contencioso tributario se rige por las disposiciones expresas del Código Tributario y supletoriamente por las que consten en otras leyes tributarias y por las del Código de Procedimiento Civil y en general del derecho común. En materia tributaria existe el juicio tipo descrito entre los artículos 223 y 278 del Código Tributario. Tales disposiciones son aplicables a las demandas de impugna-

ción y a todos los otros trámites en la medida que no existan trámites especiales. En esta parte debemos tratar de la naturaleza y características del proceso contencioso tributario a fin de descubrir su verdadera índole.[413]

El procedimiento contencioso-tributario controla la actividad de las Administraciones Tributarias respecto de la legalidad del procedimiento de imposición en relación al contribuyente afectado, pero no es únicamente la función satisfacer los requerimientos de justicia de los contribuyentes, sino también servir de fuente del Derecho Tributario y esclarecer la situación jurídica de los administrados en las determinadas contiendas. Este procedimiento se inicia con la demanda que propone el particular en contra de la administración, por lo tanto no cabe que el proceso tributario se instaure oficiosamente. En cuanto al trámite, aclara José Vicente Troya, éste puede proseguir por impulso de las partes o de oficio. Ejemplos de este último caso podemos encontrar en el art. 246 del Código Tributario que se refiere a la falta de contestación de la demanda y que dispone que de oficio o a petición de parte, podrá continuarse el trámite de causa; el art. 257 que señala que, la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, de oficio o a petición de parte concederá el plazo común de diez días para la prueba; el art. 262 que establece que antes de la sentencia podrá ordenarse pruebas de oficio. Eso reitera de modo incontrovertible, según José Vicente Troya, la naturaleza cuasi-oficiosa e investigativa del proceso contencioso-tributario.

[413] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario,* op. cit., p. 319.

Otro de los aspectos importantes del proceso contencioso tributario es el carácter investigativo que se basa en que el objeto de la litis es de orden público. De allí que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, en esencia, a más de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario[414] deben efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados,[415] por consiguiente, a criterio de José Vicente Troya, a la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia, la de ser organismo de control de legalidad de los actos administrativos.[416]

Así como los procedimientos administrativos se encuentran reglados, los procedimientos contenciosos tributarios están sometidos en la normativa ecuatoriana a las disposiciones contenidas básicamente en el Código Tributario y supletoriamente en las otras ramas del Derecho. Según Villegas, el derecho procesal está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación con la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarla, a la validez constitucional

[414] Código Tributario, art. 217.
[415] Código Tributario, art. 273.
[416] José Vicente Troya, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 320.

de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzadamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en su consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades indebidamente pagadas al fisco.[417]

Al referirse al proceso tributario Villegas[418] parte del análisis del conflicto de intereses que se produce cuando a la pretensión del titular de uno de los intereses se opone la resistencia del titular del interés contrapuesto, dando lugar a la existencia de conflicto de intereses que, al ser sometido a conocimiento de un órgano jurisdiccional se convierte en litigio, aplicable al derecho común e igualmente al tributario, en el que el conflicto se produce entre el Estado como sujeto activo y los sujetos pasivos, que lo someten a la decisión de un tercero que ejerce un poder otorgado por el propio Estado pero que debe estar revestido de condiciones de independencia, idoneidad e imparcialidad.

Es interesante y para tomarse en cuenta, la anotación que hace el autor de que toda generalización encierra arbitrariedad y que ello se cumple en el proceso tributario, con respecto al cual, dice, es difícil dar una definición amplia y precisa, limitándose a señalar algunas de sus especificidades, como las de que se trata de un proceso de parte y no es absolutamente oficioso, pero que ello no significa tampoco que se trate de un procedimiento disposi-

[417] Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1980, Tercera Edición, Tomo I, p. 343.

[418] Héctor Villegas, op. cit., p. 346.

tivo semejante al civil, pues las "peculiares motivaciones de la obligación tributaria" requieren que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación aun apartándose de lo alegado por las partes.

Para Giuliani Fonrouge[419] el verdadero proceso tributario, en el sentido de contienda entre partes, es decir el contencioso tributario, se inicia una vez efectuada la determinación de la obligación tributaria y a causa de ésta. Con esta conclusión el autor permite ver que en materia de reclamaciones o recursos administrativos no se puede hablar de procedimiento contencioso; tampoco se puede creer que la autoridad obligada a resolverlos ejerce función jurisdiccional por diferentes consideraciones que llevan a sostener que al conocer de asuntos como administración activa, está perfeccionando con sus conclusiones el acto de determinación de la obligación.

El Código Tributario contiene las disposiciones relacionadas con los procedimientos administrativos sobre reclamos y recursos, que se complementan a la vez con las disposiciones de las leyes especiales como la Ley de Régimen Tributario Interno, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y otras, en virtud de las cuales, en términos generales puede decirse que el punto de partida ordinario del procedimiento contencioso tributario es el pronunciamiento de la autoridad administrativa. Existen disposiciones específicas que también pueden ser antecedentes de accio-

[419] Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 5ª. Edición, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 748.

nes ante los tribunales distritales, como la de la Ley de Modernización del Estado que permite no agotar la vía administrativa, para acudir directamente ante los tribunales.

Por lo expuesto, el proceso contencioso tributario es el cauce jurídico previsto en la mayoría de los ordenamientos jurídicos contemporáneos para tutelar los intereses legítimos y derechos subjetivos de los contribuyentes, por medio de la impugnación de un acto impositivo, considerado ilegítimo y lesivo para sus intereses, cuya anulación solicitan.[420] Por su parte, la jurisdicción contencioso-tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Esta potestad es ejercida de forma improrrogable e indelegable por: 1) Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario como órganos de única o última instancia; y, 2) La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de Casación.

La función primordial del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario es el control de legalidad de los actos administrativos tributarios, cuando conoce, tramita y resuelve en vía jurisdiccional las acciones contencioso-tributarias, las excepciones al procedimiento de ejecución y los demás asuntos de su competencia sometidos a su consideración, siendo sus decisiones precedentes para la aplicación de la ley en casos similares y sirven de valiosos elementos de juicio para la formación de la jurisprudencia

[420] Eusebio González García, *Derecho Tributario: I*, 3ª. Edición, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003, p. 654.

tributaria en resoluciones emanadas del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Así producida la jurisprudencia, ésta es obligatoria tanto para los Tribunales de instancia como para las administraciones tributarias, mientras por ley no disponga lo contrario

Concluyendo, en Ecuador se puede resumir la situación del contencioso tributario en los siguientes puntos:

a) Hasta la puesta en vigencia del Código Fiscal, la solución de los problemas de carácter tributario estaba encomendada al Consejo de Estado, organismo encargado de resolver los asuntos contencioso administrativos, entre los que estaban incluidos los tributarios, de heterogénea conformación, que difícilmente podía considerarse especializado para conocer las peculiaridades propias de la materia tributaria.
b) Con la expedición del Código Fiscal y la creación del Tribunal Fiscal, se traslada el conocimiento de los problemas de carácter tributario a un órgano jurisdiccional especializado. Desde 1975 a 1992 el Tribunal Fiscal es órgano jurisdiccional de igual jerarquía a la Corte Suprema, paralelo por tanto a los órganos administradores de la justicia ordinaria. Con la elevación de la Corte Suprema de Justicia en 1992 al nivel de Corte de Casación, el Tribunal Fiscal centralizado y único se transforma en Tribunales Distritales de lo Fiscal, órganos jurisdiccionales especializados de última instancia en la materia tributaria.

c) La tutela jurídica tributaria se encuentra garantizada con la normatividad contenida en el Código Tributario, en lo relacionado con los procedimientos administrativos para atender reclamos y recursos y con los procedimientos contenciosos sobre las distintas acciones a las que tienen acceso los sujetos pasivos o terceros.

d) No puede dejarse de lado la normativa constitucional que ampara los derechos de los sujetos pasivos tributarios para acudir ante la propia administración y ante los órganos jurisdiccionales en defensa de sus derechos, a través de la correcta aplicación de los principios del Derecho Tributario y de la garantía del derecho de petición, del derecho a la seguridad jurídica y del derecho a acudir ante jueces y tribunales, al debido proceso y a una justicia sin dilaciones.

e) Tampoco pueden desconocerse las innovaciones legales sobre modernización del Estado, con la introducción de la figura de la aceptación tácita al silencio administrativo y la posibilidad de no agotar la vía administrativa como paso previo para acudir directamente a los tribunales.

3. El rol de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario

La actuación de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, como control de legitimidad de los actos de la administración tributaria, se justifica en el actual Estado de derechos y justicia, para garantizar los

derechos de los contribuyentes, responsables o terceros, frente al accionar de las administraciones tributarias. Constituyen una alternativa eficaz para discutir ante un Tribunal especializado, imparcial e independiente determinados actos de la administración fiscal, no subordinándolos a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones.

La Constitución de la República del Ecuador dispone que los órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de otros órganos con iguales potestades reconocidos en la Constitución, son los encargados de administrar justicia, siendo entre otros, los tribunales y juzgados que establezca la ley.[421] El Código Orgánico de la Función Judicial dispone que existirán salas de lo Contencioso Tributario en las Cortes Provinciales que establezca el Consejo de la Judicatura, quien determinará el ámbito territorial de su competencia,[422] artículo sustituido por la Ley No. 00, publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 17 de julio de 2013, que dice: *Existirán tribunales de lo contencioso tributario en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura, el cual establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia".*[423] De esta forma, el sistema de justicia tributaria en el Ecuador se mantiene con la independencia y especialización de los órganos jurisdiccionales dirimentes de los conflictos que

[421] Constitución de la República del Ecuador, art. 178.
[422] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 218.
[423] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 218 reformado.

se suscitan entre las administraciones tributarias y los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

A las juezas y jueces que integren las salas de lo contencioso tributario les corresponde:

1. Conocer y resolver las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario;
2. Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra todo acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, niegue recursos de revisión, imponga sanciones por incumplimiento de deberes formales o niegue reclamos de pago indebido;
3. Conocer de las acciones de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas, iniciadas contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;
4. Conocer de las acciones que propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier

acto o contrato, y las acciones subsiguientes contra tales funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa;
5. Conocer de las acciones directas del pago indebido propuestas contra la administración nacional, seccional y de excepción;
6. Conocer de las acciones de pago por consignación que se propongan contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;
7. Conocer de los recursos de queja que se propusieren contra las autoridades tributarias;
8. Conocer de las excepciones al procedimiento de ejecución;
9. Dirimir la competencia entre autoridades tributarias, conforme el Art. 80 del Código Tributario, si el conflicto surge entre autoridades tributarias de su jurisdicción o entre éstas y las de otro territorio, en cuyo caso conocerá el tribunal que ejerza jurisdicción en el territorio de la autoridad provocante; y,
10. Los demás asuntos que establezca la ley.[424]

A su vez, el Código Tributario, establece la competencia de la jueza o juez de lo contencioso tributario, en los siguientes términos:

> Conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:
>
> 1. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general,

[424] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 219.

dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;

2. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;
3. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;
4. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;
5. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;
6. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;
7. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y,
8. De las demás que se establezcan en la ley.[425]

[425] Código Tributario, art. 220.

Conocer y resolver las acciones directas que ante él se presenten. Estas son:

1. De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.
2. De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en el Código Orgánico Tributario o en leyes orgánicas y especiales.
3. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie.
4. De la nulidad del remate o subasta.
5. De las de pago indebido o del pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.
6. La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación.[426]

También lo son para conocer los siguientes asuntos:

1. De las excepciones al procedimiento de ejecución (art. 212 COT).
2. De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios.

[426] Código Tributario, art. 221.

3. De los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución; y, de los recursos de nulidad.
4. De los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias.
5. Del recurso de queja.
6. De los demás que le atribuya la Ley. [427]

La Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, introdujo una importante norma relacionada con el procedimiento contencioso tributario. Esta norma se refiere al afianzamiento y dispone que las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse a la jueza o juez de lo Contencioso Tributario con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.

Una vez concluida la tramitación de la causa y en consideración a la prueba plena o a las semiplenas, a falta de la primera, el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó 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

[427] Código Tributario, art. 222.

impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.[428] En sentencia, se resolverán todos los incidentes que se provocaren en el trámite de la causa, con excepción de los incidentes relativos al afianzamiento de las obligaciones tributarias y suspensión del procedimiento coactivo, así como los de abandono y desistimiento.[429] También en sentencia, el tribunal examinará los vicios de nulidad de los que adolezca la resolución o el procedimiento impugnado, y declarará tal nulidad de todo lo actuado a partir de dicha omisión y dispondrá la reposición del proceso al estado que corresponda, siempre que la omisión pudiere influir en la decisión de la causa.[430]

Las sentencias que dicte el tribunal son definitivas y producen efecto de cosa juzgada, salvo cuando se hubiere interpuesto recurso de casación ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Casación. Por consiguiente, no podrá revocarse o alterarse su sentido, en ningún caso; pero podrán aclararse o ampliarse, si se lo solicita dentro del plazo de tres días de notificadas.[431]

Por todo lo expuesto, no cabe duda que los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario satisfacen la previsión contenida en el Pacto de San José de Costa Rica, relativa a la necesaria intervención de un juez o tribunal

[428] Código Tributario, art. 273.
[429] Código Tributario, art. 271.
[430] Código Tributario, art. 272.
[431] Código Tributario, art. 274.

competente, independiente e imparcial en materia fiscal. En efecto, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario son una positiva garantía para el ejercicio cabal de la justicia, mediante la tramitación del juicio contencioso-tributario, su material y contenido es de orden técnico y en ello los litigantes son el Estado y los particulares. Las controversias entre la Administración y los contribuyentes funcionan en forma independiente, con absoluta imparcialidad de juicio y sus decisiones son garantía tanto para la propia Administración como para los administrados. Éstos están dotados de autonomía para el ejercicio de su función jurisdiccional, autonomía consignada en la Constitución de la República del Ecuador. Así como los procedimientos administrativos se encuentran reglados, el procedimiento contencioso tributario está sometido en la normativa ecuatoriana a las disposiciones contenidas básicamente en el Código Tributario y supletoriamente en las otras ramas del Derecho.

El art. 75 de la Constitución, dispone que:

"Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley"[432].

Por su parte, el art. 169 ibídem señala que:

"El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y

[432] Constitución de la República del Ecuador, art. 75.

economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades"[433].

Tejerizo López sostiene que, en la resolución de todo conflicto tributario, la constitucionalización del derecho a la tutela judicial supone la consagración de la existencia de un modelo de composición heterónoma del conflicto, mediante la intervención de instancias judiciales.[434] César García Novoa dice que, surgido el conflicto entre la Administración fiscal y el obligado tributario, el derecho a la tutela judicial efectiva exige la posibilidad de residenciar ese conflicto ante un órgano del poder judicial que pueda dictar una resolución con fuerza de cosa juzgada material. Cuestión distinta es cómo se organice y cómo se estructure esa jurisdicción, que en Europa continental se ha caracterizado, tradicionalmente, por seguir el modelo francés de la jurisdicción contenciosa.[435]

Para Hernando Devis Echandía, no puede concebirse una sociedad humana sin conflictos de intereses y de derechos, porque las normas jurídicas que la reglamentan son susceptibles de ser violadas, consideración aplicable también al campo tributario.[436] Por su parte, Giuliani Fonrouge[437] expresa que la actividad del Estado relacio-

[433] Constitución de la República del Ecuador, art. 169.

[434] José Manuel Tejerizo López, *El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios,* Civitas, en: *Revista Española de Derecho Financiero,* Madrid, 1982, p. 290.

[435] César García Novoa, *El sistema de administración de justicia en España,* en: Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Serie Memoria y Debates, José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro Editores, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2010, p. 48.

[436] Hernando Devis Echandía, *Teoría General del Proceso*, Segunda Edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1977, p. 39.

[437] Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 3ª. Edición, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, p. 693.

nada con la aplicación y percepción de los tributos, se desenvuelve mediante diversos actos procesales, durante los cuales es necesario asegurar a los particulares contra posibles violaciones del derecho. No se trata, únicamente, de prestarles amparo frente a las extralimitaciones de los funcionarios, sino esencialmente, de evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados en los hechos.[438]

Por lo tanto, en Ecuador, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario es un órgano jurisdiccional de creación constitucional. Como tal, está obligado a observar y aplicar los principios constitucionales y jurídicos de la tributación que darán a sus decisiones. Así por ejemplo, el juez tributario no debe inobservar el de la equidad, tomada como sinónimo de lo justo, que permite dar a cada quien lo que le corresponde. Yolanda Yupanqui dice que, no cabe duda que el principio de equidad es tal vez de los que más se los identifica con el actuar de los jueces. Ellos tienen la obligación de impartir "justicia" en los casos que están bajo su conocimiento, no obstante en su papel de garantizadores de decisiones objetivas e imparciales, algunas de ellas tienen que ser analizadas bajo el paraguas de la equidad.[439] El juez tiene que aplicar el principio de equidad en sus fallos, cuando no tiene una norma de cobertura que le ayude de forma expresa a justificar su decisión de forma directa. Bajo ningún concepto se puede quedar una causa sin resolución so pretexto de vacío legal, lo cual obliga a que los juzgadores tengan que utilizar y aplicar los principios tributarios en el caso concreto.

[438] Ibíd., p. 693.

[439] Yolanda Yupanqui, *Equidad y Justicia*, ponencia en las XI Jornadas Nacionales-Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2010, p. 18.

El numeral 5 del art. 11 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con los arts. 5 y 129 numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, obligan a las juezas y jueces resolver lo que les corresponda, dando prioridad a los principios y derechos constitucionales que tengan que ser tomados en cuenta para resolver el caso en particular. Es decir, es obligación de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario dar prioridad directa al empleo de los principios constitucionales y jurídicos de la tributación en el procedimiento contencioso tributario cuando éstos se encuentren violentados por normas de inferior categoría.

Ahora bien, como la índole del fenómeno impositivo es pública, hace que la naturaleza del Derecho Tributario sea también de orden público. Esta índole pública que tiene el Derecho Tributario se refuerza cuando consideramos que la tributación es un elemento constitutivo del Estado, cuya existencia sería imposible sin la participación económica de sus miembros para contribuir a su sostenimiento, a la satisfacción de urgencias colectivas y a hacer realidad la función social del Estado. Por esta característica de ser componente del Estado, se explica que los principios rectores del Derecho Tributario, tengan rango Constitucional, y se los encuentre declarados en la Ley Suprema, como limitantes del poder de imposición o de exacción que tiene el Estado, y de su actividad administrativa para dirigir y organizar la gestión tributaria y sus relaciones con los contribuyentes.[440]

[440] Teodoro Pozo Illingworth, *Sistemas de administración de justicia en materia tributaria*, en Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, op. cit., p. 85.

Para este mismo autor, es necesario indicar que los principios tributarios proclamados en la Constitución son una verdadera garantía de seguridad jurídica, la cual solo puede darse cuando para administrados y administradores exista identidad conceptual de esos parámetros. Para las juezas y jueces contencioso tributarios es entonces una obligación el de respetar y hacer respetar los principios constitucionales y jurídicos de la tributación, en aras a restablecer la confianza de los contribuyentes en la administración de justicia, pues tal observancia y cumplimiento permite a las partes ejercer los derechos constitucionales entre los que está el de la seguridad jurídica. De esta manera, la necesidad de imperio del orden público, del principio de legalidad y del derecho a la seguridad jurídica en el régimen de las relaciones tributarias, tiene en la función judicial su custodio primigenio a través de los jueces y tribunales que para ello designe.

En consecuencia, en el sistema de justicia especializada, el rol de los tribunales distritales de lo contencioso tributario, tiene importancia trascendental, pues está en sus manos el control de constitucionalidad y el control de legalidad que ejercen los jueces sobre los actos administrativos, y aún sobre disposiciones legales que se opongan a los principios constitucionales y jurídicos de la tributación. Estos controles tienen que ver, en definitiva, con el correcto funcionamiento y desarrollo de los procedimientos administrativos, procurando que éstos tengan todas las garantías necesarias para que los contribuyentes obtengan un pronunciamiento justo y acorde a derecho. Si tenemos en cuenta que el Poder Judicial, es el encargado de cumplir la voluntad del constituyente, materializada en las cláusu-

las de la Constitución, resulta evidente que las juezas, jueces y tribunales no pueden desentenderse de las consecuencias dañosas de sus decisiones, debiendo computarlas en el marco de las posibilidades que le brinda la ley o, en su caso, la Constitución, para optar por la solución que mejor contribuya a una resolución justa. Solamente cuando los jueces y tribunales puedan imputar razonablemente a la ley suprema sus decisiones individuales, tendrán autoridad para seguir siendo aceptados por la sociedad en el formidable poder de ser guardianes de la Constitución. De ahí que sus decisiones, necesariamente, deben encontrarse fuertemente vinculadas a la ley suprema.

4. El rol de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

La Constitución de la República del Ecuador dispone que los órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de otros órganos con iguales potestades reconocidos en la Constitución, son los encargados de administrar justicia, siendo entre otros, la Corte Nacional de Justicia.[441] La Corte Nacional de Justicia estará integrada por juezas y jueces en el número de veinte y uno, quienes se organizarán en salas especializadas. Existirán conjuezas y conjueces que formarán parte de la Función Judicial, quienes serán seleccionados con los mismos procesos y tendrán las mismas responsabilidades y el mismo régimen de incompatibilidades que sus titulares.[442] El Código

[441] Constitución de la República del Ecuador, art. 178.
[442] Constitución de la República del Ecuador, art. 182.

Orgánico de la Función Judicial dispone que en la Corte Nacional de Justicia funcionará la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario[443], que conocerá:

1. Los recursos de casación en las causas en materia tributaria incluso la aduanera;
2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial; y,
3. Los demás asuntos que establezca la ley.[444]

Este mismo cuerpo de ley, ordena que el Consejo de la Judicatura, en coordinación con el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, determinará el número de conjuezas y conjueces que sean necesarios para la Corte Nacional de Justicia y la sala especializada a la cual serán designados.[445] A las conjuezas y a los conjueces les corresponde:

1. Reemplazar, por sorteo, a las juezas y jueces en caso de impedimento o ausencia;
2. Integrar, por sorteo, el Tribunal de tres miembros para calificar, bajo su responsabilidad, la admisibi-

[443] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 183.
[444] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 185, segunda parte.
[445] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 200.

lidad o inadmisibilidad de los recursos que corresponda conocer a la sala especializada a la cual se le asigne y para conocer y resolver las causas cuando sea recusada la sala por falta de despacho;

3. Organizar los fallos de la sala, seleccionar los precedentes para proporcionarlos a los ponentes de la sala a fin de que los utilicen en sus ponencias, y establecer los casos de triple reiteración a fin de ponerlos a conocimiento del Presidente de la sala para que los eleve hasta el Pleno de la Corte; y,
4. Ejercer las demás atribuciones que establezca la ley.[446]

La casación es un recurso de características especiales; es una fase procesal de naturaleza diferente y especial a las restantes, ya que se impugna la sentencia o auto variando en consecuencia el objeto de la controversia, ya no es la pretensión original del actor y la contradicción inicial del demandado sino la pretensión del recurrente de alcanzar que se invalide el fallo por considerar que el mismo ha violado la ley.[447] La Casación es uno de los medios de impugnación de la sentencia de última instancia. Impugnación fundamentada sólo en causas de derecho y, por tanto, limitada sólo a cuestiones de derecho: a la interpretación y a la aplicación de la Ley. Excluyente de los errores de hecho. Y digamos, a su vez, que por lo expresado no es una instancia más.[448]

En consecuencia, la casación: 1) No implica controlar el sometimiento al derecho de las personas (impartir jus-

[446] Código Orgánico de la Función Judicial, art. 201.
[447] Gaceta Judicial XVII. No. 9, p. 2326.
[448] http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=274&Itemid=71

ticia en casos particulares); punto esencial de diferenciación con el recurso de tercera instancia, que estuvo vigente en nuestro sistema procesal hasta la reforma constitucional de diciembre de 1992; 2) Significa realizar el control de la aplicación estricta del derecho en la actividad de los jueces, para que actúen con estricto sometimiento al ordenamiento legal; 3) Confronta el fallo con el ordenamiento jurídico aplicable. Por eso se sostiene que el recurso de casación es una verdadera demanda en contra de la sentencia o auto de que se trate; y, en consecuencia, ha de reunir ciertos requisitos de forma y de fondo sin cuyo cumplimiento no puede aceptarse a trámite el recurso; y, 4) Corrige los errores de derecho en que ha incurrido la sentencia o auto y, en el caso específico, convirtiéndose en Tribunal de instancia, deberá dictar la que en su lugar corresponda.[449]

Así las cosas, la casación se centra en el estudio de los errores en lo que ha incurrido el juez o tribunal *a quo*, es decir únicamente se analiza la sentencia, por lo cual no cabe un análisis de las pruebas, pues se entiende que éstas ya fueron analizadas por el Tribunal de instancia, por lo tanto el juicio llega saneado. Ésta debe entenderse como el recurso encaminado a enmendar los errores de derecho que afectan al juicio contenido en la sentencia o auto. La doctrina caracteriza a tales deficiencias como errores *in iudicando* o errores *in procedendo*. La casación no tiene efecto suspensivo, salvo que se rinda caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.[450] El

[449] Gustavo Durango Vela, *El recurso de casación en materia tributaria ecuatoriana*, Edición: La Caracola Editores, Quito, 2011, p. 12.

[450] Ley de Casación, art. 11.

recurso de casación es el controlador jurídico del fallo; no remedia cualquier injusticia o defecto procesal, sino verifica la legalidad de la sentencia o auto impugnado dentro de los límites derivados de los motivos taxativamente previstos en la ley de la materia e invocados por quien deduce el recurso.

El recurso extraordinario de casación se concede para invalidar una sentencia y tiene dos finalidades: 1) La defensa de derecho objetivo (*ius constitutionis*), función nomofilaquia para la correcta, uniforme y general aplicación e interpretación de la norma jurídica; y, 2) La protección y restauración del derecho subjetivo de las partes (*ius litigatoris*) por aplicación indebida del derecho o de la ley al caso particular. El objetivo principal de la casación es el imperio de la legalidad o vigencia estricta de la juridicidad ante el órgano judicial supremo. Además el recurso de casación persigue la unificación de la jurisprudencia y procura la reparación de los agravios ocasionados a las partes en el fallo recurrido.

El recurso de casación es un medio de impugnación extraordinario, de alta técnica jurídica, formal, vertical, supremo y excepcional que tiene por finalidad obtener que se anule una resolución judicial de decisiva instancia cuando en ésta exista o se infiera lesión a una de las partes por error *in iudicando* o *in procedendo*. La actividad del organismo jurisdiccional de casación se mueve, de igual modo que en una instancia, por el impulso de la voluntad del recurrente; y es él quien en los motivos que el recurso cristaliza, condiciona la actividad del Tribunal y señala de antemano los límites que no pueden ser rebasados. En

otras palabras, el Tribunal de Casación no puede revisar la sentencia recurrida por causales no invocadas ni por fundamentos que la impugnación no trae, de ahí no puede actuar de oficio ni suplir las deficiencias del recurrente.

La casación tributaria en el Ecuador tiene más de treinta años de vigencia. Ésta se instituye en el país con la expedición del Código Tributario (1975) y funciona por recurso interpuesto por la administración o por los particulares. La casación tributaria se ciñe a los principios de este instituto. En primer lugar concierne a la violación de leyes tributarias, y por lo tanto no debe referirse a asuntos relativos a los hechos. En segundo lugar supone la existencia de un tribunal especial para que conozca del recurso. En tercer lugar, se vierte en un medio de impugnación, que aduciendo las causales de ley, puede ser propuesto por las partes. Por último, el valor del fallo de casación es singular, pues a más de vincular a las partes contendientes, es norma obligatoria de carácter general para lo posterior.[451]

El art. 309 del Código Tributario establece que el recurso de casación en materia tributaria se tramitará con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Casación. En efecto, al expedirse la Ley de Casación en 1993, reformada en 1997 y 2007 y codificada en el 2004 (Suplemento del RO 299, 24-III-2004), la casación tributaria dejó de regirse por el Código Tributario y quedó regulada, al igual que las otras materias no penales por la Ley mencionada. El recurso de casación en materia tributaria es de competencia de la

[451] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario,* op. cit., p. 326.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que actúa como Tribunal de Casación, con aplicación de los procedimientos y normas dispuestas en la Ley de Casación. Éste es un recurso exclusivamente de puro derecho, en el que no se admite volver a la discusión sobre la confirmación o verdad de los hechos sobre cuya base ha actuado el Tribunal de instancia al aplicar las disposiciones legales en la correspondiente sentencia. Los hechos no pueden ser revisados o vueltos a discutir, deben quedar inamovibles tales como fueron reconocidos o establecidos en la respectiva sentencia.[452]

El recurso de casación en materia tributaria procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario. Al respecto, José Vicente Troya Jaramillo dice que, el Tribunal de Casación emitió varios pronunciamientos. Dispuso que no cabe casación contra las sentencias dictadas dentro del ilícito tributario; en contra de los fallos que nieguen o confirmen las peticiones de compensación o facilidades de pago; de las sentencias dictadas en acción de pago por consignación; de las sentencias dictadas en juicios de nulidad de procedimientos coactivos; en las sentencias dictadas en juicios de nulidad de remate o subasta; en las sentencias dictadas en juicios de excepciones a la coactiva, salvo cuando se trate de *inexistencia de la obligación por falta de la Ley que establezca el tributo o por exención legal* y de *extinción total o parcial de la obligación*; en las sentencias dictadas en juicios de tercería excluyente de dominio; y, en las senten-

[452] Leonardo Andrade, *Práctica Tributaria*, op. cit., p. 172.

cias dictadas en conflictos de competencia. Con esta resolución se restringe notablemente el campo de la casación tributaria. Se excluye de este remedio lo procesal tributario, lo penal tributario, y otras diversas materias. Se limita en suma, la casación únicamente al derecho material tributario.[453]

El art. 3 de la Ley de Casación se refiere a las causales o casos en los que se puede aplicar el recurso de casación: 1) Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva; 2) Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente; 3) Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto; 4) Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis; y, 5) Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.

[453] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 328.

El recurso sólo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto y deberá presentarse ante la misma Sala que pronunció la sentencia, dentro del término de cinco días posteriores a la notificación del auto o sentencia o del auto definitivo que niegue o acepte su ampliación o aclaración; los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días. El Tribunal de instancia examinará si el recurso interpuesto cumple con las circunstancias puntualizadas en el art. 7 de la Ley de Casación; en caso de aceptación, ordenará que el proceso se remita a la Corte Nacional de Justicia. Si se denegare el trámite del recurso, podrá la parte recurrente, en el término de tres días, interponer el recurso de hecho y, sin calificarlo, el órgano judicial respectivo elevará todo el expediente a la Corte Nacional de Justicia. Recibido el proceso en la Oficialía Mayor de la Corte Nacional de Justicia se procederá al sorteo de rigor para que el recurso de casación sea conocido por la Sala de Conjueces, quienes procederán a calificar, bajo su responsabilidad, la admisibilidad o inadmisibilidad del recurso.

La Sala de Conjueces respectiva, examinará si el recurso de casación ha sido debidamente concedido por el Tribunal *a quo*, y, además verificará si en el escrito de interposición del recurso de casación constan los requisitos formales del art. 6 de la Ley de Casación que tienen el carácter de obligatorios: 1) Indicación de la sentencia o auto recurridos con individualización del proceso en que se dictó y las partes procesales; 2) Las normas de derecho que se estiman infringidas o las solemnidades del procedimiento que se hayan omitido; 3) La determinación de las causales en que se funda; y, 4) Los fundamentos en que

se apoya el recurso. Si se admite a trámite el recurso, notificará a las partes y ordenará en el mismo auto de admisibilidad, correr traslado a quienes corresponda, con el recurso deducido, concediendo el término de cinco días para que sea contestado fundamentadamente. Si se rechaza el recurso de casación devolverá el proceso al Tribunal de origen. Lo propio hará si se interpone recurso de hecho.

Con la contestación o en rebeldía, pasa el proceso a la Sala de Jueces de la Corte Nacional de Justicia para la sustanciación del recurso de casación. Durante el trámite del recurso de casación no se podrá solicitar ni ordenar la práctica de ninguna prueba, ni se aceptará incidente alguno. Sin embargo las partes podrán solicitar audiencia en estrados en el término de tres días siguientes al establecido en el art. 13 de la Ley de Casación, esto es, durante los días seis, siete u ocho, contados a partir de la notificación del auto de admisibilidad del recurso. Si la Sala especializada de la Corte Nacional de Justicia encuentra procedente el recurso, casará la sentencia o auto de que se trate y expedirá el que en su lugar correspondiere, y por el mérito de los hechos establecidos en la sentencia o auto. Cuando se trate de casación por la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, el Tribunal de Casación anulará el fallo y remitirá el proceso al juez u órgano judicial al cual tocaría conocerlo en caso de recusación de quién pronunció la providencia casada, a fin de que conozca la causa desde el punto en que se produjo la nulidad.

La sentencia, cuando admite el recurso puede revocar o modificar y corregir errores de derecho de la sentencia

recurrida, sin lugar a otro recurso, sus efectos son definitivos. Cuando se ha ejecutoriado la sentencia no tiene recurso alguno, es definitiva y produce el efecto de cosa juzgada. Así mismo, surte el efecto general de constituir precedentes de aplicación y jurisprudencia, de conformidad con el art. 19 de la Ley de Casación.[454] Cada una de las sentencias dictadas por las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia debe ser publicada en el Registro Oficial. Debe anotarse, por ser de extrema importancia, que con la expedición de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, según lo dispuesto en el art. 185, solamente cuando el Pleno de la Corte Nacional de Justicia en un plazo de 60 días decida su conformidad con el triple fallo sobre un mismo punto de derecho, constituirá jurisprudencia obligatoria.[455] Esta disposición ha sido recogida en el Código Orgánico de la Función Judicial en su art. 182, con lo cual ha quedado derogado tácitamente, por lo menos en parte, el art. 19 de la Ley de Casación.

Otro punto de singular importancia a considerar es lo que dispone el art. 94 de la Constitución de la República del Ecuador que se refiere a la acción extraordinaria de protección que procede contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución y, que se interpone ante la Corte Constitucional. Esta acción procederá cuando se hayan agotado los recursos ordinarios y extraordinarios y se sustanciará de conformidad con lo dispuesto en el art. 58 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. De esta manera,

[454] Leonardo Andrade, *Práctica Tributaria*, op. cit., p. 174.
[455] Constitución de la República del Ecuador, art. 185.

las sentencias y autos definitivos que dictan las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia son susceptibles de esta acción y en gran medida han sido recurrentes por los sujetos procesales.

En Ecuador, dice Carmen Simone, la jurisprudencia de casación tributaria constituye fuente cardinal del derecho tributario y ha servido para llenar los vacíos de la escasa doctrina tributaria en nuestro país. La importancia de este *corpus* jurídico producido por los tribunales de casación, dice la autora, radica en la especialidad y complejidad de la materia tributaria, caracterizada por su elevado tecnicismo y porque en ella convergen aspectos jurídicos, económicos y contables. Se debe también a que el proceso contencioso-tributario no es común, sino que tiene sus propios matices y alcances, como por ejemplo, el que se lo considere cuasi-oficioso, en contraposición de los procesos dispositivos, predominantes en nuestro sistema jurisdiccional.[456]

En materia tributaria, al amparo de lo que establece la Ley de Casación, se ha de entender que la casación procede respecto de las sentencias y autos finales dictados por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario en única y definitiva instancia. La competencia para conocer del recurso de casación corresponde a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. En el ámbito tributario, por ejemplo, por procesos de conocimiento hemos de entender: las acciones de impugnación contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia

[456] Carmen Amalia Simone Lasso, *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana*, op. cit., p. 1.

tributaria, ya sea que se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes, y sea que se persiga su anulación total o parcial, con efecto general; las acciones directas de prescripción, pago por consignación, nulidad del procedimiento coactivo, y las de pago indebido o pago en exceso; los juicios de oposición a inscripción, y los procesos penales tributarios.[457] Respecto de los juicios de excepciones a la coactiva, la jurisprudencia ha dicho que constituyen procesos de conocimiento aquellos que se propongan con fundamento en las excepciones 3, 4 y 5 del art. 212 del Código Tributario. El recurso de casación en materia tributaria debe fundamentarse en uno o más de los vicios consignados en cada una de las causales expresamente previstas en el art. 3 de la Ley de Casación. La calificación del recurso, esto es la admisibilidad o inadmisibilidad compete a la Sala de Conjueces y la sentencia de casación a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Para mejor entender la evolución de la casación tributaria y su estado actual es necesario señalar las siguientes cuestiones:

a) Se la puede proponer exclusivamente en contra de sentencias y autos expedidos por los tribunales distritales de lo fiscal en juicios de conocimiento.
b) De acuerdo a jurisprudencia de triple reiteración, se entiende que cabe proponer recurso de casación en los juicios de excepciones a la coactiva únicamente cuando se discute la obligación tributaria

[457] Carmen Amalia Simone Lasso, *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*, op. cit., p. 8.

(numerales 3, 4 y 5 del art. 212 de la Codificación del Código Tributario).

c) También de conformidad con la jurisprudencia de triple reiteración, se entiende que el recurso de queja contemplado en el art. 222 numeral 6 del Código Tributario no constituye un proceso de conocimiento, y por ende, sobre la resolución que en él expida el Tribunal Distrital de lo Fiscal correspondiente, no cabe recurso de casación (Recursos 31-2005 y 134-2006).

d) De forma contraria a la jurisprudencia del extinto Tribunal Fiscal, se admite recurso de casación en contra de las sentencias expedidas en juicios de pago por consignación y de nulidad del procedimiento coactivo.

e) Se ha clarificado que en materia tributaria, el demandado es la autoridad de la que emanó el acto administrativo, no la entidad pública a la que pertenece y menos aún la máxima autoridad de ese organismo. En consecuencia, no se cuenta con el Procurador General del Estado, y este funcionario no está legitimado para interponer el recurso de casación.

f) Las sentencias en casación ya no constituyen precedente obligatorio. En su lugar, cuando existe triple reiteración en los términos del art. 19 de la Ley, se sienta precedente jurisprudencial obligatorio, salvo para la propia Corte Nacional de Justicia[458].

[458] Además según la Constitución y el Código Orgánico de la Función Judicial el Pleno de la Corte Nacional de Justicia dicta precedentes obligatorios que rigen hasta que la ley disponga lo contrario.

g) Ya no cabe el análisis de los hechos, cual ocurría según el art. 329 numeral 4 del Código Tributario, mas, se permite casar la sentencia por cuestiones atinentes a la valoración de la prueba.

h) A partir de la vigencia de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, art. 17, (Suplemento del Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999) el ilícito tributario comienza a regirse por el Código de Procedimiento Penal y sólo supletoriamente por el Código Tributario. Desde entonces la casación en este campo ya no se rige por la Ley de Casación sino por el Código de Procedimiento Penal, y la competencia para conocer del recurso le corresponde a las Salas Especializadas de lo Penal de la Corte Suprema.

i) La jurisprudencia de casación tributaria ha considerado que la institución del reenvío es aplicable no únicamente cuando se casa por la causal segunda del art. 3 de la Ley de Casación, sino, de modo general, para todos aquéllos casos en que no es posible para la Sala de casación fallar en base a los hechos establecidos en la sentencia o auto impugnados, o cuando en la sentencia o auto de instancia, no existan hechos que permitan expedir un fallo de mérito.[459]

En conclusión, la casación tributaria en el Ecuador no es nueva, está vigente desde el 23 de diciembre de 1975, con la publicación del Código Tributario. En ese contexto, es necesario comprender las especificidades que reviste la casación en materia tributaria y el funcionamiento del sis-

[459] José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., pp. 330, 331, 332.

tema de precedentes jurisprudenciales. Por lo tanto, no debemos descuidar las dimensiones que este recurso extraordinario alcanza en el constitucionalismo garantista, pues, por efecto de la supremacía constitucional, la prevalencia de los derechos fundamentales y el redescubrimiento de la importancia de la jurisprudencia como fuente generadora de derecho, es indudable que se trata de una institución procesal que se enfrenta a escenarios de acción diferentes y ello hace que se vuelva imperiosa una profunda redefinición de su contenido. Un nuevo diseño normativo de la casación volvería factible la potenciación de su función de carácter sistémico, porque, sin duda alguna, este instrumento, quizá el más simbólico que el legislador haya ideado para la revisión y solución del error judicial en la justicia ordinaria, no solo permite el control de la legalidad, la prevalencia de la igualdad de condiciones para las partes y la aplicación de la norma sustancial, por sobre la de naturaleza procesal o instrumental.[460]

También debemos preocuparnos de impulsar acciones de coordinación entre la Corte Nacional de Justicia y la Corte Constitucional para una mejor administración de justicia ordinaria y constitucional, pues a la primera le compete conocer y tramitar el recurso de casación aplicando el control de legalidad y, a la segunda, como máximo organismo de control e interpretación constitucional, le corresponde el control de constitucionalidad, no obstante que, también la justicia ordinaria debe efectuar el control

[460] Carlos Ramírez Romero, Conferencia inaugural del Seminario *"Casación y argumentación jurídica en materia tributaria"*, en: Justicia Tributaria: Pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Aportes Jurídicos Contemporáneos de la Justicia Ordinaria, Corte Nacional de Justicia, 2013, p. 14.

de constitucionalidad por el principio de aplicación directa e inmediata de la norma constitucional. Considero que, estamos a tiempo de impulsar todas las reformas que sean necesarias para optimizar el recurso de casación en forma general y particularmente el de casación tributaria, a propósito de la próxima aprobación y publicación del Código General del Proceso que se encuentra en debate en la Asamblea Nacional, en cuyo Libro V, Título IV trata del recurso de casación en el nuevo modelo de administración de justicia en el Ecuador.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

CAPÍTULO V

Conclusiones y Recomendaciones

1. Conclusiones

- Un verdadero Estado de Derecho es aquel en donde el Estado no sólo se somete a la ley sino que también se subordina a la justicia. Es claro entonces que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.
- Los ordenamientos jurídicos deben garantizar, inexcusablemente, el acceso a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad, que se brinda y se asegura con juezas, jueces y tribunales independientes e imparciales que aseguren el derecho al debido proceso.
- La Constitución de la República del Ecuador reconoce en favor de los ciudadanos el derecho a la seguridad jurídica y debería hacerse manifiesta en todos los ámbitos, y, en especial en materia tributaria, de manera que toda persona natural o jurídica que desarrolle o quiera emprender en una actividad económica, pueda

realizar sus proyecciones en base a reglas del juego previamente conocidas y medianamente estables.

- En virtud del principio de supremacía constitucional se presume la constitucionalidad de todos los actos y normas jurídicas, es decir, que los mismos gozan de validez por haber sido creados o adoptados en armonía con la normativa constitucional. Mas, la realidad demuestra que no todas las normas o actos de autoridades públicas se ciñen a los contenidos constitucionales, razón por la cual; a fin de garantizar la vigencia y efectividad de la supremacía de las normas constitucionales se han implementado mecanismos que permitan la vigilancia de la correspondencia de los actos estatales con los principios y normas de la Constitución, se trata del denominado "control constitucional" que permite revisar la validez no solo de las leyes y otros instrumentos jurídicos, sino, en general, de los actos de los órganos y autoridades públicas.
- La potestad tributaria, constituye un conjunto de facultades de actuación que el ordenamiento jurídico otorga al Estado y a la Administración, y que les habilitan para obrar, confiriéndoles al efecto poderes jurídicos. Comprende la atribución de crear tributos; la de determinación y liquidación de los mismos, a más del potencial ejercido de todos los mecanismos e instrumentos necesarios para su recaudación. Todas estas prerrogativas se ejercen siempre con recaudos legales, que implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, pues se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico - tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley

debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos y principios constitucionales. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado, cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

- El deber fundamental del Estado es cuidar el respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos; por lo tanto, al dotar a la Administración Tributaria de un conjunto de prerrogativas, se deberá velar porque éstas se desarrollen con estricto apego y respeto de las garantías y derechos de los contribuyentes. En este sentido, durante el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria, deberá velarse por una tutela efectiva de esos derechos y garantías. Precisamente, el procedimiento administrativo, es el medio que debe regular el ejercicio de las prerrogativas públicas y el camino que debe respetar la Administración Tributaria en sus actuaciones frente a los derechos y garantías de los contribuyentes.
- Los textos constitucionales contienen, normalmente, los principios fundamentales que rigen el ordenamiento jurídico de cada país, a través de los cuales se plasma positivamente el ideal de justicia que una comunidad organizada profesa en un momento histórico determinado. Esta idea de justicia también está presente en el ámbito del tributo y debe, asimismo, reflejarse en los principios constitucionales mediante los que se pretenda alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. Tales principios constituyen los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e

interpretarse toda la materia tributaria y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias.

- El alcance de estos principios del sistema tributario en relación con el propio ordenamiento jurídico viene determinado por su carácter de valores básicos asumidos por la norma fundamental del Estado; en tal sentido puede decirse que cumplen una indudable función ordenadora que se refleja tanto en el terreno normativo como en el interpretativo. En general cabe afirmar que los principios constitucionales y jurídicos de la tributación tienen un valor no sólo programático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental.
- La constitucionalización de los principios tributarios, se traduce en el establecimiento de ciertos límites materiales que se proyectan en la normativa posterior que va a configurar el sistema tributario y, por consiguiente, también, al ejercicio del poder que tiene encomendada su elaboración. Pero, conviene insistir en que la eficacia limitativa de los principios del Derecho Tributario contenidos en las normas constitucionales resultaría inoperante, si tales normas carecieran de efectos plenamente vinculantes y se configuraran como meros criterios pragmáticos u orientadores necesitados de desarrollo legislativo ulterior o si su vulneración no fuese alegable ante los tribunales. En ambos casos su eficacia como elemento de ordenación social es prácticamente nula.

- Nuestra Constitución enfoca al régimen tributario no solo desde la perspectiva de la relación Estado y ciudadano, sino que incorpora los principios esenciales de la gestión de la Administración Tributaria y los relativos al sistema tributario. De ahí que, los principios no sólo se entienden como la contrapartida de las garantías del contribuyente, sino como condición necesaria al Estado en su conjunto, para la aplicación de políticas integradoras tendientes a la redistribución y estímulo del empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.
- Los principios de la tributación, sean éstos constitucionales o jurídicos, limitan el ejercicio de las potestades reconocidas a la Administración Tributaria, con la finalidad de proteger a los administrados y brindando a éstos la posibilidad de defenderse cuando estos límites sean vulnerados. Por lo tanto, los principios constitucionales y jurídicos aplicables a los procedimientos tributarios deben actuar como elementos rectores de la política tributaria y no pueden ser analizados aisladamente, sino como un conjunto de valores que orientan la justicia y la equidad y que permiten el respeto de los derechos de los contribuyentes al momento de la formación del acto administrativo, así como el efectivo ejercicio de sus garantías frente a posibles abusos de la Administración.
- El procedimiento administrativo tributario y el contencioso tributario deben entenderse como el camino; y, el proceso como aquel conjunto de pasos que deben realizarse para lograr la solución de un conflicto; por tal razón, los principios que rigen los procedi-

mientos tributarios, resultan determinantes para lograr la realización del debido proceso, y de igual forma, deben ser entendidos como elementos que garantizan la tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes. Por tal motivo, las decisiones que impliquen la intromisión en la esfera de los derechos de los ciudadanos, deben ser adoptados estrictamente conforme a Derecho y en estricto apego a los principios de la tributación.

2. Recomendaciones

- Es necesario que en nuestro ordenamiento jurídico se promueva una reforma profunda del régimen tributario, para racionalizarlo, simplificarlo y enmarcarlo enteramente en los nuevos preceptos constitucionales, especialmente en lo que comporta la correcta aplicación de los principios constitucionales y jurídicos de la tributación.
- Es evidente la necesidad de crear un mayor número de Tribunales especializados en materia tributaria, por cuanto la complejidad del fenómeno tributario, cada día va en aumento.
- Es necesario que las resoluciones administrativas, así como los autos resolutorios y sentencias de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, interpreten y conjuguen su razonamiento y motivación, aplicando y cumpliendo correctamente con todos y cada uno de los principios de la tributación.

- El Estado ecuatoriano, a través de sus gobernantes, está obligado a reforzar y modernizar el control tributario, creando organismos especializados, capacitando a sus recursos humanos, dictando nuevas reformas legales, estableciendo sanciones a través de la modificación del Código Orgánico Integral Penal, desarrollando campañas educativas dirigidas a ciudadanos de todas las edades con la finalidad de desarrollar la conciencia tributaria, etc.

Transcribo a continuación las recomendaciones adoptadas en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario:

- La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica.
- La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica.
- Un Poder Judicial independiente e imparcial, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de la seguridad jurídica.
- La supresión de la regla 'solve et repete' y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para la igualdad de las partes.
- Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables.

- Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.
- Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.
- La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE GUZMÁN, Vanesa, *Tutela jurisdiccional del crédito en Ecuador*, Quito, Ediciones Legales-Universidad Andina Simón Bolívar, Colección Profesional Ecuatoriana, 2012.

ALESSI, Renato, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Tomo I, Editorial Bosch, Barcelona-España, 1970.

ALESSI, Renato y STAMMATI, Gaetano, *Instituciones de Derecho Tributario*, UTET, Turín, 1965.

ALTAMIRANO, Alejandro, *La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria*, Universidad Austral, Buenos Aires, 2001.

ALTAMIRANO, Fabián, *Los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, en: Revista Novedades Jurídicas, No. 31, Quito, Ediciones Legales, 2009.

AMATUCCI, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, Volumen 1, Temis S.A., Bogotá, 2001.

ANDRADE, Leonardo, *Práctica Tributaria*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011.

ANDREOZZI, Manuel, *Derecho tributario argentino*, Editora Argentina, Tomo II, Buenos Aires, 1951.

APARICIO PÉREZ, Miguel A., *Manual de Derecho Constitucional*, 2da. edición, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2012.

BALEEIRO, Aliomar, *Una introducción a la Ciencia de la Hacienda*, Tomo I, Editora Forense, 15ª edición, actualizada Dejalma Campos, Río de Janeiro, 2001.

BAUER NOVELLI, Flavio, *Seguridad de derechos individuales y tributarios*, en: Revista de Derecho Tributario, No. 25, Berlín, 2000.

BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BENITEZ, Mayté, *Manual Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2009.

BETANCUR JARAMILLO, Carlos, *Derecho procesal administrativo*, Cuarta Edición, Señal Editora, Bogotá, 1994.

BRACCO, Martha Susana, *Derecho Administrativo Aduanero*, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2002.

CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta*, Tomo I, Tercera reimpresión, Temis, México, 1999.

CASÁS, José Osvaldo, *Principios jurídicos de la tributación*, en: *Tratado de Tributación: Derecho Tributario*, Tomo I, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Tomo II, Séptima edición actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002.

COUTURE, Eduardo Juan, *Fundamentos del derecho procesal civil*, 3ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1958.

COSCULLUELA MONTANER, Luis, *Manual de Derecho Administrativo: Parte General*, 23ª edición, Civitas, Madrid, 2012.

CRETELLA JUNIOR, José, *Principios fundamentales del Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1990.

CRUZ DE QUIÑÓNEZ, Lucy, *Marco constitucional del derecho tributario*, en: *Manual de derecho tributario*, primera edición, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1991.

DE ARAÚJO FALCAO, Amílcar, *Introducción al derecho tributario*, en: *El hecho generador de la obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1964.

DE LA GUERRA ZÚÑIGA, Eddy, *El Régimen Tributario Ecuatoriano, Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.

DELGADILLO, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario, Límites a la Potestad Tributaria, Principio de Irretroactividad*, Ediciones Everest, México, 2004.

DE LUCA, Javier, *La igualdad ante la ley*, en Garzón, Ernesto y Laporta, Francisco (Edit.), *El derecho y la justicia*, Madrid, Editorial Trotta, 2000.

DEVIS ECHANDÍA, Hernando, *Teoría General del Proceso*, Segunda Edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1977.

DIEZ, Manuel María, *Manual de Derecho Administrativo*, Tomo V, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1965.

DURANGO VELA, Gustavo, *El recurso de casación en materia tributaria ecuatoriana*, Edición: La Caracola Editores, Quito, 2011.

DROMI, José Roberto, *Manual de derecho administrativo*, tomo I, Buenos Aires, Astrea, 1987.

DROMI, José Roberto, *El procedimiento administrativo*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 1999.

DROMI, José Roberto, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2004.

EGAS REYES, Pablo, *La interpretación en materia tributaria*, en *Foro: revista de derecho; No. 3*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar-Corporación Editora Nacional, 2004.

ESCOBAR MENALDO, Hugo Rolando, *El Procedimiento Tributario*, Septem Partitarum, Año XXIX, No. 1, Guatemala, 1995.

ESCOLA, H. J., *El interés público como fundamento del Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

FEDELE, Andrea, *La reserva de ley*, en Amatucci, Andrea (Edit.), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis S.A., 2001.

FARRANDO, Ismael y MARTÍNEZ, Patricia, *Manual de derecho administrativo*, Buenos Aires, Depalma, 2000.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Los Principios Constitucionales del Orden Tributario*, en: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo*, Séptima edición, Tomo I, Civitas, Madrid, 1995.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, 10ª. Edición, Tomo II, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

GARCÍA NOVOA, César, *El sistema de administración de justicia en España*, en: Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Serie Memoria y Debates, José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro Editores, Ministerio

de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2010.

GARCÍA TOMA, Víctor, *Valores, fines y principios constitucionales*, en *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, No. 1, Lima, Tribunal Constitucional de la República del Perú, 1999.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas: análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 2000.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 3ª. Edición, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 5ª. Edición, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 10ª. Edición, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2011.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario: I*, 3ª. Edición, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Civitas, Madrid, 1989.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, 2ª. Edición, Civitas, Madrid, 1989.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Procedimiento administrativo federal*, 3ª. Edición, UNAM-Porrúa, México, 2000.

GORDILLO, Agustín A., *Tratado de derecho administrativo*, Tomo II, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2000.

GRIJALVA JIMÉNEZ, Agustín, *Evolución histórica de control constitucional en Ecuador*, en: *Constitucionalismo en Ecuador, Pensamiento Jurídico Contemporáneo 5*, Corte Constitucional para el Período de Transición, Quito, 2011.

JARACH, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Tomo I, Cima, Buenos Aires, 1980.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario*, 3ª. Edición, Editora e Impresora Lavalle, Buenos Aires, 1999.

JARAMILLO ORDÓÑEZ, Herman, *Manual de derecho administrativo*, Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, Loja, 1999.

JARAMILLO ORDÓÑEZ, Herman, *La justicia administrativa: el procedimiento y el proceso contencioso administrativo*, Editorial Grafimundo, Loja, 2003.

JIRÓN VARGAS, Enrique, *Lo contencioso administrativo*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1959.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, en AA. VV., *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

LEWIN FIGUEROA, Alfredo, *Principios constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Universidad de los Andes/Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002.

LOBO TORRES, Ricardo, *Legalidad Tributaria y armonía entre los poderes del Estado*, en Estudios de Derecho Constitucional e Internacional, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2005.

MARTÍNEZ MOLINA, Dunia, *Corte Constitucional una consecuencia lógica de la evolución del control constitucional en Ecuador*, en Genealogía de la justicia constitucional ecuatoriana, Memorias de encuentros académicos 1, Corte Constitucional para el Período de Transición, Quito, 2012.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael, *Derecho Administrativo, Diccionarios jurídicos temáticos*, Tomo 3, México, Harla, 1997.

MERKL, Adolf, *Teoría general del derecho administrativo*, Comares, 2004.

MENÉNDEZ OCHOA, Ángel, *El procedimiento administrativo tributario*, Compilación de Leyes Tributarias, Superintendencia de Administración Tributaria, Editorial FM, Guatemala, 1ra. Edición, 2000.

MEJÍA SALAZAR, Álvaro R., *Diccionario Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.

MOGROVEJO JARAMILLO, Juan Carlos, *Matices del principio de reserva de ley en la imposición municipal respecto a las exenciones*, en: Memorias VIII Jornadas de Derecho Tributario, Editora Jurídica Cevallos, Quito, 2007.

MOGROVEJO JARAMILLO, Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional - Abya-Yala, Quito, 2010.

MONTAÑO GALARZA, César, *El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución de Ecuador de 2008*, en: Foro Revista de Derecho No. 15, USAB-Ecuador/CEN. Quito, 2011.

MONTAÑO GALARZA, César, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina,* en Tópicos fiscales contemporáneos, Universidad de Guadalajara, México, 2004.

MORALES TOBAR, Marco, *Manual de Derecho Procesal Administrativo,* Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2010.

NAVA NEGRETE, Alfonso y QUIROZ ACOSTA, Enrique, *Descentralización,* en: Fernández Ruiz, Jorge (Coord.), *Diccionario de Derecho Administrativo,* UNAM, Porrúa, México, 2003.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *El principio de no confiscatoriedad tributaria,* en García Novoa, César (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI,* Barcelona, Marcial Pons, 2008.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

OSORNIO CORRES, Francisco Javier, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México,* UNAM, México, 1999.

PADILLA, Javier Moreno, *El principio de igualdad en el Derecho Tributario,* en: González García, Eusebio, (Coord.), *Principios tributarios constitucionales,* México, Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Derecho Tributario,* México, Editorial Porrúa, 2000.

PAREJO-ALFONSO, Luciano, *Manual de Derecho Administrativo,* Buenos Aires, Ariel S.A., 1998.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen*

Tributario Administrativo, Tomo Primero, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2004.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano: Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Tomo Primero, Universidad del Azuay, Cuenca, 2013.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Estado de derechos: seguridad jurídica y principios constitucionales en el régimen tributario ecuatoriano*, en Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro (Edit.), Serie Memorias y Debates 1, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2011.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario, Parte General*, 23ª. Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2013.

PORRAS VELASCO, Angélica / ROMERO LARCO, Johanna, *Consulta Constitucional*, en: *Guía de Jurisprudencia Constitucional Ecuatoriana*, Tomo 1, Corte Constitucional para el Período de Transición, Quito, 2012.

POZO ILLINGWORTH, Teodoro, *Sistemas de administración de justicia en materia tributaria*, en: *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro (Edit.), Serie Memorias y Debates 1, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Quito, 2011.

PLAZAS VEGA, Mauricio, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Editorial Temis, 1998.

PLAZAS VEGA, Mauricio, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, tomo II, Bogotá, Editorial Temis, 2005.

QUERALT, Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001.

QUIÑONES LÓPEZ, Alma Beatriz, *Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala*, en: *Justicia, libertad y derechos humanos*, San José de Costa Rica, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2003.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, México, Editorial Trillas, 1998.

RAMÍREZ ROMERO, Carlos. Conferencia inaugural del Seminario *"Casación y argumentación jurídica en materia tributaria"*, en: Justicia Tributaria: Pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Aportes Jurídicos Contemporáneos de la Justicia Ordinaria, Corte Nacional de Justicia, 2013.

RUIZ MASSIEU, José Francisco, *Reforma administrativa y procedimiento administrativo*, Revista de la Escuela de Derecho, México, 1983.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de Derecho Financiero: introducción y parte general*, Volumen 1, Universidad de Madrid, 1975.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Madrid: I.E.P., 1962.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1979.

SALAS FEBRES, María Alejandra, *El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria*, en *Temas Actuales de Derecho Tributario*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2005.

SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando, *Tratado de derecho administrativo*, Bogotá, Departamento de

Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003.

SIMONE LASSO, Carmen Amalia, *Glosario de jurisprudencia tributaria ecuatoriana*, Quito, Colección Profesional Ecuatoriana, Ediciones Legales - Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013.

SOLER, Osvaldo H., *Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial Administrativo, Penal*, 3ª. Edición Actualizada y Ampliada, Buenos Aires: La Ley, 2008.

SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, quinta edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot S.A., 2011.

SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991.

TARSITANO, Alberto, *El principio de capacidad contributiva, un enfoque dogmático*, en Pistole, Pasquale y Taviera, Heleno, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1988.

TARSITANO, Alberto, *El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático*, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Coord.), Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *El procedimiento de gestión tributaria*, en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Editorial Dykinson, 2007.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios*, en: *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, 1982.

TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, en Derecho Tributario, Pudeleco Editores S.A., Quito, 2006.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, en Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Finanzas públicas y Constitución, en Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Tributación y derechos humanos*, en Foro: *revista de derecho*, No. 2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar-Corporación Editora Nacional, 2003-2004.

TROYA JARAMILLO, José Vicente / SIMONE LASSO, Carmen Amalia, *Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

UBIERNA, José Antonio, *De lo contencioso administrativo*, Madrid, Librería General Victoriano Suárez, 1948.

UCKMAR, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2002.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, Imprenta Rosgal, 1982.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

VALDÉS VILLARREAL, Miguel, *La justicia en las contribuciones*, en: González García, Eusebio (Coord.), *Principios Tributarios constitucionales*, México, Universidad de Salamanca, Instituto Cultural Domecq, 1992.

VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, *Régimen tributario y de aduanas*, 2ª. Edición, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Loja, 2007.

VÁSQUEZ IRUZUBIETA, Carlos, *Procedimiento administrativo común*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1993.

VÉSCOVI, Enrique, *Teoría general del proceso*, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 1999.

VIDAL HENDERSON, Enrique, *El Modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización*, publicado en Eusebio Gonzáles García, *Principios Constitucionales*, Compilador, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª. Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª. Edición, Ediciones Depalma, Tomo I, Buenos Aires, 1980.

ZAVALA BAQUERIZO, Jorge, *El Debido Proceso Penal*, Editorial Edino, Guayaquil, 2001.

ZAVALA EGAS, Jorge, *El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en el Ordenamiento Jurídico*, Guayaquil, Edino, 1998.

ZAVALA EGAS, Jorge, *Introducción al Derecho Administrativo*, Edino, Guayaquil, 2003.

ZAVALA EGAS, Jorge, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Guayaquil, Edino, 2005.

Bibliografía Complementaria

AGUIRRE BERMEO, Andrea, *El control de legalidad en materia tributaria*, s.n., 2008, Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

ARIAS FERNÁNDEZ, Verónica Elizabeth, *Moral pública y tributación en el Ecuador*, Quito, s.n., 2009, Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

ARISTÓTELES, Teoría de la Justicia.

BLACIO AGUIRRE, Robert Paúl, *El tributo en el Ecuador*, en: www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7639.

BLACIO AGUIRRE, Robert Paúl, *Principios y obligación tributaria*, en: http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2010/01/12/principios-y-obligacion-tributaria

CALAMANDREI, Piero, *La tutela jurisdiccional*, en: http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/procedimientopenal/2006/02/03/la-tutela-jurisdiccional

CASÁS, José Osvaldo, *Ponencia en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires-Argentina, 1989.

CASÁS, José Osvaldo, *Los principios del derecho tributario*, en: www.hacienda.go.cr/.../Los%20principios%20del%20Derecho%20Tributario

CEVALLOS, María del Carmen, *Orientación del sistema tributario en el Ecuador a partir de la ley reformatoria para la equidad tributaria*, Quito, s.n., 2011, Tesis de la Universidad Andino Simón Bolívar, Sede Ecuador.

EGAS REYES, Pablo, *El principio de equidad tributaria en el Ecuador*, XI Jornadas Nacionales del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, IEDT, 9-10/12/10.

GARCÍA, Javier, *Sistema fiscal*, en: http://webs.ono.com/jav43/sistemafiscal.pdf.

MARTEL CHANG, Rolando Alfonzo, *La Tutela jurisdiccional efectiva*, en: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/tesis/human/Martel_Ch_R/titulo_2.html

MONTAÑO GALARZA, César, *Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y de Reserva de Ley en el Ecuador*, en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f2_1/f2_1archivos/pdf/F2.3.pdf

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *El cobro de la deuda tributaria y la vía judicial*, en Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, 2004.

SALAZAR GONZÁLEZ, Rodrigo, *Jurisprudencia constitucional tributaria en el Ecuador*, Quito, s.n., 2008. Tesis de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

SIMONE LASSO, Carmen Amalia, *La Equidad Tributaria en el Ecuador*, Ponencia en las XI Jornadas Nacionales del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, IEDT, 9-10/12/10.

TORRES, Tiberio, *Teoría normativa general de la tributación*, en: http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/MaterialCursosVirtuales/TGT2010.pdf.

TORRES, Tiberio, *El postulado constitucional de equidad tributaria y los principios tributarios*, ponencia en: XI

Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, diciembre de 2010.

VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, *Sistema tributario y constitución en el Ecuador*, en: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Boletín 11, Quito, 2009.

YUPANQUI, Yolanda, *Equidad y Justicia*, ponencia: XI Jornadas Nacionales-Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2010.

Legislación Extranjera

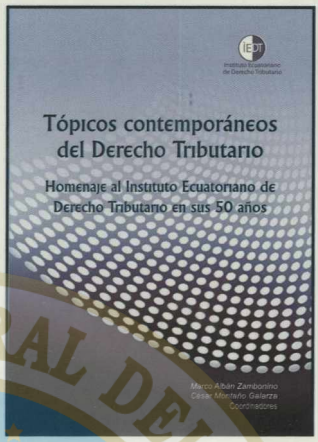
- Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), art, 8.
- Corte Constitucional Colombiana, Sentencias.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso No. 030-2000-TC, R.O. 366-S, 11-VII-2001.
- Corte Suprema de Argentina, Fallos.

Legislación Interna

- Código Orgánico Tributario.
- Constitución de la República del Ecuador.
- Corte Suprema de Justicia, Fallos de casación.
- Corte Nacional de Justicia, Sentencias de casación
- Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
POTENTIOR EST
OMNIUM
SAPIENTIA
FUNDADA EN 1620
QUITO



UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
OMNIUM POTENTIOR EST SCIENTIA
FUNDADA EN 1826
QUITO

Cevallos®
librería jurídica

direcciones

Principal: Jerónimo Carrión N22-14 y Tamayo
Telefax: (593-2) 290 53 03

Sucursal 1: Clemente Ponce 229 y Piedrahita
Teléfono: (593-2) 250 15 32

Sucursal 2: Iñaquito N37-168 y UNP
Teléfono: (593-2) 224 01 68

Quito - Ecuador

@CevallosLib | cevallos.juridica

Principios constitucionales y jurídicos de la tributación, es una obra jurídica que ofrece una sustancial revisión y análisis de los principios del Derecho Tributario y su aplicación en los procedimientos tributarios, desde una perspectiva constitucional y legal ecuatoriana, en relación con la doctrina nacional y extranjera.

Contribuye a solucionar las controversias que se suscitan entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. En estas circunstancias, este libro responde a lo que tiene que ser un diálogo fecundo con los juristas, preocupados por los problemas de la inobservancia de los principios rectores del Derecho Tributario.

Ofrece, por primera vez, una mirada reflexiva a cómo aplican y cómo deben aplicar los referidos principios las autoridades tributarias, los jueces y tribunales de justicia. Expone en detalle el análisis del cumplimiento de los principios de la tributación en el procedimiento administrativo tributario y en el procedimiento contencioso tributario, destacando el rol que cumplen las Administraciones Tributarias, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia.

UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
FUNDADA EN 1620
QUITO

ISBN: 978-9978-392-54-6
9789978392546